упрощенная
БУХГАЛТЕРИЯ

№ 9 **сентябрь** 2015

Налоговая политика 2016—2018 гг.

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

отсутствие авансового отчета

НЕ ДЕЛАЕМ ОШИБОК

утилизация основных средств

НА ПРАКТИКЕ

НДФЛ по авансу

ТОЧНЫЙ РАСЧЕТ

В ЦЕНТРЕ ВНИМАНИЯ

Налоговая политика 2016—2018 гг. 04

УСН

ДОХОДЫ-РАСХОДЫ

Как учесть в расходах стоимость товаров 10

Налоговый учет сумм налогов, доначисленных в ходе проверки 17

НЕ ДЕЛАЕМ ОШИБОК

Отсутствие авансового отчета 24

Исправление ошибок в счетах-фактурах и журнале выставленных и полученных счетов-фактур 31

НА ПРАКТИКЕ

Утилизация основных средств 35

Расходы на ОСАГО и КАСКО 44

ВЕРНОЕ РЕШЕНИЕ

Уплата НДС и пени по нему при утрате права на применение ПСН 49

Розничная торговля через интернет-магазин 51

К ВАМ ПРИШЛА ПРОВЕРКА

Документы, необходимые при проверке НДФЛ 54

ЗА БУКВОЙ ЗАКОНА

Совершенствование договорного законодательства 59

Смена местонахождения организации 65

ЗАРПЛАТА И КАДРЫ

ТОЧНЫЙ РАСЧЕТ

НДФЛ по авансу 72

Больничный для иностранного работника 78

Как доплатить взносы при утрате права на льготу 83

КАДРОВЫЙ ОТВЕТ

Письма отдела кадров 89

ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ

Ответы на вопросы 98

Правительство не поддержало обязательную индексацию зарплат

Инициатива обязать всех работодателей индексировать зарплату не реже одного раза в год, чтобы повысить уровень жизни населения в условиях экономического кризиса, не нашла поддержки в Правительстве РФ.

Ведь только на обеспечение индексации в социальной сфере и науке ему же самому (правительству) потребуется ежегодно более 40 млрд рублей, а источников финансирования дополнительных расходов нет.

Сейчас, согласно законодательству, индексацию зарплат должны проводить бюджетные организации. Коммерческие компании решают вопрос повышения оплаты самостоятельно.

Но не забывайте, что отсутствие в локальном нормативном акте или коллективном договоре установленного порядка индексации заработной платы квалифицируется как нарушение трудового законодательства, влекущее административную ответственность, предусмотренную ст. 5.27 КоАП РФ.

С уважением к Вам и к Вашей работе,
Василий Варнавский,
директор ООО «Волга Пресс Информ»

БУДЕМ В КУРСЕ | НОВОСТИ УСН

Необязательность печати и иные новшества при заполнении формы 4 - ФСС ...

Рекомендации по составлению отчета о результатах осуществления ...

Уточнен порядок расчета арендной платы за земельные участки Волгоградской ...

Некоторые акты ФСФР России перестанут применяться...

Федеральный классификационный каталог отходов: что нового?

БУДЕМ В КУРСЕ | АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА

- Если на момент открытия наследства патент на изобретение прекратил действие, а затем был восстановлен
- Оспаривание крупных сделок ООО и с заинтересованностью: надо учитывать неосведомленность контрагента
- Декларирование в сфере оборота алкоголя: надо не только направить документы, но и проверить, получены ли они
- Представление прокурора об устранении выявленных нарушений закона не удастся оспорить в арбитражном суде
- Если налоговики провели осмотр офиса вне выездной проверки, да еще и без понятых

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

Налоговая политика 2016–2018 гг.

Правительством РФ одобрены Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017–2018 годов. В перспективе на данные годы сохраняется приоритет недопущения какого-либо увеличения налоговой нагрузки.

Фактический мораторий на увеличение налоговой нагрузки призван обеспечить стабильность налоговой системы и повысить ее привлекательность для инвесторов. Одновременно планируется дальнейшее применение мер налогового стимулирования инвестиций, проведение антикризисных налоговых мер, а также повышение эффективности системы налогового администрирования.

Налоговая политика будет реагировать на современные глобальные вызовы, среди которых названы санкции, введенные против РФ, и низкие цены на нефть.

Меры, направленные на легализацию капиталов и активов, в том числе их возврат в Российскую Федерацию

Первым направлением налоговой политики на ближайшие три года обозначено внесение изменений в законодательство Российской Федерации, предусматривающих добровольное декларирование физическими лицами имущества (счетов и вкладов в банках), включая возможности задекларировать имущество, переданное номинальному владельцу, предоставление таким декларантам значительного объема государственных гарантий, направленных на непривлечение к уголовной, административной и налоговой ответственности в части нарушений налогового, валютного и таможенного законодательства.

08.06.2015 вступил в силу Федеральный закон от 08.06.2015 № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации». Соответствующие изменения в НК РФ внесены принятым одновременно Федеральным законом от 08.06.2015 № 150-ФЗ.

Цель программы добровольного декларирования – в обеспечении правовых гарантий сохранности капитала и имущества физических лиц, защите их имущественных интересов, в т. ч. за пределами России; создании стимулов для добросовестного исполнения обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах. Налогоплательщики могут задекларировать имущество (недвижимость, ценные бумаги, контролируемые иностранные компании, банковские счета), в т. ч. контролируемое через номинальных владельцев.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Субъектам РФ будет предоставлено право уменьшать до нуля минимальный предельный срок владения объектом недвижимости и размер понижающего коэффициента.

Принятый закон предоставляет декларантам следующие гарантии:

- защита декларируемых сведений в ФНС России (налоговая тайна) и ее непредставление другим государственным органом без согласия декларанта;
- неиспользование декларируемых сведений в качестве доказательств правонарушений, но только в части правонарушений, совершенных до 01.01.2015;
- освобождение от налоговой, административной и уголовной ответственности за деяния, связанные с приобретением (формированием) капиталов и совершенные до 01.01.2015;
- возможность передачи имущества от номинала фактическому владельцу без налоговых последствий.

Декларация представляется в налоговый орган на бумажном носителе декларантом лично либо через уполномоченного представителя. Форма декларации заполняется от руки либо распечатывается на принтере. При этом печатная форма декларации может подготавливаться с использованием программного обеспечения.

Физические лица вправе представить декларацию непосредственно в ФНС России либо в налоговые органы по месту жительства (месту пребывания) декларанта.

Основные направления налоговой политики предусматривают, что при ликвидации иностранных компаний, принадлежащих российским собственникам, доходы в виде прироста стоимости иностранных активов, возвращаемых в Россию, не будут подлежать налогообложению у российских собственников до момента его реализации.

Увеличение первоначальной стоимости амортизируемого имущества для целей налогообложения

В качестве меры поддержки бизнеса с учетом изменившейся стоимости основных средств Основные направления налоговой политики указывают на повышение порогового значения стоимости амортизируемого имущества вплоть до 100 тыс. руб. Указанная мера позволит списывать в затраты стоимость недорогого оборудования единовременно в момент его ввода в эксплуатацию, а не через механизм начисления амортизации.

Законом № 150-ФЗ в п. 1 ст. 256 и п. 1 ст. 257 НК РФ внесены изменения, согласно которым первоначальная стоимость для признания имущества основным средством и амортизируемым имуществом для целей гл. 25 НК РФ должна составлять теперь более 100 000 руб. (вместо 40 000 руб.). На основании ч. 4 ст. 5 Закона № 150-ФЗ приведенные изменения вступают в силу с 01.01.2016.

Таким образом, применительно к имуществу, вводимому в эксплуатацию после 01.01.2016, увеличивается размер первоначальной стоимости, влияющий на отнесение его к основным средствам и амортизируемому имуществу, – теперь это более 100 000 руб.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Причем могут возникнуть разницы с бухгалтерским учетом, в котором объектом ОС считается имущество стоимостью свыше 40 тыс. руб. (п. 5 *ПБУ 6/01*).

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

Учитывая данную норму, то, какую редакцию п. 1 ст. 256 НК РФ (действующую до 01.01.2016 или действующую после указанной даты) применять в отношении имущества стоимостью более 100 000 руб., зависит от момента введения его в эксплуатацию.

Аналогичная ситуация уже возникала в 2008 г., когда в связи с принятием Федерального закона от 24.07.2007 № 216-ФЗ повышалась первоначальная стоимость для признания имущества амортизируемым для целей гл. 25 НК РФ. Тогда Минфин России в письме от 03.11.2007 № 03-03-06/1/767 разъяснял, что приобретенное организацией имущество учитывается для целей налогообложения прибыли организаций в соответствии с порядком, действующим на момент введения данного имущества в эксплуатацию.

Применяя данные разъяснения Минфина России, по аналогии следует заключить, что расходы организации на приобретение в декабре 2015 г. имущества стоимостью не более 100 000 руб., введенного в эксплуатацию в январе 2016 г., учитываются через амортизацию, поскольку ключевое значение здесь имеет момент введения данного имущества в эксплуатацию – уже после 01.01.2016.

При этом необходимо обратить внимание, что в отношении амортизируемого имущества, находящегося по состоянию на 01 января 2016 г. в эксплуатации, порядок ведения налогового учета такого имущества в составе основных средств и механизм начисления амортизации не изменяются.

Изменения, вносимые Законом № 150-ФЗ, касаются только основных средств, вводимых в эксплуатацию после 01.01.2016. По амортизируемому имуществу, стоимость которого составляет до 100 000 руб. и которое было введено в эксплуатацию до 01.01.2016, следует продолжать начислять амортизацию (в т. ч. в порядке, предусмотренном пп. 1.1 п. 1 ст. 259 НК РФ) до полного погашения первоначальной стоимости объекта.

Правомерность данных выводов подтверждается по аналогии письмами Минфина России от 13.11.2007 № 03-03-06/2/211 и от 25.04.2008 № 03-03-06/1/296 в отношении ситуации, которая возникла в 2008 г., когда в связи с принятием Федерального закона от 24.07.2007 № 216-ФЗ повысилась первоначальная стоимость для признания имущества амортизируемым для целей гл. 25 НК РФ с 10 000 руб. до 20 000 руб.

Необходимо упомянуть, что данное изменение затрагивает и налоговый учет операций по приобретению исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее суммы стоимости амортизируемого имущества, определенной п. 1 ст. 256 НК РФ.

Если программа для ЭВМ, стоимость которой составляет более 40 000 руб., но не более 100 000 руб., приобретена до 01.01.2016, она признается нематериальным активом и расходы на приобретение исключительного права на нее погашаются путем начисления амортизации.

Если программа для ЭВМ, стоимость которой составляет более 40 000 руб., но не более 100 000 руб., приобретена после 01.01.2016, расходы на приобретение такой программы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, и учитываются единовременно в составе прочих расходов на дату расчетов в соответствии с условиями договора на приобретение исключительного права на программу (пп. 26 п. 1 ст. 264, пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ).

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Планируется, в частности, расширить перечень видов деятельности для применения патентной системы налогообложения. Двухлетние «налоговые каникулы» хотят распространить на ИП, оказывающих бытовые услуги.

Меры по налоговому стимулированию развития малого предпринимательства через специальные налоговые режимы

Основные направления налоговой политики выделяют следующие меры, предлагаемые в целях налогового стимулирования развития малого предпринимательства:

1) расширение перечня видов деятельности, в отношении которых может применяться патентная система налогообложения;

2) распространение права на применение двухлетних «налоговых каникул» по упрощенной системе налогообложения и патентной системе налогообложения на деятельность в сфере бытовых услуг;

3) предоставление субъектам Российской Федерации права снижать ставки налога для налогоплательщиков, применяющих УСН с объектом налогообложения в виде доходов, с 6% до 1% в зависимости от категорий налогоплательщиков и видов предпринимательской деятельности;

4) предоставление права представительным органам муниципальных образований, законодательным органам городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя снижать ставки ЕНВД с 15% до 7,5% в зависимости от категорий налогоплательщиков и видов предпринимательской деятельности.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Регионы получат право снижать ставки по УСН с 6% до 1% от доходов в зависимости от категорий плательщиков и видов деятельности. Муниципалитеты – уменьшать ставки ЕНВД с 15% до 7,5%.

Фактически данные изменения внесены в НК РФ в форме Федерального закона от 13.07.2015 № 232-ФЗ, вступающего в силу с 01.01.2016.

Так, перечень видов деятельности, в отношении которых может быть применена патентная система налогообложения, расширен за счет следующих видов деятельности:

- услуги общественного питания, оказываемые через объекты организации общественного питания,
  не имеющие зала обслуживания посетителей;
- оказание услуг по забою, транспортировке, перегонке, выпасу скота;
- производство кожи и изделий из кожи;
- сбор и заготовка пищевых лесных ресурсов, недревесных лесных ресурсов и лекарственных растений;
- сушка, переработка и консервирование фруктов и овощей;
- производство молочной продукции;
- производство плодово-ягодных посадочных материалов, выращивание рассады овощных культур
  и семян трав;
- производство хлебобулочных и мучных кондитерских изделий;
- товарное и спортивное рыболовство и рыбоводство;
- лесоводство и прочая лесохозяйственная деятельность;

- деятельность по письменному и устному переводу;
- деятельность по уходу за престарелыми и инвалидами;
- сбор, обработка и утилизация отходов, а также обработка вторичного сырья;
- резка, обработка и отделка камня для памятников;
- оказание услуг (выполнение работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации;
- ремонт компьютеров и коммуникационного оборудования.

Ранее данные виды деятельности не были указаны в п. 2 ст. 346.43 НК РФ (в редакции, действующей до вступления в силу Закона № 232-ФЗ).

Как было разъяснено в письме Минфина России от 13.08.2012 № 03-11-10/37, п. 2 ст. 346.43 НК РФ, такой вид предпринимательской деятельности, в отношении которого может применяться патентная система налогообложения, как «услуги общественного питания, оказываемые через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей», не предусмотрен.

Следовательно, по смыслу ст. 346.43 НК РФ (в редакции, действующей до вступления в силу Закона № 232-ФЗ) индивидуальный предприниматель применять патентную систему налогообложения в отношении деятельности по оказанию услуг общественного питания через объект организации общественного питания, не имеющий зала обслуживания посетителей (палатка), не вправе. Однако с 01.01.2016 индивидуальный предприниматель вправе применять патентную систему налогообложения в отношении деятельности по оказанию услуг общественного питания через объект организации общественного питания, не имеющий зала обслуживания посетителей, если законом соответствующего субъекта Российской Федерации введена патентная система налогообложения в отношении такого вида деятельности, как оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей.

Патент для самозанятых физических лиц, не имеющих наемных работников

В Основных направлениях налоговой политики обозначено, что сложные процедуры регистрации, снятия с регистрации и уплаты страховых взносов физическими лицами, не имеющими работодателей и осуществляющими отдельные виды индивидуальной приносящей доход деятельности (самозанятые лица), которые не имеют наемных работников, зачастую приводят к тому, что такие лица не регистрируются в качестве индивидуальных предпринимателей и не уплачивают налоги в бюджетную систему.

С целью упрощения процедур уплаты налогов такой категорией самозанятых лиц предполагается предусмотреть особенности применения системы патентного налогообложения.

Такая система по своему замыслу должна позволить этим лицам уплачивать налог в связи с применением патентной системы налогообложения и обязательные платежи по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды по принципу «одного окна» одновременно с регистрацией в качестве самозанятых лиц (возможно, без получения статуса индивидуального предпринимателя), а также регистрироваться по упрощенной процедуре на срок, за который уплачен соответствующий платеж, без права заниматься иными видами деятельности, кроме тех, за которые уплачен соответствующий платеж.

Такая система специальной регистрации необходима также и для того, чтобы избежать привлечения к уголовной и административной ответственности за ведение предпринимательской деятельности без государственной регистрации самозанятыми лицами.

Поэтому реализация уплаты платежей по принципу «одного окна» невозможна в условиях сохранения действующей системы взносов на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование, предполагающей уплату взносов индивидуальными предпринимателями по итогам года и в зависимости от совокупного дохода.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Предполагается в т. ч. изменить порядок налогообложения корпоративного заимствования (процентных расходов), постепенно отменить федеральные льготы по региональным и местным налогам.

Учет процентных платежей в целях налогообложения

С 01.01.2015 ст. 269 НК РФ Федеральным законом от 28.12.2013 № 420-ФЗ была изложена в новой редакции. Согласно абз. 3 п. 1 ст. 269 НК РФ по долговым обязательствам любого вида, возникшим в результате сделок, признаваемых в соответствии с НК РФ контролируемыми сделками, доходом (расходом) признается процент, исчисленный исходя из фактической ставки с учетом положений раздела V.1 НК РФ, если иное не установлено ст. 269 НК РФ.

При этом п. 1.1 ст. 269 НК РФ в редакции Федерального закона от 08.03.2015 № 32-ФЗ устанавливает, что по долговому обязательству, возникшему в результате сделки, признаваемой в соответствии с НК РФ контролируемой, налогоплательщик вправе признать доходом процент, исчисленный исходя из фактической ставки по таким долговым обязательствам, если эта ставка превышает минимальное значение интервала предельных значений, установленного п. 1.2 ст. 269 НК РФ.

При несоблюдении указанных условий по долговым обязательствам, возникшим в результате сделок, признаваемых в соответствии с НК РФ контролируемыми сделками, доходом признается процент, исчисленный исходя из фактической ставки с учетом положений раздела V.1 НК РФ.

При этом согласно п. 1.2 ст. 269 НК РФ в целях п. 1.1 указанной статьи устанавливаются следующие интервалы предельных значений процентных ставок по долговым обязательствам, оформленным в рублях и возникшим в результате сделки, признаваемой контролируемой в соответствии с п. 2 ст. 105.14 НК РФ:

- от 0 до 180% (на период с 01 января по 31 декабря 2015 г.);
- от 75 до 125% (начиная с 01 января 2016 г.) ключевой ставки Банка России.

Основные направления налоговой политики закрепляют продление действия меры по снижению до нуля минимальной величины процентной ставки по займам между взаимозависимыми лицами, совершаемым внутри РФ, при выходе за которую необходимо обосновывать рыночный уровень процентной ставки. Возможно, данной норме будет придан постоянный характер.

Также будет рассматриваться возможность внесения в НК РФ понятия займа, направленного на капитализацию дочерних предприятий, при котором такой договор займа, где кредитором выступает российская организация, в налоговых целях рассматривается как инвестиция в дочернее общество, проценты в налоговых целях облагаются как дивиденды, включая предоставление льготы при стратегическом участии. Принятие подобного решения снимет часть проблем как с контролем трансфертного ценообразования по внутригрупповым займам, так и с налоговым контролем «тонкой капитализации».

Страховые взносы на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование

Основные направления налоговой политики предполагают сохранение тарифа страховых взносов в государственные внебюджетные фонды Российской Федерации на уровне 2015 года: в отношении большинства плательщиков – 30% и неперсонифицированного тарифа – 10% сверх установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов в бюджет Пенсионного фонда Российской Федерации. Также в соответствии с уже принятыми решениями о сроках действия льготных ставок тарифа будет происходить постепенный выход отдельных категорий плательщиков из льготного обложения страховыми взносами на общеустановленный тариф.

При этом в случае необходимости поддержки отдельных секторов экономики могут быть предоставлены иные меры государственной поддержки, не затрагивающие систему обязательного социального страхования.

Аскерова Р. В.,
практикующий юрист

Как учесть в расходах стоимость товаров

Как правило, текущие расходы организации, применяющей УСН, учитываются в расходах после их фактической оплаты. Однако для некоторых видов расходов нормами Налогового кодекса предусмотрены особые правила. К числу таких расходов относятся и расходы на покупку товаров, предназначенных для дальнейшей реализации. Эти расходы могут быть учтены при расчете единого налога только после реализации товара покупателю.

В процессе предпринимательской деятельности у налогоплательщиков, применяющих УСН, возникают расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации. Так, согласно пп. 23 п. 1 ст. 346.16 НК РФ налогоплательщики, применяющие УСН и выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, при определении объекта налогообложения вправе учесть расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации (без НДС), а также расходы, связанные с приобретением и реализацией указанных товаров, в том числе на расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке товаров. НДС, уплачиваемый при приобретении товаров, включается в расходы по отдельному основанию (пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). При этом, по мнению Минфина России, суммы НДС списывают в том же порядке, что и стоимость товаров, к которым он относится. Другими словами, НДС по приобретенным товарам может быть учтен в расходах пропорционально стоимости проданных товаров. При этом метод учета указанных расходов налогоплательщик вправе установить самостоятельно в учетной политике (письма Минфина России от 24.09.2012 № 03-11-06/2/128, от 02.12.2009 № 03-11-06/2/256).

ПЕРВОИСТОЧНИК

Существенными условиями договора купли-продажи являются наименование и количество товара.

- Пункт 3 ст. 455 *ГК РФ*.

Расходы учитываются при условии их соответствия критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ, то есть они должны быть экономически обоснованы и документально подтверждены (п. 2 ст. 346.16 НК РФ).

На основании п. 2 ст. 346.17 НК РФ расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты. Оплатой товаров, в частности, признается прекращение обязательства налогоплательщика-приобретателя перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров. Расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, учитываются в составе расходов по мере реализации указанных товаров (пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

В соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем (за исключением случаев, указанных в п. 3 ст. 39 НК РФ) признается передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, – передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу на безвозмездной основе.

При этом согласно п. 2 ст. 39 НК РФ место и момент фактической реализации товаров, работ или услуг определяются в соответствии с ч. II НК РФ. Согласно п. 1 ст. 223 ГК РФ право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. Глава 26.2 НК РФ не содержит условия о том, что реализованные товары должны быть оплачены покупателями. Стоит отметить и постановление Президиума ВАС РФ от 29.06.2010 № 808/10, в котором указано, что расходы на оплату товаров, предназначенных для дальнейшей реализации, признаются в составе расходов при исчислении налога по УСН после фактической передачи товаров покупателю независимо от того, оплачены ли они последним.

Исходя из этого, в части признания расходов на оплату товаров, предназначенных для дальнейшей реализации, в составе расходов при определении объекта обложения налогом, уплачиваемым в связи с применением УСН, чиновники считают целесообразным учитывать вышеуказанное постановление Президиума ВАС (письмо Минфина РФ от 17.02.2014 № 03-11-09/6275).

ВАЖНО В РАБОТЕ

Если иное не предусмотрено договором купли-продажи, обязанность продавца передать товар покупателю считается исполненной в момент:

вручения товара покупателю или указанному им лицу, если договором предусмотрена обязанность продавца по доставке товара;

предоставления товара в распоряжение покупателя, если товар должен быть передан покупателю или указанному им лицу в месте нахождения товара.

В силу вышеуказанных норм можно сделать вывод о том, что для признания стоимости покупных товаров в составе расходов организациям, применяющим УСН, необходимо, чтобы:

была произведена оплата товаров поставщику (п. 2 ст. 346.16 НК РФ);

произошел переход права собственности на товар к покупателю (пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ, п. 1 ст. 39 НК РФ).

В соответствии с пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ стоимость товара списывается по одному из методов, установленному учетной политикой налогоплательщика (см. также письмо Минфина России от 30.09.2013 № 03-11-06/2/40319):

- по стоимости первой поставки (ФИФО);
- по средней стоимости;
- по стоимости единицы товара.

ВАЖНО В РАБОТЕ

С 01 января 2015 года метод ЛИФО в целях налогообложения не применяется.

Из пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ следует, что только стоимость товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, учитывается в составе расходов по мере их реализации. Между тем со списанием затрат, связанных с реализацией товаров, налогоплательщикам повезло больше. Ведь в пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ прямо прописано, что расходы, непосредственно связанные с реализацией указанных товаров, в т. ч. расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке, учитываются в составе расходов после их фактической оплаты (письмо Минфина от 22.07.2010 № 03-11-11/207).

В то же время в письме Минфина РФ от 15.04.2010 № 03-11-06/2/59 было отмечено, что транспортно-экспедиционные расходы, а также транспортные расходы, связанные с доставкой товара с таможенного склада на склад покупателю, следует учитывать после их фактической оплаты в составе материальных расходов. Кроме того, на расходы в виде стоимости покупных товаров (указанные в пп. 23 п. 1 ст. 346.16 НК РФ) не распространяется правило второго абзаца п. 2 ст. 346.16 НК РФ, то есть для принятия к учету этих расходов не требуется применения порядка, установленного ст. 254 НК РФ. Глава 26.2 НК РФ также не содержит требования о применении ст. 320 НК РФ, в которой раскрыты правила формирования стоимости товаров для организаций – плательщиков налога на прибыль, применяющих «метод начисления».

Пример 1.

В организацию поступил товар в количестве 100 шт. по цене 118 руб. за штуку, в том числе НДС 18 руб., позднее приобретен такой же товар в количестве 100 штук, но по цене 236 руб. за штуку, в том числе НДС 36 руб. Товар оплачен полностью. Реализовано 120 шт. (метод списания – ФИФО) по 250 руб. за штуку. Товар оплачен покупателем полностью. В тот же день отгружено еще 50 шт. по 250 руб. за штуку, но оплата от покупателя еще не поступила.

В бухгалтерском учете следует отразить операцию так:

ДЕБЕТ	КРЕДИТ	СУММА (РУБ.)	ОПЕРАЦИЯ
41, субсчет «Товары на складах»	60	11 800	Отражено приобретение 100 шт. товаров
41, субсчет «Товары на складах»	60	23 600	Отражено приобретение 100 шт. товаров
60	51	35 400	Оплачен товар поставщику
90, субсчет «Себестоимость продаж»	41, субсчет «Товары на складах»	16 520	Списана стоимость реализуемого товара
51	62	30 000	Поступила оплата от покупателя
62	90, субсчет «Выручка от реализации»	30 000	Отражена выручка от реализации товара
90, субсчет «Себестоимость продаж»	41, субсчет «Товары на складах»	12 500	Списана стоимость реализованного товара
62	90, субсчет «Выручка от реализации»		Отражена выручка от реализации товара

В налоговом учете в расходах учитывается стоимость товара, который оплачен поставщику и отгружен покупателям. В таком случае в расходах должна быть учтена стоимость 170 шт. (120 + 50) товара, который был отгружен покупателям (независимо от того, оплачен он покупателями или нет), в размере:

100 шт. х (118 руб. – 18 руб.) + 70 шт. х (236 руб. – 36 руб.). = 24 000 руб.

Также в расходы может быть отнесена сумма НДС, относящаяся к реализованному товару, в размере:

100 шт. х 18 руб. + 70 шт. х 36 руб. = 4320 руб.

ПОЗИЦИЯ СУДА

Затраты по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, должны учитываться налогоплательщиком в составе расходов по мере реализации. То есть дожидаться поступления сумм оплаты от покупателей не надо.

- Постановление Президиума ВАС РФ от 29.06.2010 № 808/10.

Учет товаров при совмещении УСН и ЕНВД

Как гл. 26.2 НК РФ, так и гл. 26.3 НК РФ устанавливают обязанность налогоплательщика вести раздельный учет доходов и расходов при совмещении нескольких режимов налогообложения. Однако для налогоплательщиков, переведенных на уплату ЕНВД, гл. 26.3 НК РФ не предусмотрено ведение учета доходов и расходов. Минфин России при совмещении различных режимов налогообложения организациям, являющимся налогоплательщиками ЕНВД, рекомендует определять доходы по видам предпринимательской деятельности, переведенным на уплату указанного налога, на основании данных бухгалтерского учета с учетом положений статей 249, 250 и 251 НК РФ (письма Минфина России от 17.11.2008 № 03-11-02/130 и от 18.02.2008 № 03-11-04/3/75).

При совмещении системы налогообложения в виде ЕНВД с упрощенной системой налогообложения доходы по видам предпринимательской деятельности, переведенным на уплату ЕНВД, определяются с применением кассового метода (письмо Минфина России от 17.11.2008 № 03-11-02/130).

При невозможности разделения расходов по разным специальным налоговым режимам эти расходы следует распределять пропорционально долям доходов, полученных в рамках каждого из режимов налогообложения, в общем объеме доходов по всем видам деятельности.

Так, определить в суммовом выражении часть общих расходов, которая может быть принята в уменьшение налоговой базы по налогу, уплачиваемому при УСН, можно по формуле:

$$Р_{усн} = (Д_{усн} : Д_{общ.}) \times Р_{общ.},$$

где

$Р_{усн}$ – расходы, относящиеся к УСН;

$Д_{усн}$ – доходы от деятельности на УСН;

$Д_{общ.}$ – сумма доходов от всех видов деятельности;

$Р_{общ.}$ – общая сумма расходов.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

При разработке порядка распределения расходов следует ориентироваться на правила, определенные для той системы налогообложения, при которой расходы учитываются при исчислении налога. В случае совмещения ЕНВД и УСН это будут правила, установленные для УСН, поскольку для расчета ЕНВД расходы не учитываются. Следовательно, ориентироваться следует на правила исчисления налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, налоговым периодом для которого является календарный год. Соответственно, доходы и расходы для распределения следует учитывать нарастающим итогом.

Распределению подлежит не только стоимость товаров (работ, услуг), но и суммы НДС, которые относятся к ним. Так, при совмещении УСН и ЕНВД:

1. В расходы при УСН включается только та часть НДС по товарам, которая относится к товарам, реализованным в ходе деятельности, переведенной на УСН.

2. Чтобы определить, какая часть НДС относится к расходам, учитываемым при применении УСН, следует организовать раздельный учет товаров, которые были реализованы в рамках разных видов деятельности.

3. При невозможности однозначного определения, в какой деятельности были реализованы те или иные товары, используется пропорциональное списание НДС, относящихся к стоимости таких товаров в зависимости от доли дохода (выручки) от деятельности, облагаемой по УСН, в общем объеме дохода (выручки). При этом доходы учитываются нарастающим итогом с начала налогового периода (календарного года).

Пример 2.

Организация занимается торговлей канцтоварами по договорам поставки и находится на УСН с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов». Кроме того, помещение (40 кв. м) оборудовано под торговый зал, в котором организация ведет также розничную торговлю (переведена на ЕНВД) теми же товарами.

В I квартале организация приобрела 5000 упаковок бумаги по цене 118 руб. (в т. ч. НДС 18 руб.), оплата поставщику перечислена в этом же периоде. Весь товар реализован в этом же квартале:

- оптом 4500 упаковок по 200 руб.;
- в розницу 500 упаковок по 250 руб.

Товар покупателями оплачен.

Выручка в I квартале составила:

- от оптовой торговли:

  4500 уп. x 200 руб. = 900 000 руб.;

- от розничной торговли:

  500 уп. x 250 руб. = 125 000 руб.

При исчислении налогооблагаемой базы для налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, в доходах отражается выручка от реализации товара оптом в сумме 900 000 руб. При этом в расходы включается стоимость товара, реализованного оптом и оплаченного покупателями, в размере:

4500 уп. x (118 руб. – 18 руб.) = 450 000 руб.

Сумма НДС, относящаяся к стоимости товара, включенного в расходы, в размере 81 000 руб. (4500 уп. x 18 руб.) также учитывается при исчислении налогооблагаемой базы, но отражается в Книге учета доходов и расходов отдельной строкой.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Организации, совмещающие несколько режимов налогообложения, в учетной политике для бухгалтерского учета должны предусмотреть:

методику и периодичность распределения доходов и расходов;

рабочий план счетов с учетом совмещения двух режимов налогообложения (введение дополнительных субсчетов);

формы бухгалтерского регистра (справки, ведомости или расчета) по распределению расходов.

Товары по курсу ЦБ

На практике у налогоплательщиков могут осуществляться сделки и в иностранной валюте. Вполне резонный вопрос, по какому курсу следует производить пересчет расходов, выраженных в иностранной валюте. Так, в своих разъяснениях от 10.06.2011 № 03-11-06/2/93 Минфин России пояснил, что пересчет расходов, выраженных в иностранной валюте, по оплате стоимости товаров при исчислении УСН нужно производить по курсу,

установленному на дату оплаты товаров либо по курсу, установленному на дату признания расходов. Итак, если вышеуказанные расходы выражены в иностранной валюте, то они пересчитываются по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации, установленному на дату передачи права собственности на товары покупателям.

Товары для собственных нужд

Стоит обратить внимание и на письмо УФНС по г. Москве от 21.01.2011 № 16-15/005285@, в котором налоговики напомнили, что перечнем расходов, установленным п. 1 ст. 346.16 НК РФ, не предусмотрены расходы на приобретение товаров для обслуживания клиентов. Речь здесь идет о чае, кофе, сахаре, соках, фруктах и горячих бутербродах. Таким образом, указанные затраты следует рассматривать как расходы для собственных нужд, не связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг). Так что налогоплательщики при применении УСН не вправе при исчислении налоговой базы уменьшить сумму полученных доходов на данные расходы.

Учет товаров по способу, не закрепленному в учетной политике

Вправе ли организация, применяющая УСН («доходы минус расходы»), учитывать в целях налогообложения стоимость только тех реализованных товаров, которые оплачены покупателем, предусмотрев данный способ учета в учетной политике?

Прямого запрета в НК РФ для использования данного метода нет. Однако не исключено, что данный способ учета приведет к возникновению разногласий с контролирующими органами по вопросу периода отражения расходов.

Тут необходимо учитывать уже рассмотренное постановление Президиума ВАС РФ от 29.06.2010 № 808/10, которым устранены все неясности в толковании рассматриваемых норм НК РФ. Кроме того, суд указал, что содержащееся в настоящем постановлении толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел. А Минфин России в письме от 07.11.2013 № 03-01-13/01/47571 разъяснил, что если позиция контролирующих органов по какому-либо вопросу отличается от позиции Высшего Арбитражного суда РФ или Верховного суда РФ, то налоговые органы в своей работе должны руководствоваться мнением судей, а не разъяснениями Минфина или ФНС России.

В свою очередь суды, придерживаясь позиции Президиума ВАС РФ, при рассмотрении споров приходят к выводам, что фактически понесенные расходы по оплате товаров, предназначенных для дальнейшей реализации, подлежат учету для целей исчисления налога в периоде реализации товара покупателю (постановления Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.11.2012 № 17АП-52/12, ФАС Уральского округа от 30.01.2012 № Ф09-9503/11).

В то же время в постановлении ФАС Дальневосточного округа от 20.08.2012 № Ф03-3550/12 суд не возражал против применения обществом порядка учета, при котором общество в рассматриваемый налоговый период принимало товар в расходы при выполнении следующих условий: оприходование товара, оплата его поставщику, реализация товара и оплата его покупателем.

В итоге, если в рассматриваемой ситуации налогоплательщик примет решение учитывать в целях налогообложения стоимость товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, оплаченных поставщику и реализованных покупателям в периоде их оплаты покупателями, существует риск, что данная позиция может привести к разногласиям с налоговыми органами по вопросу периода отражения данных расходов. В данном случае неотражение налогоплательщиком расходов в периоде реализации товаров приведет к излишней уплате налога в указанном периоде. В то же время данное обстоятельство можно квалифицировать и в качестве ошибки (искажения) налоговой базы (если выбранный метод учета не будет закреплен в учетной политике). А поскольку допущенная ошибка (искажение) налоговой базы (неотражение расходов в периоде реализации товара) привела к излишней уплате налога в данном периоде, то налогоплательщик в соответствии с положениями третьего абзаца п. 1 ст. 54 НК РФ вправе пересчитать налоговую базу (в данном случае – учесть расходы) и сумму налога в том налоговом (отчетном) периоде, в котором была выявлена ошибка (искажение) (например, ошибка обнаружилась в периоде получения

оплаты от покупателя), не затрагивая прошлые налоговые (отчетные) периоды, то есть период реализации товаров.

И в случае если налогоплательщик готов к возможным спорам с налоговым органом, он может применять указанный способ, отразив его в учетной политике.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

При наличии письменного согласия сторон на несоставление счетов-фактур налогоплательщик, применяющий УСН, может включить в расходы сумму НДС по оплаченным товарам (работам, услугам) на основании соответствующих платежно-расчетных документов, кассовых чеков или бланков строгой отчетности, в которых сумма НДС выделена отдельной строкой.

НДС по товарам

На основании пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ при УСН расходы на оплату стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, принимаются в целях налогообложения по мере их реализации. В связи с этим суммы НДС, уплаченные при приобретении таких товаров, учитываются в расходах только в части, относящейся к стоимости оплаченных и реализованных товаров (письма ФНС России от 05.02.2014 № ГД-4-3/1891, Минфина России от 17.02.2014 № 03-11-09/6275). Метод учета указанных расходов налогоплательщики вправе установить самостоятельно.

Вместе с тем полностью согласиться с этим мнением нельзя. Сумма НДС, уплаченная при приобретении товаров, является самостоятельным, отдельным видом расхода, признаваемым при применении УСН (пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Статья 346.17 НК РФ, посвященная в том числе порядку признания расходов, не содержит особого порядка учета НДС. Следовательно, суммы НДС по оплаченным товарам (работам, услугам) могут быть учтены в общем порядке, то есть сразу после оплаты. В то же время, учитывая разъяснения Минфина, такой подход может привести к спорам с налоговыми органами.

Основанием для отнесения сумм НДС в расходы при применении УСН являются документы, подтверждающие:

- фактическую уплату сумм НДС (в качестве них могут выступать платежные поручения, кассовые чеки и пр.);
- поступление соответствующих товаров (выполнение работ, оказание услуг) – товарные накладные, товарно-транспортные накладные, акты.

В некоторых разъяснениях контролирующие органы указывали на то, что помимо перечисленных документов необходимы также и счета-фактуры, выставленные продавцами, при условии соблюдения правил по их заполнению (например, письма Минфина России от 24.09.2008 № 03-11-04/2/147, УФНС РФ по г. Москве от 28.06.2006 № 18-11/3/56398@). Это требование не бесспорно. Дело в том, что организации и ИП, применяющие УСН, не являются плательщиками НДС, они не принимают НДС к вычету, не обязаны вести журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и продаж. Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия НДС к вычету, которым налогоплательщики, находящиеся на УСН, воспользоваться не могут. А для признания сумм НДС в расходах наличие счета-фактуры не обязательно.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Налогоплательщик при заполнении Книги учета доходов и расходов должен указать в графе 5 отдельной строкой сумму НДС по оплаченным товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком.

Обратите внимание: с 01 октября 2014 года продавец может не составлять счета-фактуры при совершении операций по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав лицам, не являющимся налогоплательщиками НДС, и налогоплательщикам, освобожденным от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС, по письменному согласию сторон сделки (пп. 1 п. 3 ст. 169 НК РФ). В этом случае отпадает вопрос о необходимости счета-фактуры для подтверждения плательщиками УСН расходов в виде НДС. Первичными документами, на основании которых производятся записи в Книге учета доходов и расходов, являются платежно-расчетные документы, кассовые чеки или бланки строгой отчетности с выделением отдельной строкой суммы НДС (письма Минфина России от 08.09.2014 № 03-11-06/2/44863, от 05.09.2014 № 03-11-06/2/44783).

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

Налоговый учет сумм налогов, доначисленных в ходе проверки

Если в результате проверки организации доначисляется налоговая недоимка, то практически всегда начисляются еще и штрафы и пени. Уплаченная организацией недоимка должна быть отражена в ее налоговом учете и влечет необходимость внесения изменений в отчетность.

Знать основные претензии фискальных органов к плательщикам единого налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, необходимо. Ведь практически всегда можно скорректировать свои действия, внести изменения в учетные регистры с целью минимизации имеющихся рисков либо их вовсе исключить. Рассмотрим основания, наиболее часто встречающиеся при проверках, которые налоговикам предоставляют возможность произвести налоговые доначисления.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

С 01 января 2016 года по 31 декабря 2018 года не проводятся плановые проверки в отношении юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, отнесенных в соответствии с положениями ст. 4 Федерального закона от 24.07.2007 *№ 209-ФЗ* «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» к субъектам малого предпринимательства, за исключением юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, осуществляющих виды деятельности, перечень которых устанавливается Правительством Российской Федерации в соответствии с ч. 9 ст. 9 Федерального закона от 26.12.2008 *№ 294-ФЗ*.

Известно, что одним из основных элементов объекта налогообложения являются доходы. И это касается не только налогоплательщиков, выбравших объект «доходы», но и тех, кто выбрал объект «доходы минус расходы». Поэтому достоверность определения этой величины зависит от правильности определения налоговой базы, а это, в свою очередь, способствует правильному расчету единого налога.

Одной из ошибок, приводящей к неверному определению налоговой базы, является либо ошибочная квалификация сумм, поступающих по договору, либо неверное определение типа договора, а то и неверная организация ведения бухгалтерского учета.

ПОЗИЦИЯ МИНФИНА

Доначисленные по результатам налоговой проверки суммы налогов, учитываемых в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, признаются для целей налогообложения на дату вступления в силу соответствующего решения налогового органа.

- Письмо от 06.04.2015 *№ 03-03-06/1/19158*.

Целевые средства

Так, нередко денежные средства, поступающие на счета организации, «упрощенцы» трактуют в качестве целевых и в соответствии со ст. 346.15, п. 2 ст. 251 НК РФ не учитывают при налогообложении. Да, к целевым поступлениям можно относить поступившие на счет организации-«упрощенца» бюджетные средства, используемые ею строго по целевому назначению. При этом налогоплательщики – получатели этих средств – обязаны вести отдельный учет как полученных доходов, так и расходов, произведенных за счет этих средств.

Таким образом, для признания поступивших из бюджета денежных средств целевыми необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- денежные средства должны быть получены напрямую из бюджета;
- денежные средства должны носить строго целевой характер;
- налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет.

В противном случае проверяющие отнесут эти средства к налогооблагаемым доходам. Нередко споры с инспекторами ФНС возникают также по поводу учета авансов и их возврата.

Так, в соответствии с п. 1 ст. 346.17 НК РФ датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках и(или) в кассу организации, получения иного имущества (работ, услуг) и(или) имущественных прав, а также день получения оплаты за выполненные работы (услуги) иным способом (например, взаимозачетом встречных обязательств). При этом может случиться и так, что организация получает предварительную оплату (аванс). В этом случае авансы, полученные в счет будущей отгрузки товара, выполнения работ (услуг), непременно участвуют в составе налогооблагаемых доходов. Однако нередко происходит и возврат авансов в том же налоговом периоде. В этом случае, чтобы избежать споров с налоговиками, нужно в учете показать и полученный, и возвращенный аванс (постановление ФАС ВСО от 05.07.2011 № А69-2212/2010).

ПОЗИЦИЯ ФНС

При проведении проверки налоговики вообще не имеют права корректировать налоговые обязательства в сторону уменьшения, поскольку нормами о налоговых проверках это напрямую не установлено.

- Письмо от 16.07.2013 *№ АС-4-2/12705*.

Продажа недвижимости

Одним из волнующих вопросов нередко является вопрос о включении в состав налогооблагаемого дохода выручки от продажи недвижимого имущества. Этот вопрос актуален в силу того, что нередко «упрощенцы» не включают эти суммы в состав налогооблагаемых доходов, мотивируя это тем, что продажа недвижимого имущества не заявлена в качестве основного либо дополнительного вида деятельности. Однако в подобных ситуациях налоговики не соглашаются с такой позицией налогоплательщиков и на эти суммы увеличивают налогооблагаемую базу с вытекающими налоговыми последствиями. Эту позицию налоговиков поддерживают и суды (постановление ФАС ВВО от 14.03.2011 № А82-8657/2010).

Зачет взаимных требований

Хотелось бы заострить внимание еще на одном основании доначисления налогов в результате проверки.

Практически все налогоплательщики, применяющие УСН, зачастую привыкли к тому, что зачет взаимных требований – дело добровольное. Но не погашенные своевременно взаимные требования представляют собой повышенные налоговые риски. При этом в случае, если зачет проведен после окончания года, в котором стороны подтвердили наличие взаимных

задолженностей, практически невозможно избежать доначислений, пени и штрафов по результатам налоговой проверки.

При этом не каждую задолженность можно погасить зачетом взаимных требований, поэтому напомним условия, при наличии которых возможно проведение такого зачета:

- требования сторон должны быть однородными (например, денежные);
- срок исполнения каждого требования уже наступил;
- ни по одному из требований сторон не истек срок исковой давности;
- договором, по которому возникло требование, предусмотрено погашение обязательств зачетом.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

При проверке очень часто доначисляются налоги, которые в целом можно охарактеризовать как «затратные» налоги, то есть суммы которых уменьшают налогооблагаемую прибыль. Это такие налоги, как налог на имущество и на землю, водный и транспортный налоги, налог на добычу полезных ископаемых, страховые взносы (пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ). При этом инспекторы, вынося решение по проверке, не учитывают, что произведенные ими доначисления такой категории налогов оказывают влияние на налоговую базу, приводя к ее уменьшению.

Неучтенные доходы

Нередко случается и такое: проверяющие устанавливают, что часть доходов не учтена. Такой вывод может последовать из анализа регистров налогового и бухгалтерского учета, когда имеется значительная разница между данными бухгалтерского и налогового учета. При этом инспекторы зачастую приходят к выводу о неполноте отражения доходов для цели налогообложения и пытаются увеличить доходы.

Однако судебная практика в ряде случаев – на стороне налогоплательщика. В частности, судом показано, что данные оборотно-сальдовых ведомостей в отрыве от документов, подтверждающих факт хозяйственных операций, не являются доказательством правонарушения, ибо без анализа совокупности обстоятельств нельзя говорить о занижении налоговой базы (постановление ФАС Московского округа от 24.12.2010 № КА-А40/16282-10).

ПОЗИЦИЯ СУДА

Инспекция, доначислив компании «затратные» налоги при выездной проверке, обязана уменьшить налогооблагаемую базу на эту сумму.

- Постановление Президиума ВАС РФ от 06.07.2010 *№ 17152/09*.

Доначисления в части признания расходов

Для тех налогоплательщиков, которые применяют УСН «доходы минус расходы», небезынтересны также основания доначислений в части налогового учета расходов.

В последние несколько лет налоговики начали обращать пристальное внимание на порядок заполнения документов, расширили комплект документов, истребуемых для подтверждения осуществления хозяйственных операций, а также стали пытаться определять реальность совершения хозяйственных операций благодаря постановлению Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53, ибо этим документом дано определение понятию «необоснованная налоговая выгода» и четко установлены случаи, когда

получение налогоплательщиком налоговой выгоды является обоснованным. При этом доказывать виновность налогоплательщика должен налоговый орган, несмотря на то что на практике зачастую получается иначе, о чем свидетельствует арбитражная практика (постановление ФАС ВВО от 09.08.2011 № А31-6836/2010). При этом довольно-таки часто экономическую выгоду расходов налогоплательщику приходится доказывать в суде (постановление ФАС ДВО от 22.08.2011 № А73-9729/2010).

При этом в целях минимизации налоговых рисков немаловажным является и то, что произведенные расходы должны быть отражены в Книге учета доходов и расходов (постановление ФАС ВСО от 01.03.2011 № А78-3971/2010). И это является обоснованным, ведь Книга учета доходов и расходов – это налоговый регистр, на ее основании заполняется налоговая декларация по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, следовательно, все первичные документы должны найти в ней отражение. В противном случае они не могут быть квалифицированы в качестве расходов для цели налогообложения.

ВАЖНО В РАБОТЕ

Налогоплательщик вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, также и в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

Исправление «первички»

По результатам налоговой проверки «упрощенца» может возникнуть необходимость внести исправления в первичные документы.

Так, может потребоваться исправление авансового отчета либо других первичных документов в случае, если налоговый орган не принял к учету отдельные суммы, указанные в них. При этом отметим, что налоговики не выставляют требований по исправлению первичных документов, но это вовсе не препятствует самостоятельному исправлению и восстановлению первичных документов, не принятых налоговым органом, ведь эти документы могут понадобиться при проверке по другим налогам за тот же период.

Учет сумм налогов, доначисленных в ходе проверки

Пени и штрафы, уплаченные в бюджет, при расчете налоговой базы по единому налогу не учитываются в расходах (п. 2 ст. 346.16 НК РФ, пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ, п. 2 ст. 270 НК РФ). В отношении недоимок ситуация не так однозначна.

Отражать недоимку по налогам нужно в том периоде, в котором принято решение о привлечении налогоплательщика к ответственности (пп. 3 п. 2 ст. 346.17 НК РФ). При этом вносить исправления в период возникновения недоимки не нужно, если ошибка привела к излишней уплате единого налога (абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ). Однако если ошибка произошла в периоде, в котором у организации образовался убыток или налоговая база равна нулю, то исправлять искажения нужно в периоде возникновения ошибки (письмо Минфина России от 07.05.2010 № 03-02-07/1-225).

Пример 1 (цифры условные).

ООО «Стандарт» применяет УСН с объектом налогообложения «доходы минус расходы». Организация ведет два вида деятельности: занимается производством мебели и осуществляет торгово-закупочную деятельность. Доля выручки от реализации произведенной мебели по итогам деятельности за 2014 год составила 50% в общей величине выручки.

ФСС проведена проверка правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование и на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

По результатам проверки ФСС доначислил организации взносы в размере 14 580 руб., а также пени в размере 5400 руб. и штрафы в размере 2916 руб.

в соответствии с ч. 1 ст. 47 Закона № 212-ФЗ. Недоимка по начислению и уплате страховых взносов образовалась ввиду того, что организация на основании п. 8 ст. 58 Закона № 212-ФЗ применяла пониженные тарифы страховых взносов. По итогам выездной проверки определено, что организация неправомерно применяла пониженный тариф, установленный ч. 3.4 ст. 58 Закона № 212-ФЗ, т. к. доля доходов по льготному виду деятельности в 2014 году составила менее 70% от общей величины доходов.

Решение ФСС по результатам проверки организации за 2014 год было вручено налогоплательщику 10.07.2015. К тому же в решении указано, что организация обязана внести изменения в бухгалтерский учет и расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам.

Так, в связи с тем, что решение о привлечении налогоплательщика к ответственности вступило в силу по истечении 10 дней со дня вручения его налогоплательщику, доначисленные взносы, пени и штрафы нужно отразить в учете на эту дату. При этом необходимо составить бухгалтерскую справку, а доначисленные взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством признаются расходами организации по обычным видам деятельности и относятся на счета учета затрат.

А величина пени и штрафа относится за счет прибыли. В нашем примере 20 июля 2015 года в бухгалтерском учете были даны следующие записи:

ДЕБЕТ	КРЕДИТ	СУММА (РУБ.)
26, 44	69/1 «Расчеты по социальному страхованию»	14 580 руб. (недоимка)
99	69/1 «Расчеты по социальному страхованию»	5400 руб. (пени)
99 (91)*	69/1 «Расчеты по социальному страхованию»	2916 руб. (штраф)
* В связи с тем, что штрафы ФСС не являются санкциями за несоблюдение правил налогообложения, сумма штрафа может рассматриваться как прочий расход в соответствии с п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации». Выбранный способ бухгалтерского учета штрафов должен быть отражен в учетной политике организации		

касается налогового учета, то суммы доначисленных взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством учитываются в составе расходов на основании пп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Суммы начисленных пеней и штрафов не учитываются при расчете единого налога, уплачиваемого при применении УСН.

В представленном примере изменения коснутся и раздела 1 формы 4-ФСС отчетности. В связи с тем, что ООО «Стандарт» применяло УСН и использовало льготный тариф страховых взносов, таблицу 1 оно не заполняло, но представляло в составе отчета по форме 4-ФСС. Поскольку в проверяемом периоде организация признана неправомерно применяющей пониженные тарифы страховых взносов, с момента вступления решения в силу (20 июля 2015 года) начисленные взносы по общему тарифу следует отразить в таблице 1 отчета 4-ФСС.

ВАЖНО В РАБОТЕ

Доначисленные проверяющими и уплаченные в 2015 году взносы будут уменьшать налог (авансовые платежи по налогу), уплачиваемый при применении УСН, за текущий налоговый период (2015 год).

Пример 2 (цифры условные).

ООО «Ника» применяет УСН с объектом налогообложения «доходы минус расходы». По результатам работы за 2014 год перечислило минимальный налог в размере 3500 руб. По результатам выездной налоговой проверки инспекторы пришли к выводу, что у организации не было оснований для уплаты минимального налога. В связи с этим проверяющие произвели доначисление единого налога, уплачиваемого при применении УСН, в сумме 15 500 руб., пени в размере 2800 руб. и штрафа в размере 2200 руб.

Учитывается ли при этом величина минимального налога, уплаченного по итогам деятельности в 2014 году?

Напомним, что величина минимального налога в размере 1% от дохода, исчисленного в порядке, предусмотренном ст. 346.15 НК РФ, уплачивается теми налогоплательщиками, которые применяют в качестве объекта налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» в случае, если за налоговый период сумма налога, исчисленного в общем порядке, меньше величины минимального налога (п. 6 ст. 346.18 НК РФ).

При этом в соответствии с п. 1 ст. 78 НК РФ величина излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей по этому или иным налогам. Минимальный налог, предусмотренный гл. 26.2 НК РФ, является разновидностью налога, уплачиваемого в связи с применением УСН. В связи с этим налоговая инспекция при доначислении налога по результатам налоговой проверки единого налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, обязана учесть сумму уплаченного минимального налога.

В бухгалтерском учете организация по результатам налоговой проверки произведет следующие записи:

ДЕБЕТ	КРЕДИТ	СУММА (РУБ.)	ОПЕРАЦИЯ
99	68	3500	Начислен минимальный налог по итогам деятельности за 2014 год по сроку
68	51	3500	Перечислен минимальный налог в бюджет
99	68	15 500	Начислен единый налог по результатам налоговой проверки за 2014 год
99	68	(– 3500)	Сторнирован начисленный минимальный налог по результатам проверки организации за 2014 год
68	51	12 000	Перечислен в бюджет доначисленный единый налог

Пример 3 (цифры условные).

ООО «Восток» применяет УСН с объектом налогообложения «доходы». По результатам выездной налоговой проверки за 2014 год налоговый орган доначислил обществу единый налог, а также соответствующие пени и, естественно, штрафные санкции ввиду того, что организация «утаила» часть налогооблагаемого дохода.

Основанием послужил тот факт, что в 2014 году организация продала собственную недвижимость, выручка от реализации которой составила 12 000 000 руб. При этом вся выручка в размере 12 000 000 руб. без зачисления ее на расчетный счет была направлена на погашение взятого ранее организацией кредита, что было прописано в договоре купли-продажи недвижимости.

Поскольку спорная сумма не попала непосредственно на расчетный счет организации, ООО «Восток» не включило ее в состав налогооблагаемого дохода. Инспекция же настаивала на том, что эта величина – налогооблагаемый доход в соответствии со ст. 346.15 НК РФ.

При этом организации не удалось прийти к взаимопониманию с налоговиками.

Организацией была проанализирована судебная практика, в которой была представлена аналогичная ситуация и решение было вынесено в пользу

налогоплательщика (Арбитражный суд Республики Коми, решение от 21.11.2013; Второй арбитражный апелляционный суд, постановление от 04.04.2014). Однако есть арбитражная практика по решению подобной ситуации в пользу налогового органа (постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 08.08.2014 № А29-5285/213). Этим постановлением, в первую очередь, было определено, что обществом была получена экономическая выгода. Суд руководствовался ст. 41 НК РФ, где определено, что «доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме». Несомненно, экономическая выгода в этом случае налицо!

ПЕРВОИСТОЧНИК

По договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму. При этом стороны самостоятельно определяют условия договора. Надлежащее исполнение обязательств прекращает обязательство.

- Статьи 408, 421, 454 *ГК РФ*.

В итоге, исходя из условий договора, видим, что покупатель недвижимости свои обязательства по договору купли-продажи исполнил. Денежные средства были им перечислены на указанный продавцом недвижимости счет, т. е. задолженность покупателя по оплате недвижимости является погашенной, а общество считается получившим доход от ее продажи.

Таким образом, в момент поступления спорных денежных средств на счет, указанный в договоре купли-продажи, они являются налогооблагаемым доходом общества, полученным от продажи собственного недвижимого имущества.

Анализируя представленную ситуацию, сделаем вывод, что налоговый орган обнаружил доход «упрощенца», который по факту не проходил по его счетам. Значит, налоговые органы могут выявить и скрытые доходы, поэтому недооценивать в этой части полномочия ревизоров нельзя. Как следует из определения Верховного суда РФ от 01.12.2014 № 301-КГ14-3712, от налогообложения нельзя скрыть даже те доходы, которые на счетах «упрощенца» и не появлялись.

А теперь воспользуемся условием примера № 3 и рассчитаем величину пени. Формула расчета пени выглядит следующим образом (п. 4 ст. 75 НК РФ):

Сумма пеней	=	Недоимка по налогу	x	Количество дней	x	1/300	x	Ставка рефинансирования, принятая в период, за который пересчитывается налог

Допустим, что просрочка уплаты налога составила 120 дней, а ставка рефинансирования в этот период не менялась и составляла 8,25%.

Недоимка по единому налогу составила 720 000 руб. (12 000 000 руб. x 6%).

Сумма пени составила 23 760 руб. (720 000 руб. x 120 дн. x 1/300 x 8,25%).

Штрафные санкции были предъявлены в размере 20% от недоимки и составили 144 000 руб. (12 000 000 руб. x 6%) в соответствии с п. 1 ст. 122 НК РФ.

В бухгалтерском учете были даны следующие записи:

ДЕБЕТ	КРЕДИТ	СУММА (РУБ.)	ОПЕРАЦИЯ
99	68	720 000	Недоимка по единому налогу, обнаруженная в результате выездной налоговой проверки
99	68	23 760	Пени за просрочку уплаты единого налога
99	68	144 000	Штрафные санкции за неумышленное сокрытие единого налога

Золотова Е. Н.,
практикующий бухгалтер

Отсутствие авансового отчета

Организации и индивидуальные предприниматели, находящиеся на УСН, иногда ошибочно считают, что им не нужны «лишние бумажки», и поэтому не утруждают себя оформлением авансового отчета. А ведь этот документ необходим работодателю, и его отсутствие – основание для начисления страховых взносов.

Деньги выдаются сотрудникам на определенные цели (например, на приобретение товарно-материальных ценностей, командировку, расчеты с контрагентами и т. д.), а значит, необходимо проконтролировать, как были израсходованы выданные деньги и именно ли в этих целях.

Алгоритм выдачи денежных средств в подотчет прописан в п. 6.3 Указания ЦБ РФ от 11.03.2014 № 3210-У:

Следует издать приказ с перечнем сотрудников, которым будут выдавать денежные средства
в подотчет, и локальное (внутреннее) положение о командировках.

Со всеми сотрудниками, которым организация планирует выдавать деньги в подотчет, следует заключить договоры о полной материальной ответственности.

Выдача денежных средств в подотчет осуществляется на основании письменного заявления
в произвольной форме, но с обязательным указанием даты, запрашиваемой суммы и срока, на который берется эта сумма. Данное заявление должно быть подписано у руководства.

Перед выдачей денежных средств необходимо проверить, нет ли задолженности по подотчетным суммам у данного сотрудника, так как при наличии задолженности по счету 71
(«Расчеты с подотчетными лицами») выдавать очередную сумму в подотчет нельзя.

Сдать авансовый отчет в бухгалтерию подотчетное лицо должно в течение трех дней с момента окончания срока, указанного в заявлении, или с момента выхода на работу после возвращения
из командировки.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Авансовый отчет – это документ, подтверждающий расходование полученного работником аванса. Соответственно лица, получившие в установленном порядке под отчет денежные средства для последующего расходования их в интересах выдавшей их организации, являются подотчетными лицами. Они обязаны отчитаться за полученные денежные средства путем представления авансового отчета с подтверждающими расходы документами.

То есть если водитель берет деньги на заправку ГСМ 1-го числа месяца и указывает в заявлении, что берет эти деньги на 10 дней, то не позднее 13-го числа он должен отчитаться за деньги, и он не имеет права получить следующие деньги, пока не отчитается за полученные 1-го числа. А вот проверять авансовый отчет, готовить его к утверждению, а также производить по нему окончательные расчеты (возмещение перерасхода, если подотчетник потратил больше, чем получил) нужно в срок, установленный руководством, для чего этот срок лучше всего оговорить в учетной политике. С этого года отменены командировочные удостоверения, а также журналы учета выбытия и прибытия командировочных. Согласно постановлению Правительства РФ от 29.07.2015 № 771 теперь требуется только приказ руководства о направлении сотрудника в командировку. Фактическое количество дней, проведенных в командировке, определяется по предъявленным по возвращении проездным документам или на основании служебной записки, если поездка в командировку осуществлялась на служебном, личном или арендованном транспортном средстве. При этом следует приложить документы, подтверждающие использование данного транспортного средства, как то: путевой лист, чеки на ГСМ, маршрутный лист, квитанции об оплате проживания по пути следования и другие документы, которые могут подтвердить нахождение сотрудника в командировке.

При этом к отчету должны быть приложены первичные документы, подтверждающие целевое расходование подотчетных денег. В случае их отсутствия или неправильного оформления заявленные по отчету суммы будут признаны доходом работника и соответственно должны быть включены в налогооблагаемую базу по НДФЛ, что подтверждает постановление Президиума ВАС РФ от 05.03.2013 № 13510/12.

ПОЗИЦИЯ МИНФИНА

Преимуществами такой формы платежа, как безналичные расчеты с подотчетными лицами с применением расчетных (дебетовых) банковских карт, являются повышение эффективности платежных процессов и автоматизация сверки расчетов и контроля поступления (зачисления) средств и их использования.

- Письмо от 05.10.2012 *№ 14-03-03/728*.

Последствия пропуска сроков представления авансового отчета

Срок для сдачи авансового отчета установлен в три дня с окончания срока, на который были выданы денежные средства. Если у подотчетного лица остались неизрасходованные денежные средства, то данное лицо обязано в этот же срок сдать остаток денег в кассу (п. 6.3 Указания № 3210-У).

Если работник не сдаст в бухгалтерию авансовый отчет и подтверждающие его расходы документы или не вернет полученные денежные средства, то у работодателя есть один месяц для принятия решения, что делать с получившейся дебиторской задолженностью. В соответствии со ст. 137 ТК РФ у работодателя есть право на удержание данной задолженности из заработной платы, и это право работодатель как раз и должен реализовать в течение месяца со дня окончания срока для сдачи авансового отчета. То есть работодатель должен взять письменное объяснение, почему работник не сдал авансовый отчет и не возвращает полученную сумму, а также получить его согласие на удержание задолженности из заработной платы. На основании данных объяснений и согласия работодатель издает приказ на удержание, учитывая положения ст.ст. 241 и 248 ТК РФ, – работник несет материальную ответственность за причиненный ущерб в пределах своего среднемесячного заработка. Если же работник отказывается от добровольного возмещения ущерба или размер ущерба превышает размер среднемесячного заработка виновного, а также если работодатель пропустил месячный срок для принятия решения, то работодатель, согласно ст. 248 ТК РФ, имеет право обратиться в суд для возмещения ущерба.

Если же работодатель не предпринимает никаких шагов для погашения дебиторской задолженности или не следит за сроками сдачи авансовых отчетов, то данные суммы будут облагаться налогами, а какими и как, мы сейчас рассмотрим.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного погашения подотчетным лицом задолженности по ранее полученной под отчет сумме наличных денег.

НДФЛ

Для начала рассмотрим, облагаются ли данные суммы НДФЛ. Дело в том, что данным налогом согласно ст. 41 НК РФ облагается не только заработная плата работников, но и другие экономические выгоды как в денежном, так и в материальном виде. Поэтому надо разобраться, являются ли суммы, полученные в подотчет и ставшие дебиторской задолженностью, экономической выгодой работника.

В ст. 212 НК РФ данные суммы не указаны в качестве материальной выгоды, и данные суммы не являются заемными средствами согласно ст.ст. 807 и 808 ГК РФ, так как договор займа работодатель и работник не заключали. Но налоговые органы и Минфин России считают, что если работник не отчитался за подотчетные суммы, или представил недостоверные документы, или не вернул денежные средства, взятые под отчет, то у него возникает денежный доход, который облагается НДФЛ. Данная позиция контролирующих органов неоднократно подтверждалась, например, письмами Минфина России от 24.09.2009 № 03-03-06/1/610 и ФНС России от 24.12.2013 № СА-4-7/23263. Минфин России и налоговики считают, что если организация не предпринимает мер к взысканию дебиторской задолженности со своего работника в связи с окончанием срока исковой давности, его увольнением или вследствие принятия руководством решения о прощении долга этому работнику, то у этого работника возникает доход в размере дебиторской задолженности, и организация обязана удержать и перечислить в бюджет НДФЛ с этой суммы. То есть пока данная задолженность реальна к взысканию, дохода, облагаемого НДФЛ, нет. Суды в основном поддерживают в этом вопросе контролирующие органы (см., например, постановление Президиума ВАС РФ от 05.03.2013 № 13510/12).

Если работник уже уволился и у работодателя нет возможности удержать НДФЛ, то организация обязана на основании п. 5 ст. 226 НК РФ в течение месяца с момента признания данной задолженности доходом бывшего работника письменно известить налоговые органы о том, что организация не смогла удержать НДФЛ с указанием физического лица, получившего доход, и суммы его задолженности.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

В течение трех рабочих дней по возвращении из командировки работник должен представить авансовый отчет с указанием израсходованных в связи с командировкой сумм, а также произвести окончательный расчет по выданному ему перед отъездом в командировку денежному авансу на командировочные расходы. К авансовому отчету должны быть приложены документы об осуществленных расходах.

Основание для начисления страховых взносов

Но, помимо НДФЛ, доходы работников облагаются еще и страховыми взносами. Соответственно, если за работником есть дебиторская задолженность по полученным подотчетным суммам, то она облагается и страховыми взносами. Именно такой позиции придерживается Минтруд РФ в письме от 12.12.2014 № 17-3/В-609. Чиновники, основываясь на Указаниях ЦБ № 3210-У, ст. 137 ТК РФ, а также на Федеральном законе от 24.07.2009 № 212-ФЗ, прописывают схему действия бухгалтера при условии задержки сдачи авансового отчета. Предположим:

- бухгалтер выдал денежные средства в подотчет работнику на основании его письменного заявления, где тот указал, что берет деньги в подотчет до 28.09.2015;
- не получив отчет до 30.09.2015 (трехдневный срок с 28.09.2015), бухгалтер сообщает об этом руководству;
- работодатель до 30.10.2015 (месячный срок с даты, когда должен быть сдан авансовый отчет) должен принять решение и издать приказ об

удержании из заработной платы дебиторской задолженности работника. Если работодатель произвел удержание данной суммы из заработной платы, то налогооблагаемой базы по страховым выплатам не возникает. Если же работодатель не удержал задолженность с работника, то сумма задолженности облагается страховыми взносами, и сумма взносов должна быть перечислена на счета соответствующих фондов не позднее 15.11.2015. Если организация не произвела начисления и перечисления взносов, то при проверке она будет вынуждена заплатить штраф и пени;

- если работник все же представит авансовый отчет 10.11.2015 со всеми подтверждающими документами, то бухгалтер имеет право сделать перерасчет по страховым взносам и учесть переплату по взносам по сроку 15.12.2015.

ВАЖНО В РАБОТЕ

Если работник не отчитался в установленный срок по полученным авансам, нарушив порядок ведения кассовых операций, административная ответственность по ст. 15.1 *КоАП РФ* не наступает, поскольку такой состав правонарушения действующим КоАП РФ не предусмотрен.

Это действия бухгалтера по одному не вовремя сданному отчету. А если представить, что таких несданных отчетов по организации десять? Или даже больше? При этом сроки по ним разные. В таком случае либо бухгалтер будет занят постоянными расчетами и перерасчетами страховых взносов, либо организация будет оплачивать штрафы за несвоевременное начисление страховых взносов и пени за несвоевременную их уплату.

Также проверяющие из фондов будут обращать внимание на правильность и достоверность принятых к учету авансовых отчетов, так как неправильно оформленный или без оправдательных документов авансовый отчет тоже подлежит обложению страховыми взносами, о чем говорилось в письме Минтруда РФ от 07.10.2013 № 17-4/1647.

Судебные инстанции поддерживают позицию Минтруда РФ (см., например, постановление АС ЗСО от 30.09.2014 № А27-16522/2013 и постановление ФАС ДВО от 08.04.2014 № Ф03-675/2014). Суды отмечали, что даже если организация освобождена от ведения бухгалтерского учета, то это не значит, что она освобождена от сбора первичных документов, которые должны быть оформлены в соответствии с законодательством.

ПОЗИЦИЯ МИНТРУДА

Если работник, получивший аванс, в установленный срок не представил авансовый отчет, а организация в свою очередь не удержала из зарплаты сумму полученного аванса, то вся сумма этого аванса облагается страховыми взносами в общем порядке.

- Письмо от 12.12.2014 *№ 17-3/В-609*.

Документальное оформление

В качестве бланка авансового отчета можно использовать и типографские бланки АО-1, утвержденные постановлением Госкомстата России от 01.08.2001 № 55, и распечатывать из бухгалтерских программ (там же можно заполнить и распечатать уже заполненную форму АО-1), а можно разработать свой собственный бланк, утвердив его в учетной политике.

ПОЗИЦИЯ МИНФИНА

Хотя «упрощенцы», выбравшие объект налогообложения «доходы», и не учитывают расходы, они обязаны в общем порядке оформлять подотчетные суммы, в том числе оформлять авансовые отчеты по установленным правилам.

- Письмо от 30.10.2013 *№ 03-11-11/46198*.

Порядок проведения расчетов по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и порядок оформления документов можно представить в таблице:

№ П/П	ДЕЙСТВИЕ	ДОКУМЕНТ	ОТВЕТСТВЕННЫЙ	ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ
1	Определить круг лиц, получающих денежные средства в подотчет, способ получения денежных средств и срок, на который выдаются эти средства	Приказ	Руководитель	Приложение к учетной политике
2	Выдача денежных средств в подотчет осуществляется на основании письменного заявления в произвольной форме, но с обязательным указанием даты, запрашиваемой суммы и срока, на который берется эта сумма. Данное заявление должно быть подписано у бухгалтера и руководства	Заявление	Сотрудник, получающий денежные средства в подотчет	Заявление прикладывается к расходно-кассовому ордеру (РКО)
3	Кассир на основании подписанного руководством заявления по РКО выдает сотруднику заявленные денежные средства. Если в организации принято решение о перечислении подотчетных денежных средств на карточку, то бухгалтер перечисляет данную сумму на карточку	РКО – в случае выдачи наличных денежных средств или платежное поручение – в случае перечисления на карточку	Кассир, бухгалтер	Дебет 71 Кредит 50 (51) 25 000,00 руб.
4	Представление авансового отчета с приложенными к нему документами. Следует учесть, что кассовые чеки через 2–3 месяца становятся нечитаемыми и контролирующие органы могут исключить данные чеки из подтверждения расходов, но можно при составлении авансового отчета снять ксерокопии с этих чеков и приложить ксерокопии вместе	Авансовый отчет с приложенными к нему кассовыми чеками, квитанциями к приходному кассовому ордеру, бланками строгой отчетности; в случае расчетов банковской картой – оригиналы слипов, квитанции из банкоматов или терминалов	Сотрудник, получающий денежные средства в подотчет	

	с оригиналами документов к авансовому отчету. Суммы, указанные сотрудником в авансовом отчете, должны соответствовать суммам в приложенных документах			
5	Бухгалтерия принимает авансовый отчет, отдает расписку (она есть в форме АО-1), проверяет авансовый отчет и после его утверждения делает записи в учете	Авансовый отчет	Бухгалтер	Оплата поставщику: Дебет 60 Кредит 71 24 000,00 руб.; приобретение ТМЦ Дебет 10 Кредит 71; командировочные расходы Дебет 20 (44) Кредит 71
6	Сотрудник возвращает в кассу оставшиеся денежные средства	Приходный кассовый ордер (ПКО)	Кассир	Дебет 50 Кредит 71 1000,00 руб.
7	В случае перерасхода организация возмещает данный перерасход	РКО	Кассир	Дебет 71 Кредит 50 (51) 1000,00 руб.
8	В случае невозврата денежных средств в кассу по организации издается приказ об удержании из заработной платы дебиторской задолженности			Дебет 73/2 «Расчеты с персоналом по прочим операциям/ Расчеты по возмещению материального ущерба» Кредит 71 1000,00 руб. Дебет 70 Кредит 73/2 1000,00 руб.

Общество с ограниченной ответственностью «Образец»

Приказ № 1

о контроле расходования подотчетных сумм

г. Саратов 14 января 2015 г.

В целях организации контроля расходования подотчетных сумм утверждаю следующее:

1. Выдача денежных средств осуществляется из кассы на основании личного заявления сотрудника с указанием, на какой срок берутся денежные средства, с резолюцией бухгалтера об отсутствии задолженности данного сотрудника по ранее выданным суммам и утвержденного директором.
2. Получать денежные средства в подотчет могут нижеперечисленные сотрудники:
   - директор И. И. Иванов;

- заместитель директора по хозяйству Р. Р. Романов;
- водитель К. К. Константинов;
- менеджер П. П. Потапов.

3. Сотрудники могут получить денежные средства под отчет на срок, не превышающий:
   - по командировочным расходам – срок командировки;
   - по прочим хозяйственным операциям – не более 15 рабочих дней с даты получения денежных средств.
4. Целевое расходование денег сотрудники должны подтвердить авансовым отчетом,
   к которому обязаны приложить документы, подтверждающие расходы, и сдать его
   в бухгалтерию в трехдневный срок с даты, указанной в заявлении как окончание использования взятых в подотчет денежных средств.
5. Лимит выдачи денежных средств в подотчет на расчеты с контрагентами или закупку товарно-материальных ценностей устанавливается в пределах 100 000 руб.
6. Бухгалтерия в 10-дневный срок обязана проверить авансовый отчет и прилагающиеся документы и представить его для утверждения директору.
7. В случае перерасхода по авансовому отчету бухгалтерия должна в 10-дневный срок возместить полученный перерасход.
8. Контроль выполнения данного приказа оставляю за собой.
   Директор *И В А Н О В* И. И. Иванов

Директору ООО «Образец» И. И. Иванову

менеджера П. П. Потапова

Заявление.

Прошу Вас выдать под отчет денежные средства в сумме 25 000 (двадцать пять тысяч) рублей для расчетов с контрагентами на срок до 15.07.2015.

01.07.2015 *П О Т А П О В* П. П. Потапов

Задолженности за П. П. Потаповым по ранее выданным подотчетным суммам по состоянию на 01.07.2015 отсутствуют.

Бухгалтер *С Е Р Г Е Е В А* С. С. Сергеева

В кассу: выдать П. П. Потапову денежные средства в размере 25 000 (двадцать пять тысяч) рублей.

Директор *И В А Н О В* И. И. Иванов

Скачать: *Форма авансового отчета*

Итак, чтобы не платить штрафы и пени по НДФЛ и страховым взносам за отсутствие авансового отчета, руководство организации должно знать и осознавать, какие последствия ждут организацию или ИП в случае несоблюдения требований законодательства. И уже с помощью руководства следует ужесточить контроль соблюдения сроков сдачи авансовых отчетов, дабы не тратить драгоценное время бухгалтера на расчеты и пересчеты страховых взносов за несоблюдение этих сроков. И не стоит забывать, что нахождение организации или ИП на УСН с объектом налогообложения «доходы» не освобождает их от обязанности оформления авансовых отчетов (письмо Минфина России от 30.10.2013 № 03-11-11/46198).

Смирнова С. К.,
практикующий бухгалтер, налоговый консультант,
Палаты налоговых консультантов

Исправление ошибок в счетах-фактурах и журнале выставленных и полученных счетов-фактур

С 01 января 2015 года журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур должны вести только посредники, которые действуют в интересах третьих лиц (заказчиков) от своего имени. Как внести исправления, если агент или комиссионер допустили ошибку?

Напомним, налогоплательщики, применяющие УСН, в большинстве случаев не являются плательщиками НДС. Поскольку они не являются плательщиками НДС, не возникает у них и обязанности составлять счета-фактуры, а также вести журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и продаж (письмо Минфина России от 28.12.2011 № 02-11-00/6027). Однако налогоплательщики, применяющие УСН, могут быть участниками посреднических договоров (договор комиссии, поручения или агентский договор).

При этом все посредники (комиссионеры, агенты, поверенные) действуют в интересах принципала (комитента, доверителя) и за его счет, а все ими полученное по сделкам в рамках посреднических договоров является собственностью заказчика и подлежит передаче ему. Если принципал (комитент, доверитель) применяет УСН, то при реализации товаров (работ, услуг) в рамках посреднического договора у него не возникает обязанности по уплате НДС, а также по составлению счетов-фактур. Следовательно, посредники, осуществляющие деятельность в интересах неплательщиков НДС, также не обязаны составлять счета-фактуры и предъявлять НДС покупателям (письма Минфина России от 01.04.2013 № 03-07-14/10455, от 31.05.2011 № 03-07-11/152).

Напомним, что в книге покупок не регистрируются счета-фактуры, полученные (п. 19 Правил ведения книги покупок):

комиссионером (агентом) от комитента (принципала) по переданным для реализации товарам (работам, услугам), имущественным правам, а также по полученной сумме оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав;

комиссионером (агентом) от продавца товаров (работ, услуг), имущественных прав, выставленные на имя комиссионера (агента) по товарам (работам, услугам), имущественным правам, а также на сумму оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

ПОЗИЦИЯ МИНФИНА

В случае указания в счете-фактуре, выставленном покупателю, данных в отношении собственных товаров и данных в отношении товаров, реализуемых в рамках договора комиссии, такой счет-фактура с 01 января 2015 года регистрируется в книге продаж в части собственных товаров и в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур – в части товаров, реализуемых в рамках договора комиссии.

- Письмо Минфина России от 21.01.2015 *№ 03-07-11/1401*.

Комиссионеры (агенты) не регистрируют в книге продаж счета-фактуры (в том числе корректировочные), выставленные ими покупателю при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени, а также счета-фактуры, выставленные ими покупателю при получении суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав (п. 20 Правил ведения книги продаж).

Одновременно с этим для целей составления счетов-фактур важно понимать, от чьего имени по договору действует посредник: от своего имени или от имени заказчика.

Обязанность по оформлению счетов-фактур возникает у посредника только в том случае, когда он действует от своего имени (приобретает или продает товары (работы, услуги) в интересах принципала (комитента)). В данном случае агент (комиссионер) не позднее 5 календарных дней со дня отгрузки товара (оказания услуг) выписывает счет-фактуру принципалу (комитенту). Далее агент (комиссионер) регистрирует данный счет-фактуру в разделе 1 «Выставленные счета-фактуры» журнала учета. После этого принципалу (комитенту) передаются данные выставленного счета-фактуры.

В ответ получаем составленный им на основании этих данных счет-фактуру на имя агента (комиссионера). Полученный документ регистрируется в разделе 2 «Полученные счета-фактуры» журнала учета (п. 3 ст. 168 НК РФ, п.п. 4, 7, 11 Правил ведения журнала учета).

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Ошибки в счетах-фактурах и корректировочных счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога, предъявленную покупателю, не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм НДС.

Посредники, не являющиеся плательщиками НДС, в случае выставления и(или) получения ими счетов-фактур при осуществлении деятельности в интересах другого лица на основе посреднических договоров с 01.01.2014 обязаны перевыставлять счета-фактуры и вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур в отношении указанной деятельности (п. 3.1 ст. 169 НК РФ). Однако с 01.01.2015 журнал полученных и выставленных счетов-фактур (в отношении посреднической деятельности) обязаны вести налогоплательщики, в том числе освобожденные от исполнения обязанностей плательщика НДС, и лица, не являющиеся налогоплательщиками, в случае выставления и(или) получения ими счетов-фактур при осуществлении посреднической деятельности:

- на основе договоров комиссии, агентских договоров, предусматривающих реализацию и(или) приобретение товаров (работ, услуг), имущественных прав от имени комиссионера (агента);
- на основе договоров транспортной экспедиции;
- при выполнении функций застройщика.

Напомним, что с 01.01.2015 обязанность вести журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур распространена, помимо «упрощенцев», которые являются участниками посреднических договоров, на «упрощенцев», которые осуществляют предпринимательскую деятельность на основе договоров транспортной экспедиции, а также при выполнении функций застройщика. Сведения из журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур включаются в декларацию по НДС. Журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур и декларация по НДС представляются в

налоговый орган не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, в электронном виде (ст.ст. 169, 174 НК РФ).

Обратите внимание: налоговая декларация, представленная на бумажном носителе, считается непредставленной (ст. 174 НК РФ).

ВАЖНО В РАБОТЕ

Заверить журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур нужно не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Пример 1.

ООО «Ромашка» (комитент) заключило договор комиссии от 07.08.2015 № 35 с ООО «Сирень» (комиссионер), применяющим УСН и не являющимся плательщиком НДС. В соответствии с договором ООО «Сирень» продает партию столов (50 шт.), принадлежащих ООО «Ромашка» на праве собственности. Цена партии товара составляет 250 000 руб. (в т. ч. НДС – 38 136 руб.).

Сумма вознаграждения, выплачиваемая посреднику за оказанные услуги, равна 30 000 руб.

15.08.2015 ООО «Сирень» заключило договор поставки с ООО «Василек» на поставку партии столов (50 шт.). 17.08.2015 партия столов была отгружена покупателю.

15.08.2015 ООО «Сирень» выставило в адрес ООО «Василек» счет-фактуру от 15.08.2015 № 21. Напомним, что комитент не выставляет счет-фактуру, пока комиссионер не продаст товар. Копию данного счета-фактуры передало ООО «Ромашка». Этот счет-фактуру ООО «Сирень» должно зарегистрировать в части 1 «Выставленные счета-фактуры» журнала учета. В графе 10 при этом нужно отразить наименование собственника товара (ООО «Ромашка»), в графе 11 – его ИНН и КПП (п. 7 Правил ведения журнала учета счетов-фактур). В книге продаж этот документ ООО «Сирень» не регистрирует.

На сумму проданных товаров ООО «Ромашка» выставило в адрес ООО «Сирень» счет-фактуру от 15.08.2015 № 35. Полученный от ООО «Ромашка» счет-фактуру ООО «Сирень» должно зарегистрировать в части 2 «Полученные счета-фактуры» журнала учета. В книге покупок данный документ ООО «Сирень» не регистрирует.

Обратите внимание: ООО «Сирень» не является плательщиком НДС, следовательно, оно не выставляет заказчику счет-фактуру на сумму своего вознаграждения.

ПЕРВОИСТОЧНИК

При отсутствии в налоговом периоде выставленных счетов-фактур (в том числе корректировочных), исправленных счетов-фактур (в том числе корректировочных), счетов-фактур, составленных (в том числе исправленных) и не подлежащих выставлению графы части 1 журнала учета не заполняются, а заполняются только строки журнала учета. Аналогичное правило действует и в случае отсутствия в налоговом периоде полученных счетов-фактур (в том числе корректировочных), исправленных счетов-фактур (в том числе корректировочных). В данной ситуации графы части 2 журнала учета не заполняются, а заполняются только строки журнала учета.

- Пятый абзац п. 8 и четвертый абзац п. 12 Правил ведения журнала *№ 1137*.

Пример 2.

Воспользуемся условием примера 1. Добавим, что 16.10.2015 ООО «Сирень» обнаружило ошибку в счете-фактуре от 15.08.2015 № 35 в части неправильного отражения ИНН покупателя.

Напомним, если в счете-фактуре (корректировочном счете-фактуре) допущена техническая ошибка, в первоначальный документ необходимо внести исправления, т. е. выставить исправленный счет-фактуру. Корректировочные счета-фактуры в таких случаях не составляются, даже если ошибка допущена при указании цены (тарифа), налоговой ставки или стоимости товаров (работ, услуг). Об этом сказано в письмах Минфина России от 08.08.2012 № 03-07-15/102 и ФНС России от 12.03.2012 № ЕД-4-3/4143.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Налоговая служба разработала сервис (http://www.nalog.ru) для проверки реквизитов контрагента (ИНН и КПП). Это позволит избежать ошибок в счетах-фактурах, книгах покупок и продаж, а также в журналах учета счетов-фактур.

При исправлении счетов-фактур (в т. ч. корректировочных), составленных по формам, утвержденным постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137, продавец (исполнитель) должен составить новые (исправленные) счета-фактуры (корректировочные счета-фактуры). При этом в исправленном счете-фактуре нельзя изменять данные строки 1 первичного счета-фактуры. Вместо этого в строке 1а нужно указать порядковый номер и дату исправления первичного счета-фактуры (п. 7 приложения 1 к постановлению № 1137).

При исправлении корректировочного счета-фактуры в новом экземпляре корректировочного счета-фактуры не допускается изменение показателей в строках 1 и 1б первичного корректировочного счета-фактуры. В этом случае заполняется строка 1а, в которой указываются порядковый номер и дата исправления. Остальные реквизиты исправленного счета-фактуры (в т. ч. первоначально не заполненные или уточненные), включая изменение инициалов уполномоченного лица, подписавшего счет-фактуру, указываются в общем порядке (п. 6 приложения 2 к постановлению № 1137). Кроме этого, если до внесения изменений в первичный счет-фактуру к нему был составлен корректировочный счет-фактура, то в исправленном счете-фактуре показатели приводятся без учета изменений, отраженных в корректировочном счете-фактуре (п. 7 приложения 1 к постановлению № 1137). Вносить изменения в ранее выставленные счета-фактуры (в т. ч. в корректировочные счета-фактуры) вправе только продавцы (исполнители). Это следует из положений п. 7 приложения 1, п. 6 приложения 2 к постановлению № 1137.

ВАЖНО В РАБОТЕ

Исправление ошибочных показателей журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур следует производить непосредственно в журнале учета отчетного периода посредством аннулирования записей, содержащих ошибочные показатели, и повторной регистрации тех же самых счетов-фактур, но уже с правильными показателями.

Если посредник (ООО «Сирень») выставляет исправленный счет-фактуру покупателю (ООО «Василек»), то одновременно заказчик выписывает такой же (только от своего имени) исправленный счет-фактуру посреднику с той же датой, что и счет-фактура посредника, но со своей порядковой нумерацией (счет-фактура от 16.10.2015 № 55). Отметим, в п. 3 приложения № 2 к постановлению № 1137 указано, что корректировочный счет-фактура подлежит единой регистрации в хронологическом порядке в части 1 журнала учета по дате его выставления. Получив исправленный счет-фактуру, бухгалтер ООО «Ромашка» сначала внесет исправления в книгу продаж за III квартал. Для этого к ней оформляется дополнительный лист, в котором нужно отразить с минусом данные первоначального счета-фактуры от 15.08.2015 № 35. Далее бухгалтер сделает запись в книге продаж за IV квартал, которой зарегистрирует исправленный счет-фактуру от 16.10.2015 № 55. Движение исправленного счета-фактуры в книге покупок у покупателя аналогично рассмотренному выше. Одновременно с этим напомним, что посредники должны представлять в инспекцию журнал с зарегистрированными в нем счетами-фактурами, которые они выставляют покупателям и получают от продавцов в рамках посреднической деятельности (п. 5.2 ст. 174 НК РФ). Эти сведения нужны налоговой инспекции для контроля полноты уплаты НДС организациями, которые работают через посредников.

Таким образом, если посредник обнаружил после подачи в инспекцию ошибки в журнале учета счетов-фактур, в него нужно внести исправления и представить в инспекцию исправленный документ. Для исправления неверную запись в журнале следует аннулировать, т. е. отразить ошибочный счет-фактуру со знаком «минус», а в следующей строке журнала отразить верную запись.

Власова Г. В.,
практикующий бухгалтер

Утилизация основных средств

Основные средства, находящиеся в собственности организации, могут являться объектами как движимого, так и недвижимого имущества. Это разделение также повлияет и на процедуру их ликвидации, которая, к слову сказать, может произойти по различным причинам.

Необходимость утилизации ОС может быть обнаружена в момент инвентаризации (очередной или внеплановой). Однако это не единый случай. Процесс утилизации (ликвидации) происходит на основании п. 29 ПБУ 6/01, п.п. 75 и 76 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н в следующих ситуациях, которые также указаны в письме Минфина России от 29.01.2014 № 07-04-18/01:

данное ОС изношено до такой степени, что его ремонт просто нерентабелен, так что проще это ОС демонтировать;

в современных условиях некоторые виды ОС, такие как компьютерная техника или другие приборы на основе высоких технологий, очень быстро становятся морально устаревшими, и их тоже проще утилизировать, чем модернизировать;

данное ОС пришло в негодность вследствие стихийного бедствия, аварии или других чрезвычайных ситуаций (ЧС);

при проверке или инвентаризации имущества обнаружилась его порча;

ликвидируется не весь объект, а его часть, и поэтому ОС находится в стадии реконструкции;

если обнаружено хищение или недостача деталей, узлов и агрегатов, замена которых нецелесообразна, а использовать данное ОС без этих деталей невозможно.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Как организовать и оформить выбытие ОС, прописано в п.п. 77–79 Методических указаний по учету ОС № 91н.

При этом на момент списания стоимость ОС может быть еще не полностью списана в расходы, уменьшающие налогооблагаемую базу по УСН. Однако несписанная стоимость ОС при его выбытии не уменьшает налогооблагаемую базу, так как данной статьи нет в закрытом перечне, приведенном в п. 1 ст. 346.16 НК РФ. Но и перерасчета налоговой базы с доплатой налога согласно п. 3 ст. 346.16 НК РФ делать не надо, так как эта норма предусмотрена только для реализации недоамортизированного ОС.

Виды утилизации

Утилизировать (ликвидировать) можно различные основные средства, при этом они могут делиться и по сроку использования, и по полноте списания. Представим эти ситуации в виде таблицы:

№ П/П	ВИД УТИЛИЗАЦИИ	ОПИСАНИЕ СИТУАЦИИ	БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ
1	По окончании срока полезного использования ОС	Причина списания – физический износ. Вся стоимость данного ОС уже списана на уменьшение налогооблагаемой базы, поэтому сальдо по счету 01 «Основное средство» по этому средству уже равно нулю	Нет остатка по ОС (сч. 01 – сч. 02). 1. Списываем первоначальную стоимость ОС: Д-т 01/ Выбытие ОС/ К-т 01/ОС/ 2. Списываем амортизацию ОС: Д-т 02/ Амортизация ОС/ К-т 01/ Выбытие ОС/ 3. Расходы по ликвидации ОС: Д-т 91/ Прочие расходы/ К-т счетов учета тех затрат, которые были осуществлены. 4. Стоимость материалов (отходов) по рыночным ценам, которые получены в ходе ликвидации и могут быть использованы, учитываются по Д-т 10 К-т 91/ Прочие доходы/
2	До окончания срока полезного использования ОС	Причина списания – моральный износ или невозможность дальнейшего использования (смена деятельности организации или ее ликвидация) при невозможности продажи данного ОС	Есть остаток по ОС (сч. 01 – сч. 02). 1. Списываем первоначальную стоимость ОС: Д-т 01/ Выбытие ОС/ К-т 01/ОС/ 2. Списываем амортизацию ОС: Д-т 02/ Амортизация ОС/ К-т 01/ Выбытие ОС/ 3. Сальдо счета 01/ Выбытие ОС/ списываем: Д-т 91/ Прочие расходы/ К-т 01/ Выбытие ОС/ 4. Расходы по ликвидации ОС: Д-т 91/ Прочие расходы/ К-т счетов учета тех затрат, которые были осуществлены. 5. Стоимость материалов (отходов) по рыночным ценам, которые получены в ходе ликвидации и могут быть использованы, учитывается по Д-т 10 К-т 91/ Прочие доходы/
3	Утрата ОС в результате ЧС	Пожар, автомобильная авария, ЧС природного характера (землетрясение, извержение вулкана, ураган, природные пожары, засуха или наводнение), военные действия, техногенные катастрофы. Факт ЧС требуется подтвердить справкой МЧС, МВД и других органов, которые принимают участие в ликвидации данной ЧС	*Если ОС не было застраховано на случай ЧС:* 1. Списываем первоначальную стоимость ОС: Д-т 01/ Выбытие ОС/ К-т 01/ОС/ 2. Списываем амортизацию ОС: Д-т 02/ Амортизация ОС/ К-т 01/ Выбытие ОС/ 3. Сальдо счета 01/ Выбытие ОС/ списываем: Д-т 99/ Чрезвычайные расходы/ К-т 01/ Выбытие ОС/ 4. Расходы по ликвидации ОС: Д-т 99/ Чрезвычайные

			расходы/ К-т счетов учета тех затрат, которые были осуществлены 5. Стоимость материалов (отходов) по рыночным ценам, которые получены в ходе ликвидации и могут быть использованы, учитываются по Д-т 10 К-т 91/ Прочие доходы/ *Если ОС было застраховано на случай ЧС:* 1. Списываем первоначальную стоимость ОС: Д-т 01/ Выбытие ОС/ К-т 01/ОС/ 2. Списываем амортизацию ОС: Д-т 02/ Амортизация ОС/ К-т 01/ Выбытие ОС/ 3. Сальдо счета 01/ Выбытие ОС/ в части, покрываемой страховым возмещением, списываем: Д-т 76/ Расчеты по имущественному и личному страхованию/ К-т 01/ Выбытие ОС/ 4. Расходы по ликвидации ОС: Д-т 99/ Чрезвычайные расходы/ К-т счетов учета тех затрат, которые были осуществлены 5. Стоимость материалов (отходов) по рыночным ценам, которые получены в ходе ликвидации и могут быть использованы, учитываются по Д-т 10 К-т 91/ Прочие доходы/ 6. Убыток от списания ОС, непокрытый страховыми выплатами: Д-т 99/ Чрезвычайные расходы/ К-т 01/ Выбытие ОС/
4	Ликвидация объекта незавершенного строительства	Принято решение, что строительство данного объекта нецелесообразно	Нет остатка по ОС (сч. 01 – сч. 02), так как данный объект еще не поставлен на учет: 1. Расходы по ликвидации ОС: Д-т 91/ Прочие расходы/ К-т счетов учета тех затрат, которые были осуществлены 2. Стоимость материалов (отходов) по рыночным ценам, которые получены в ходе ликвидации и могут быть использованы, учитывается по Д-т 10 К-т 91/ Прочие доходы/

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

При ликвидации объекта основного средства, являющегося недвижимым имуществом, необходимо внести соответствующие изменения в единый государственный реестр прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

Полная и частичная ликвидация

Основное средство можно ликвидировать как полностью, так и частично.

Поскольку полная ликвидация ОС – это полное списание ОС с учета и выше рассматривались ситуации по списанию объекта в полном объеме, то необходимо также разобраться, как списать объект частично.

Частичная ликвидация осуществляется в виде демонтажа части объекта, при этом не должно быть замены ликвидируемой части объекта, а объект должен сохранить свои функции. Если данное условие не будет соблюдено, то речь будет идти не о частичной ликвидации, а о реконструкции или модернизации объекта.

В основном частично утилизируют часть сложного объекта. Согласно п. 6 ПБУ 6/01 единицей бухгалтерского учета ОС признается инвентарный объект. Он бывает сложным, то есть состоящим из нескольких частей, каждая из которых может использоваться отдельно или в комплексе с другими частями и имеет свой собственный срок службы, но все вместе они в комплексе выполняют определенную функцию.

Например, компьютерная система состоит из системного блока, монитора и принтера. Каждый из этих объектов имеет свой срок полезного использования и может работать в системе с другими частями, и если блок стал морально изношенным, то монитор и принтер можно подключить к другому блоку, а утилизация блока будет частичной ликвидацией компьютерной системы. И хотя позиция Минфина России (письмо от 02.06.2010 № 03-03-06/2/110) по поводу компьютера стабильна и состоит в утверждении, что компьютер должен состоять на учете как единый инвентарный объект, на практике это не очень удобно, так как вследствие даже производственной необходимости бывают случаи, когда принтер или монитор перебрасывают с одной компьютерной системы на другую, да и замена изношенной составляющей будет всегда считаться частичной ликвидацией с соответствующим пересчетом стоимости объекта. Можно воспользоваться п. 6 ПБУ 6/01, в котором говорится, что если объект состоит из нескольких частей с разными сроками использования, то каждая такая часть должна учитываться отдельно. Да и покупка таких частей чаще всего происходит не одновременно, а значит, можно ставить их на учет отдельно.

Утверждаю:

директор ООО «ЦСК»

_____Кондратьев А. Н.

Акт

о частичной ликвидации здания склада

от 05.02.2015

Настоящий акт составлен о том, что здание склада подлежит частичной ликвидации
и списанию с бухгалтерского учета с 28.02.2015.

Основание: приказ от 05.02.2015 № 5.

МОЛ: Шило С. В.

Сведения о ликвидируемом объекте:

Наименование объекта: склад № 1.

Инвентарный номер: 33.

Дата принятия к бухгалтерскому учету: 01.01.1995.

Дата ввода в эксплуатацию: 01.01.1995.

Планируемый срок полезного использования: 30 лет.

Фактический срок эксплуатации: 20 лет.

Первоначальная стоимость на момент принятия к бухучету: 1 000 000 руб.

Общая площадь: 100 кв. м.

Сумма начисленной амортизации: 666 666,67 руб.

Остаточная стоимость 333 333,33 руб.

Осмотр помещения.

В результате осмотра склада № 1 установлено:

Территория склада постоянно затапливается подводными водами.

Помещение склада вследствие постоянных затоплений пришло в полную негодность и несет потенциальную опасность для работающих на складе сотрудников из-за прогнивших балок и перегородок.

Заключение комиссии.

Данный склад непригоден для дальнейшей эксплуатации, а проведение восстановительных работ нецелесообразно, поэтому данный склад подлежит частичной ликвидации.

Председатель комиссии: гл. инженер *ВАСЮХИН* Васюхин В. В.

Члены комиссии:

ответственный за сохранность объекта *ШИЛО* Шило С. В.

гл. бухгалтер *СТАРЧИКОВА* Старчикова С. В.

После частичной ликвидации объекта срок его полезного использования меняется, только если помимо частичной ликвидации была проведена модернизация или реконструкция, после которых объект можно использовать более долгий срок.

Так как в ходе частичной ликвидации объект становится меньше, то и его первоначальная (восстановительная) стоимость уменьшается.

Расчет новой стоимости оставшегося объекта зависит от вида ОС.

Вариант первый: если частично ликвидируемый объект – недвижимое имущество, то восстановительная стоимость объекта рассчитывается пропорционально оставшейся площади.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

При ликвидации ОС, являющегося транспортным средством, возникает необходимость его снятия с регистрационного учета в органах ГИБДД.

Пример 1.

ООО «ЦСК» в ходе ремонта ликвидировало часть склада площадью 20 кв. м. До ликвидации данный склад имел площадь 120 кв. м и его первоначальная стоимость равнялась 1 млн руб. Сумма начисленной амортизации составляла 200 тыс. руб.

Рассчитываем восстановительную стоимость оставшегося склада:

1 млн руб. : 120 кв. м х (120 кв. м – 20 кв. м = 100 кв. м) = 833 333,33 руб.

Стоимость ликвидированного склада = 1 000 000,00 руб. – 833 333,33 руб. = 166 666,67 руб.

Часть суммы начисленной амортизации, которая останется в организации:

200 000,00 руб. : 120 кв. м х 100 кв. м = 166 666,67 руб.

Часть амортизации, которая приходится на ликвидированный склад:

200 000,00 руб. – 166 666,67 руб. = 33 333,33 руб.

Бухгалтер ООО «ЦСК» сделает следующие записи:

ДЕБЕТ	КРЕДИТ	СУММА (РУБ.)	ОПЕРАЦИЯ
01/ Выбытие ОС/	01/ОС/	166 666,67	Уменьшаем первоначальную стоимость ОС на стоимость склада
02/ Амортизация ОС/	01/ Выбытие ОС/	33 333,33	Списываем сумму амортизации ОС на сумму амортизации склада
91/ Прочие расходы/	01/ Выбытие ОС/	133 333,34	Списываем сальдо счета 01/ Выбытие ОС/

Вариант второй – простой. Когда частичной утилизации подвергается система, состоящая из нескольких частей, каждая из которых имеет свою первоначальную стоимость, то тут все просто – списываем первоначальную стоимость того объекта, который утилизируем.

Вариант третий – независимая оценка. В том случае, когда объект очень сложный и его стоимость невозможно рассчитать, оценить восстановительную стоимость получившегося объекта приглашают независимого оценщика.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Организации следует закрепить в учетной политике порядок списания стоимости объекта основных средств в бухгалтерском учете при его выбытии. При этом нужно ориентироваться на нормы ПБУ 6/01, Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств и Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета.

Оприходование материалов

В результате утилизации объекта остаются детали, запчасти и материалы. Все это можно использовать после оприходования на склад. Согласно п. 4 ст. 346.18 НК РФ и письмам Минфина России от 30.09.2010 № 03-03-06/1/621 и от 19.04.2010 № 03-03-06/1/275 стоимость этих материалов, которые надо оприходовать по рыночным ценам на дату составления ликвидационного акта по выбытию ОС, составляет доход предприятия от утилизации.

Пример 2.

У ООО «РГН» после демонтажа утилизированного основного средства в январе 2015 г. остались материальные ценности. Данные ценности были оприходованы на склад по рыночной стоимости на общую сумму 50 000,00 руб. на дату составления акта об утилизации ОС – 25.01.2015.

Стоимость материалов (отходов) оформляется в бухгалтерском учете проводкой:

Д-т 10 К-т 91/ Прочие доходы – 50 000,00 руб.

Данная сумма включается в налогооблагаемую базу как прочий доход, поэтому если организация находится на системе УСН с налогообложением «доходы», то она заплатит в бюджет:

50 000,00 руб. х 6% = 3000,00 руб.,

а с налогообложением «доходы минус расходы»:

50 000,00 руб. х 15% = 7500,00 руб.

Часть данных материалов на сумму 10 000,00 руб. была использована в производстве в феврале 2015 г., а часть материалов на сумму 10 000,00 руб. – списана с учета как материалы, абсолютно непригодные к дальнейшей эксплуатации. В бухгалтерском учете будут сделаны следующие проводки:

ДЕБЕТ	КРЕДИТ	СУММА (РУБ.)	ОПЕРАЦИЯ
20	10	10 000	Списаны на производство
91/ Прочие расходы/	10	10 000	Списаны за непригодностью

Так как у организации нет затрат на приобретение данных материалов, кроме уплаченного налога после оприходования материалов, то и на затраты организации в налоговом учете можно принять только часть уплаченной суммы налога.

Для организации с налогообложением «доходы» затраты в налоговом учете не нужны, а вот организация с налогообложением «доходы минус расходы» уменьшит доход на сумму налога, приходящегося на материалы, потраченные на производство:

10 000,00 руб. х 15% = 1500,00 руб.

А вот по материалам, списанным за непригодностью, учесть хоть что-то в расходах налогового учета не получится.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Акт на списание объекта основных средств составляется в двух экземплярах, подписывается членами комиссии, назначенной руководителем организации, утверждается руководителем или уполномоченным им лицом.

Продажа материалов

Материальные ценности, полученные в ходе демонтажа ОС после его утилизации, предприятие может использовать:

- в качестве материалов или запчастей на своем производстве;
- в качестве товара для продажи сторонним организациям.

Пример 3.

Воспользуемся условиями примера 2. В марте 2015 г. ООО «РГН» решило продать часть ранее оприходованных ценностей в сумме 30 000,00 руб. за 40 000,00 руб.

В бухгалтерском учете будут сделаны проводки:

Д-т 62 К-т 91/ Прочие доходы – 40 000,00 руб.

Д-т 91/ Прочие расходы/ К-т 10 – 30 000,00 руб.

В налоговом учете доход от продажи в сумме 40 000,00 руб. будет учтен и в системе налогообложения «доходы», и в системе налогообложения «доходы минус расходы».

А вот сумма расходов в сумме налога 30 000,00 руб. х 15% = 4500,00 руб. будет учтена в расходах только в системе налогообложения «доходы минус расходы».

ПЕРВОИСТОЧНИК

Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов ОС отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся, и подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих.

- Пункт 31 ПБУ 6/01.

Нужно ли создавать комиссию

Раньше, согласно п. 77 Методических указаний по учету ОС, при списании основных средств создание ликвидационной комиссии было обязательным пунктом. Но с 2013 г. в соответствии с п.п. 7 и 8 ст. 21 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» данные действия стали необязательными. Данный закон только рекомендует, что для оформления ликвидационных актов лучше создать комиссию. Такое решение должен принять руководитель организации. И все-таки для внутрифирменного контроля лучше создать такую комиссию.

Итак, руководитель принимает решение, что данное ОС подлежит ликвидации и списанию, и издает приказ о создании комиссии для оформления документов, также указывая состав данной комиссии. Обязательно в состав данной комиссии входят:

материально ответственное лицо (МОЛ), в чьей ответственности находится ликвидируемый объект;

представитель бухгалтерии (чаще всего это главный бухгалтер);

третий член комиссии теперь не обязателен, но желателен, и он может быть кем угодно по решению руководства;

если списание данного ОС требует присутствия независимого представителя, то его присутствие также оговаривается в приказе.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

На основании акта на списание, переданного бухгалтерской службе организации, в инвентарной карточке (инвентарной книге) (за основу можно принять унифицированные формы № ОС-6, № ОС-6а, № ОС-6б) производится отметка о выбытии объекта ОС.

Документальное оформление

Порядок документального оформления можно представить в виде таблицы:

№ П/П	ДОКУМЕНТ	ДЕЙСТВИЕ	КОММЕНТАРИЙ
1	Акт ликвидации ОС	Комиссия осматривает ОС и принимает решение о его дальнейшей судьбе – ремонт или ликвидация. Если комиссия приняла решение о списании, то она должна указать причину списания – моральный износ, авария и т. д. Также комиссия определяет, что может остаться после демонтажа, устанавливает стоимость этих материалов и запчастей, возможность их использования на производстве или возможность их продажи. По итогам данного осмотра и решения комиссия составляет акт ликвидации ОС	Произвольная форма
2	Приказ о списании ОС	Издается на основании акта ликвидации ОС	Внутренний приказ
3	Акт о списании объекта ОС (кроме автотранспортных средств) № ОС-4. Акт о списании автотранспортных средств (форма № ОС-4а). Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма № ОС-4б)	После этого начинается фактическая ликвидация ОС. Данная процедура может занять до нескольких месяцев (ликвидация здания). По окончании утилизации по факту составляется акт о списании. Форма документа сейчас свободная, но можно использовать и типовые бланки, утв. постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств». Акт составляется в двух экземплярах (для бухгалтерии и для МОЛ), подписывается всеми членами комиссии и должен быть утвержден руководителем. Если списывается автотранспортное средство, то к акту прикладывается справка ГИБДД о снятии данного ОС с регистрационного учета	Если делать данные акты в произвольной форме, то в них должно быть указано: наименование ОС, дата его принятия на учет, год изготовления (постройки), дата ввода в эксплуатацию, срок полезного использования, его первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации, все проведенные по данному объекту ремонты, переоценки, причина выбытия с обоснованием, состояние его деталей, узлов и т. д.
4	Инвентарная карточка или инвентарная книга	После утверждения акта о списании в инвентарной карточке данного ОС делается отметка или запись в инвентарной книге по учету ОС	Данные карточки или книга должна вестись на предприятии и храниться в соответствии с решением руководства, но не менее 5 лет
5	Накладная на материалы и запчасти	Оприходование материалов и запчастей после демонтажа происходит по накладной	

Итак, как мы видим, процедура утилизации ОС хлопотна, затратна и с точки зрения налогообложения невыгодна. Но ведь списывается ОС не от хорошей жизни, а для того, чтобы появилась возможность данное средство, уже не приносящее дохода организации, заменить на новое, перспективное и рентабельное.

Назарова А. В.,
практикующий бухгалтер

Расходы на ОСАГО и КАСКО

Первое, что нужно сделать, приобретая автомобиль, – застраховать его. Затраты по страхованию гражданской ответственности владельцев транспортных средств (ОСАГО) включаются в состав расходов при определении налоговой базы. Что касается затрат на добровольное страхование транспортного средства (КАСКО), то они не учитываются в составе расходов, уменьшающих полученные доходы плательщика УСН.

Любая организация может иметь в своем владении транспортное средство для своих нужд. Это может быть автомобиль для руководителя или просто сотрудников; осуществления ими служебных командировок и просто деловых поездок; для развоза персонала после рабочего дня или же, наоборот, доставки сотрудников до рабочего места, если это далеко от города; возможно, что организация занимается транспортными перевозками, и транспортные средства – просто неотъемлемая часть ее деятельности; автомобиль может даже быть взят в аренду для абсолютно тех же нужд, но, как правило, арендатор несет при этом ответственность за техническое состояние транспорта. Именно поэтому у организаций, использующих транспортные средства, встает вопрос страхования. Согласно Федеральному закону от 25.04.2002 № 40-ФЗ «Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств» владельцы транспортных средств обязаны страховать свой риск гражданской ответственности, которая может наступить при использовании транспортного средства и повлечет за собой причинение вреда жизни, здоровью или имуществу потерпевших.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Если физическое лицо изменяет свой статус, зарегистрировавшись в качестве предпринимателя без образования юридического лица, то это не влечет за собой принадлежности его движимого имущества, которое находится в его собственности. Таким образом, гражданская ответственность физлица как ИП будет застрахована независимо от того, что полис ОСАГО оформлен на физическое лицо.

Стоимость ОСАГО рассчитывается исходя из тарифов, утвержденных Указанием Банка России от 19.09.2014 № 3384-У, и учета таких показателей, как тип транспортного средства, его мощность, регион страны, опыт страхователя (то есть ваш возраста и количество лет, в течение которых вы управляете машиной, а также опыт безаварийной езды – показатель вашего количества страховых случаев). В случае если страховой случай произошел по вашей вине, ущерб пострадавшему будет оплачивать ваша страховая компания, вам останется только понести расходы на ремонт вашего транспортного средства. Когда виновником являетесь не вы, то вам возмещает ущерб страховая компания виновника. Максимальная выплата по ОСАГО составляет 400 000 руб. на каждого потерпевшего, если ущерб причинен имуществу, а если вред причинен жизни или здоровью, то 500 000 руб. Данные выплаты действуют при вопросе об имуществе по договорам, заключенным с 01 октября 2014 г., а по вопросам жизни и здоровья – по договорам с 01 апреля 2015 г. В случае если ущерб произошел на большую сумму, разницу вы вправе взыскать с виновника аварии через суд.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

С 01 июля автовладельцы получили право пролонгировать полисы ОСАГО в электронном виде через Интернет.

Также существует добровольное страхование транспортного средства (КАСКО). Преимущественное отличие его от ОСАГО в том, что страховая компания возместит вам ущерб вне зависимости от вашей вины и ситуации, то есть это может быть и угон, и полное уничтожение автомобиля. Тарифы в этом случае разрабатываются страховыми компаниями самостоятельно, условия, при которых компания соглашается страховать ваше транспортное средство, тоже диктует она сама, так же, как и способ возмещения ущерба (выплатой денежных средств либо ремонтом на станции технического обслуживания).

ВАЖНО В РАБОТЕ

Расходы на страхование при аренде автомобиля с экипажем несет арендодатель, без экипажа – арендатор (ст.ст. 637 и 646 *ГК РФ*). Однако стороны вправе также самостоятельно определить и зафиксировать в договоре, кто из них обязан застраховать транспортное средство и автогражданскую ответственность, то есть приобрести страховой полис ОСАГО.

Расходы по ОСАГО согласно п. 11 ПБУ 10/99 и п. 2 ст. 263 НК РФ относят к прочим расходам, и включать их в первоначальную стоимость транспортного средства не нужно. Подобные расходы будут возникать каждый раз, когда у вас будет заканчиваться страховой полис (полгода, год) и вы будете приобретать его снова, поэтому они и не относятся к расходам, непосредственно связанным с приобретением транспортного средства, хотя без ОСАГО транспортное средство просто даже не зарегистрируют в ГИБДД.

Налоговый учет

Согласно пп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ и п. 2 ст. 346.17 НК РФ расходы на полис ОСАГО можно учесть по мере их оплаты и уменьшить на них налогооблагаемую базу, если они соответствуют п. 1 ст. 252 НК РФ, т. е. имеется их документальное основание и обоснованность их совершения (письмо УФНС России по г. Москве от 30.01.2009 № 19-12/007413@). Налогооблагаемая база уменьшается в пределах тарифов, утвержденных Указанием Банка России № 3384-У.

Включение стоимости страхового полиса ОСАГО в расходы стало возможным и законно обоснованным с 2009 года. Соответствующие поправки были внесены Федеральным законом от 22.07.2008 № 155-ФЗ. До 2009 года на эту тему постоянно велись споры и единой позиции не было.

Доходом организации будет являться страховая выплата, которая принимается к учету в момент оплаты вне зависимости от срока действия договора, но есть небольшой нюанс.

Допустим, организация получила максимально возможную выплату по ОСАГО в размере 400 000 руб. в результате причинения вреда имуществу, а ремонт транспортного средства обошелся в 600 000 руб. На расходы организации можно будет принять только сумму в 400 000 руб. Можно рискнуть и учесть в расходах всю сумму, потраченную на ремонт, но тогда не избежать судебных разбирательств, так как налоговые органы придерживаются иной позиции.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Стоимость ОСАГО страховая компания определяет по специальным тарифам, поэтому в налоговом учете можно списать на расходы при УСН сразу всю сумму полиса после его оплаты.

Что же касается КАСКО, то здесь, если организация применяет УСН, учесть стоимость такой страховки в расходах согласно ст. 346.16 НК РФ будет невозможно, так как они не входят в перечень учитываемых расходов при расчете налога. Примером позиции Минфина России по данному вопросу может служить письмо от 10.05.2007 № 03-11-04/2/119. Даже если организация приобрела транспортное средство в кредит, а, как правило, в такой ситуации оформление полиса КАСКО обязательно, и в этом случае организация на УСН не сможет учесть стоимость полиса в расходах по той же причине – перечень расходов на добровольное страхование не поименован в закрытом перечне.

ВАЖНО В РАБОТЕ

Списывать стоимость страховки на расходы можно либо единовременно на дату оплаты (п. 18 *ПБУ 10/99*), либо равномерно в течение срока действия договора страхования (п. 19 ПБУ 10/99). Выбранный способ следует закрепить в учетной политике.

Бухгалтерский учет

Согласно ПБУ 10/99 расходы на ОСАГО и КАСКО будут относиться к расходам по обычным видам деятельности. Это логично, так как транспортное средство, раз им владеет организация, должно использоваться для ее непосредственной деятельности, будь то автомобиль для грузоперевозок или же для развоза сотрудников.

Отражение расходов на страховой полис происходит на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». К нему открывается субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию». Так как при работе организации на УСН в налоговом учете страховка относится на расходы единовременно сразу после оплаты, то в бухгалтерском учете следует сделать следующие проводки:

ДЕБЕТ	КРЕДИТ	ОПЕРАЦИЯ
76	51	Отражение уплаты страховой премии
20, 44, 23, 26	76	По договору страхования страховая премия отнесена на расходы, в зависимости от того, какие счета затрат используются организацией

ВАЖНО В РАБОТЕ

Если организация понесла расходы на страховку до принятия авто к бухучету, то включать уплаченные суммы в первоначальную стоимость объекта, считаем, оснований нет. Подобные траты в будущем организация будет нести регулярно, поэтому не совсем правильно считать их расходами, непосредственно связанными с приобретением автомобиля. А ведь именно такие траты разрешено включать в первоначальную стоимость основного средства согласно п. 8 *ПБУ 6/01*. Поэтому учитывайте страховку ОСАГО и КАСКО как обычные расходы.

Документальное оформление

Затраты на ОСАГО для того, чтобы их можно было учесть в расходах для уменьшения налогооблагаемой базы при уплате налога при применении УСН, должны быть согласно п. 1 ст. 252 НК РФ обоснованы и документально подтверждены. Таким документальным подтверждением служит кассовый чек, если оплата производилась наличными деньгами, счет-фактура, договор с организацией-страховщиком. Наличие данных документов обязательно.

ВАЖНО В РАБОТЕ

Затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе в соответствии с условиями признания активов, установленными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости активов данного вида.

Пример 1.

ООО «Фарм», расположенное в г. Саратове, применяет УСН («доходы-расходы»). Для предпринимательской деятельности организация нуждается в транспортном средстве, в связи с чем приобрела в августе 2015 г. легковой автомобиль марки Opel (мощность двигателя 140 л. с.), соответственно приобрела и полис ОСАГО. Эксплуатировать автомобиль планируется больше одного года, без ограничения лиц, использующих его. Все работники организации, которые могут использовать автомобиль, имеют стаж вождения более 3 лет и старше 22 лет по возрасту.

Таким образом, рассчитаем сумму нашей страховки.

Для г. Саратова действует коэффициент 1,6, минимальная базовая ставка страхового тарифа для легкового автомобиля – 2573 руб. Коэффициент страхового тарифа в зависимости от возраста и стажа водителя у нас будет равен 1, так как все сотрудники, имеющие доступ к транспортному средству, старше 22 лет и стаж вождения у них более 3 лет, также их количество не ограничено, поэтому коэффициент страхового тарифа в зависимости от наличия сведений о количестве лиц, допущенных к управлению транспортным средством, будет равен 1,8. Так как автомобиль новый, то страховых случаев не было, значит, коэффициент наличия или отсутствия страховых возмещений при наступлении страховых случаев, произошедших в период действия предыдущих договоров обязательного страхования, также будет равен 1, коэффициент страховых тарифов в зависимости от периода использования транспортного средства – 1.

Мощность двигателя нашего автомобиля 140 л. с., значит, коэффициент страховых тарифов в зависимости от технических характеристик транспортного средства, в частности мощности двигателя легкового автомобиля (транспортные средства категории «В», «ВЕ»), – 1,4.

Пусть страховой полис был оплачен 10 августа 2015 г., соответственно в этот день и нужно включить всю сумму в состав расходов в размере, равном страховой премии.

Рассчитаем страховую премию за год:
2573 x 1,6 x 1 x 1,8 x 1 x 1 x 1,4 = 10 374,34 руб.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Для признания расходов на страхование автомобиля в бухучете есть два варианта: списать стоимость полиса сразу либо распределять ее равномерно исходя из срока действия договора страхования.

Пример 2.

ООО «Драга», работающее на УСН («доходы-расходы»), для своих производственных нужд 01 мая 2015 г. покупает автомобиль. В этот же день приобретается полис ОСАГО сроком на один год. Стоимость полиса 10 000 руб. (возьмем круглую сумму для удобства расчета и не будем подробно рассчитывать страховую премию, как в примере 1). Далее 10 мая 2015 г. руководитель принимает решение приобрести еще и полис КАСКО, тоже на год. Он обойдется организации в 50 000 руб. Как бухгалтер должен будет отразить расходы в бухгалтерском учете?

Так как организация применяет УСН, следует списать расходы единовременно после совершения оплаты страхового полиса, не забыв документально подтвердить данные расходы. Соответственно, 01 мая 2015 г. будут сделаны проводки по оплате страховой премии (в нашем случае безналичная оплата) Дебет 76 Кредит 51 на всю сумму в 10 000 руб., а следом Дебет 20 Кредит 76, относящая на расходы нашу стоимость страховой премии. Аналогичные проводки будут сделаны 10 мая 2015 г. по полису КАСКО на сумму 50 000 руб. единовременно. Только не стоит забывать, что для целей налогового учета полис КАСКО нельзя будет учесть на расходы для уменьшения налогооблагаемой базы при уплате единого налога.

ВАЖНО В РАБОТЕ

Если организация применяет УСН («доходы»), возврат части страховой премии не будет влиять на сумму рассчитываемого единого налога.

Пример 3.

ООО «СНК» решило продать имеющийся в его собственности автомобиль, но срок договора со страховой компанией еще не истек. Можно ли вернуть часть страховой премии?

У каждой страховой компании условия договора, конечно же, разные. Допустим, они предусматривают возврат части неиспользованной страховой премии. Тогда все очень просто: страховая рассчитает сумму возврата пропорционально периоду действия договора на момент расторжения его, организация отразит возврат (пусть безналичный расчет) по **Дебету счета 51 и Кредиту 76 субсчет «Расходы по имущественному и личному страхованию»**. В день фактического поступления денежных средств на расчетный счет или в кассу полученную сумму нужно отразить в Книге доходов. При применении УСН («доходы-расходы») стоимость страхового полиса учитывалась в расходах, соответственно при возврате части стоимости страховки нужно будет учесть данный возврат как внереализационные доходы (письмо Минфина от 29.03.2006 № 03-11-04/2/72).

Всю сумму не вернут, страховая компания вычтет определенные проценты. По ОСАГО причиной расторжения договора может служить только смена владельца транспортного средства, ликвидация транспортного средства или ликвидация страховой компании. В случае если действие договора прерывается не по инициативе организации, а в случае ликвидации страховой компании, возврат части страховой премии не гарантирован.

ОТ РЕДАКЦИИ

Почему при учете стоимости страховки в бухучете не нужно использовать счет 97 «Расходы будущих периодов»?

Для обобщения информации о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, Планом счетов предназначен счет 97 «Расходы будущих периодов». В этой связи мы считаем, что ваша организация вправе первоначально учесть понесенные расходы на страхование автомобиля (ОСАГО, КАСКО) на счете 97 с последующим списанием на счета учета затрат.

Однако порядок списания расходов со счета 97 на сегодняшний день в нормативных актах по бухгалтерскому учету не разъясняется.

Более того,во-первых, существует возможность возврата страхователем части уплаченной страховой премии в случае досрочного расторжения договора страхования (п. 3 ст. 958 ГК РФ).

Во-вторых, при внесении платежа по договору услуга не считается полностью оказанной, соответственно расходы – произведенными.

Поэтому сумма, перечисленная страховой компании, – не что иное, как выданный аванс. И ее целесообразно отражать на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Тем более что Планом счетов к нему предусмотрен специальный субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

Вместе с тем большая часть бухгалтеров применяет именно счет 97, и это их право.

Лермонтов Ю. М.,
государственный советник Российской Федерации 3 класса

Уплата НДС и пени по нему ИП, совмещающим ПСН и УСН, за период, на который был выдан патент при утрате права на применение ПСН

ПРОБЛЕМА

ИП совмещает ПСН и УСН. В определенный момент теряет право на применение патентной системы налогообложения. Может ли ИП совмещать общий режим и УСН? Как быть с НДС и пенями по нему?

РЕШЕНИЕ

Прежде всего, отметим, что, конечно же, ИП не может совмещать общий режим и УСН, собственно, такого права нет и у организаций.

В соответствии с п. 7 ст. 346.45 НК РФ суммы налогов, подлежащие уплате в соответствии с общим режимом налогообложения за период, в котором индивидуальный предприниматель утратил право на применение патентной системы налогообложения по основаниям, указанным в п. 6 данной статьи, исчисляются и уплачиваются индивидуальным предпринимателем в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах для вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей. При этом указанные индивидуальные предприниматели не уплачивают пени в случае несвоевременной уплаты авансовых платежей по налогам, подлежащим уплате в соответствии с общим режимом налогообложения в течение того периода, на который был выдан патент.

Сумма НДФЛ, подлежащая уплате за налоговый период, в котором индивидуальный предприниматель утратил право на применение ПСН в соответствии с п. 6 настоящей статьи, уменьшается на сумму налога, уплаченного в связи с применением патентной системы налогообложения.

Пункт 8 указанной статьи устанавливает, что индивидуальный предприниматель обязан заявить в налоговый орган об утрате права на применение патентной системы налогообложения по основаниям, указанным в пп.пп. 1 и 2 п. 6 данной статьи, и о переходе на общий режим налогообложения или о прекращении предпринимательской деятельности, в отношении которой применяется патентная система налогообложения, в

течение 10 календарных дней со дня наступления обстоятельства, являющегося основанием для утраты права на применение патентной системы налогообложения, или со дня прекращения предпринимательской деятельности, в отношении которой применялась патентная система налогообложения.

ВАЖНО В РАБОТЕ

Налогоплательщики, утратившие в соответствии с п. 3 ст. 346.50 НК РФ право на применение налоговой ставки в размере 0 процентов, уплачивают налог не позднее срока окончания действия патента.

Индивидуальный предприниматель, утративший право на применение патентной системы налогообложения или прекративший предпринимательскую деятельность, в отношении которой применялась патентная система налогообложения, до истечения срока действия патента вправе вновь перейти на патентную систему налогообложения по этому же виду предпринимательской деятельности не ранее чем со следующего календарного года.

Заявление об утрате права на применение патентной системы налогообложения и о переходе на общий режим налогообложения подается в любой из налоговых органов, в которых индивидуальный предприниматель состоит на учете в качестве налогоплательщика, применяющего патентную систему налогообложения, по выбору этого индивидуального предпринимателя с указанием реквизитов всех имеющихся патентов с не истекшим на дату подачи указанного заявления сроком действия. Форма указанного заявления утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Как разъяснил Минфин России в письмах от 24.05.2013 № 03-11-11/18691, от 08.04.2013 № 03-11-12/41, от 11.06.2013 № 03-11-12/21725, если индивидуальный предприниматель совмещал применение ПСН с УСН и утратил право на применение патентной системы налогообложения по основанию, предусмотренному п. 6 ст. 346.45 НК РФ, такой предприниматель за период, на который был выдан патент, обязан уплатить налоги в рамках общего режима налогообложения, от которых он был освобожден в соответствии с п.п. 10 и 11 ст. 346.43 НК РФ. При этом индивидуальный предприниматель вправе перейти на упрощенную систему налогообложения по виду предпринимательской деятельности, в отношении которой применял патентную систему налогообложения, с даты снятия с учета в качестве налогоплательщика патентной системы налогообложения, произведенного в порядке, установленном п. 8 ст. 346.45 и п. 3 ст. 346.46 НК РФ, при условии соблюдения ограничений, предусмотренных гл. 26.2 НК РФ.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Необходимо отметить, что п. 2 ст. 346.51 НК РФ (в редакции Закона от 29.12.2014 № 477-ФЗ) распространяется на правоотношения, возникшие с 01 января 2015 года, и не относятся к случаям нарушения сроков оплаты патента индивидуальными предпринимателями в 2014 году.

В то же время Минфин России в письме от 23.01.2015 № 03-11-11/2029 указал, что в случае утраты права на применение патентной системы налогообложения пени, подлежащие уплате в период, на который был выдан патент, не начисляются. За несвоевременное представление налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость за период, в котором индивидуальный предприниматель утратил право на применение патентной системы налогообложения, штрафные санкции предъявляться не должны.

Таким образом, с даты прекращения права на применение патентной системы налогообложения индивидуальный предприниматель вправе по виду предпринимательской деятельности, в отношении которой применялась патентная система налогообложения, применять упрощенную систему налогообложения или систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН) при соблюдении условий, установленных НК РФ.

В то же время ИП, утративший право на применение ПСН, обязан за период, в котором применял ПСН, уплатить налоги и сборы, установленные для общей системы налогообложения, в частности НДС.

При этом, учитывая разъяснения уполномоченных органов, суммы пени, подлежащие уплате в период, на который был выдан патент, в случае утраты права на применение ПСН начисляться не будут, кроме того, за несвоевременное представление налоговых деклараций НДС за период, в котором индивидуальный предприниматель утратил право на применение патентной системы налогообложения, штрафные санкции предъявляться не будут.

Морозов И. В.,
налоговый консультант,
член Палаты налоговых консультантов, редактор-эксперт
журнала «Упрощенная бухгалтерия»

Розничная торговля через интернет-магазин

ПРОБЛЕМА

Деятельность по реализации товаров через интернет-магазин будет осуществляться индивидуальным предпринимателем в Волгограде. Доставка товара для покупателя либо будет производиться самим ИП, либо покупатель будет лично получать товар через пункты выдачи. Возможно ли применение ИП системы налогообложения в виде ЕНВД в отношении розничной торговли товарами через интернет-магазин?

РЕШЕНИЕ

Перечень видов предпринимательской деятельности, в отношении которых по решениям представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга может применяться система налогообложения в виде ЕНВД, установлен п. 2 ст. 346.26 НК РФ. Так, согласно пп.пп. 6, 7 п. 2 ст. 346.26 НК РФ система налогообложения в виде ЕНВД может применяться в отношении розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли, объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети.

На территории г. Волгограда система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (далее – ЕНВД) введена в действие постановлением Волгоградского горсовета народных депутатов от 26.10.2005 № 22/430 «Об установлении на территории Волгограда видов предпринимательской

деятельности, в отношении которых применяется система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, и значений корректирующего коэффициента базовой доходности К2» (далее – постановление).

В соответствии с абз. 12 ст. 346.27 НК РФ под розничной торговлей понимается предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи. С учетом п. 1 ст. 492 ГК РФ к розничной торговле в целях гл. 26.3 НК РФ относится предпринимательская деятельность, связанная с продажей товаров физическим и юридическим лицам как за наличный, так и за безналичный расчет для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью. При этом к данному виду предпринимательской деятельности не относится, в частности, реализация товаров по образцам и каталогам вне стационарной торговой сети (в том числе в виде почтовых отправлений (посылочная торговля), а также через телемагазины, телефонную связь и компьютерные сети), о чем прямо говорится в абз. 12 ст. 346.27 НК РФ.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

В соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, утвержденным постановлением Госстандарта России от 06.11.2001 № 454-ст, продажа товаров через Интернет относится к категории «Розничная торговля, осуществляемая через телемагазины и компьютерные сети (электронная торговля, включая Интернет)» (код 52.61.2).

Специалисты финансового ведомства и налоговых органов исходят из того, что реализация товаров с использованием информационно-телекоммуникационной сети Интернет в целях гл. 26.3 НК РФ не относится к розничной торговле и не подпадает под систему налогообложения в виде ЕНВД (см., например, письма Минфина России от 13.06.2013 № 03-11-11/21917, ФНС России от 15.04.2013 № ЕД-3-3/1352@).

В то же время, на наш взгляд, положения ст. 346.27 НК РФ не ограничивают возможность применения системы налогообложения в виде ЕНВД в отношении предпринимательской деятельности по розничной продаже товаров по образцам и каталогам в стационарной торговой сети, осуществляемой с использованием компьютерных сетей.

Так, в более ранних разъяснениях специалисты Минфина России и налоговых органов при ответе на вопрос о возможности применения системы налогообложения в виде ЕНВД при реализации товаров с использованием Интернета учитывали конкретный способ организации продажи товаров. Например, в письме Минфина России от 07.03.2012 № 03-11-11/77 сделан следующий вывод: в том случае, если розничная торговля товарами по образцам, выставленным на интернет-сайте, осуществляется через объект торговли, который согласно инвентаризационным и правоустанавливающим документам является объектом стационарной торговой сети, такая деятельность может быть признана розничной торговлей в целях применения гл. 26.3 НК РФ и, соответственно, переведена на уплату ЕНВД. Реализация же товаров вне стационарной торговой сети по каталогам, размещенным на сайте в информационно-телекоммуникационной сети Интернет, в целях гл. 26.3 НК РФ не относится к розничной торговле и не подпадает под систему налогообложения в виде ЕНВД (письмо Минфина России от 04.12.2012 № 03-11-11/357).

В частности, не признается розничной торговлей и, соответственно, не подлежит переводу на систему налогообложения в виде ЕНВД дистанционная реализация товаров через интернет-сайты (интернет-магазины) с условием последующей доставки товаров покупателям на дом (письмо Минфина России от 07.03.2012 № 03-11-11/77).

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Предпринимательская деятельность по дистанционной продаже товаров через интернет-магазин, предполагающая доставку товара покупателю без заключения договора розничной купли-продажи в объекте стационарной торговой сети, не может быть переведена на уплату ЕНВД.

В письме Минфина России от 03.03.2011 № 03-11-06/3/25 специалисты финансового ведомства отметили, что в случае, если оформление сделки розничной купли-продажи, расчеты и оплата товара происходят в офисе организации, а товар отпускается покупателю со склада, то указанная деятельность для целей гл. 26.3 НК РФ не относится к розничной торговле, поскольку реализация товаров происходит не в объекте стационарной розничной торговли и не подпадает под систему налогообложения в виде ЕНВД (см. также письмо Минфина России от 21.03.2012 № 03-11-11/94).

Напоминаем, что стационарной торговой сетью признается торговая сеть, расположенная в предназначенных и(или) используемых для ведения торговли зданиях, строениях, сооружениях, подсоединенных к инженерным коммуникациям (абз. 13 ст. 346.27 НК РФ). При этом стационарные торговые сети подразделяются на имеющие торговые залы и не имеющие торговых залов. Согласно абз. 14 ст. 326.27 НК РФ к первой категории относится торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях и строениях (их частях), имеющих оснащенные специальным оборудованием обособленные помещения, предназначенные для ведения розничной торговли и обслуживания покупателей. К данной категории торговых объектов относятся магазины и павильоны. Ко второй категории относится торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях, строениях и сооружениях (их частях), не имеющих обособленных и специально оснащенных для этих целей помещений, а также в зданиях, строениях и сооружениях (их частях), используемых для заключения договоров розничной купли-продажи, а также для проведения торгов (абз. 15 ст. 346.27 НК РФ). К данной категории торговых объектов относятся крытые рынки (ярмарки), торговые комплексы, киоски, торговые автоматы и другие аналогичные объекты.

ПОЗИЦИЯ МИНФИНА

Реализация товаров с использованием информационно-телекоммуникационной сети Интернет в целях гл. 26.3 НК РФ не относится к розничной торговле и не подпадает под систему налогообложения в виде ЕНВД.

- Письмо от 13.06.2013*№ 03-11-11/21917*.

Таким образом, на наш взгляд, предпринимательская деятельность по дистанционной продаже товаров через интернет-магазин, предполагающая доставку товара покупателю без заключения договора розничной купли-продажи в объекте стационарной торговой сети, не может быть переведена на уплату ЕНВД. Полагаем, что данный вывод справедлив и для случаев осуществления сделки купли-продажи выбранного через Интернет товара в офисе или на складе продавца, когда покупатель самостоятельно забирает товар. В отношении данных видов предпринимательской деятельности предприниматель должен применять общий режим налогообложения или же УСН (при выполнении установленных гл. 26.2 НК РФ условий).

При этом деятельность по розничной торговле товарами через интернет-магазин, предполагающая заключение договоров купли-продажи в объектах стационарной торговой сети, может быть переведена на систему налогообложения в виде ЕНВД. Данный вывод, по нашему мнению, справедлив для случаев, когда получение выбранного через Интернет товара осуществляется покупателем, например, в магазине продавца, удовлетворяющем требованиям гл. 26.3 НК РФ.

Рябикова Е. Г.,
практикующий бухгалтер

Документы, необходимые при проверке НДФЛ

НДФЛ является одним из бюджетообразующих налогов для региональных бюджетов. Поэтому налоговые органы с целью выявления схем уклонения от налогообложения проверяют полноту удержания НДФЛ с особым рвением. Положения НК РФ о выездных налоговых проверках применяются и к налоговым агентам.

Как мы знаем, в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий 3 календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. А в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации в рамках соответствующей выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

При этом стоит отметить, что выездная налоговая проверка может охватывать также и текущий период, в котором проводится такая проверка. В определении Верховного суда Российской Федерации от 09.09.2014 № 304-КГ14-737 указано, что проведение налоговым органом выездной налоговой проверки, в том числе и отчетных периодов текущего года, не нарушает норм налогового законодательства РФ и не противоречит сложившейся судебной практике.

Тем не менее, ограничения все же существуют. Так, например, налоговым органам запрещено проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период, равно как и в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение одного календарного года (без учета проверок филиалов и представительств). Исключение составляют случаи принятия решения руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения (п. 5 ст. 89 НК РФ). Указанные ограничения снимаются, если выездная проверка проводится повторно.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

С 01 января 2016 года по 31 декабря 2018 года не проводятся плановые проверки в отношении юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, отнесенных в соответствии с положениями ст. 4 Федерального закона от 24.07.2007 *№ 209-ФЗ* «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» к субъектам малого предпринимательства, за исключением юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, осуществляющих виды деятельности, перечень которых устанавливается Правительством Российской Федерации в соответствии с ч. 9 ст. 9 Закона *№ 294-ФЗ*.

С 01 января 2015 года налоговые органы не вправе проводить выездные налоговые проверки за период, за который проводится налоговый мониторинг, за исключением следующих случаев:

- проведение выездной налоговой проверки вышестоящим налоговым органом в порядке контроля деятельности налогового органа, проводившего налоговый мониторинг;
- досрочное прекращение налогового мониторинга;
- невыполнение налогоплательщиком мотивированного мнения налогового органа. В случае проведения выездной налоговой проверки по основанию, указанному в настоящем подпункте, предметом выездной налоговой проверки являются правильность исчисления и своевременность уплаты налогов в соответствии с мотивированным мнением;
- представление налогоплательщиком уточненной налоговой декларации (расчета) за период проведения налогового мониторинга, в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджетную систему Российской Федерации, по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом).

ВАЖНО В РАБОТЕ

С 01 января 2015 г. в НК РФ введена новая форма налогового контроля – налоговый мониторинг. Особенности его осуществления установлены в разделе V.2 НК РФ. Предметом налогового мониторинга являются правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов и сборов, обязанность по уплате (перечислению) которых возложена на организацию, являющуюся налогоплательщиком, плательщиком сбора или налоговым агентом.

Документы, необходимые при проверке НДФЛ

В ходе проведения налоговой проверки должностными лицами налогового органа проверяются, анализируются, сопоставляются и оцениваются документы и информация, имеющие значение для формирования выводов о правильности исчисления, удержания и уплаты (перечисления) налогов и сборов, а также для принятия обоснованного решения по результатам проверки.

В рамках общего подхода к выездным налоговым проверкам подлежат контролю, в частности, следующие вопросы:

- полнота устранения выявленных предыдущей выездной налоговой проверкой нарушений правил ведения учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения и иных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также наличие в проверяемом периоде нарушений, аналогичных нарушениям, выявленным предыдущей проверкой;
- проверка сведений и получение доказательств нарушений законодательства о налогах и сборах, признаки совершения которых были выявлены в ходе камеральных проверок, предпроверочного анализа, анализа сведений, полученных при исполнении поручений об истребовании документов у налогоплательщика, сведений, полученных от правоохранительных органов или иных внешних источников;
- соответствие показателей, отраженных в налоговых декларациях (расчетах), в том числе уточненных, регистрам налогового учета, книгам продаж, книгам покупок (дополнительным листам к ним), регистрам бухгалтерского учета, первичным учетным и другим документам;
- соответствие изменений динамики показателей налогового учета изменениям динамики по данным регистров бухгалтерского учета, имеющих значение для правильного исчисления налоговой базы по соответствующему налогу;

- обоснованность применения предусмотренных законодательством о налогах и сборах налоговых ставок, льгот, правильность исчисления сумм налогов, подлежащих уплате;
- выполнение налоговым агентом обязанностей по исчислению, удержанию и(или) перечислению налога.

В процессе проверки устанавливается соблюдение требований к порядку оформления хозяйственных операций первичными документами.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления Справки о проведенной проверке. Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до 4 месяцев, а в исключительных случаях – до 6 месяцев. Такое продление возможно как в рамках первичной выездной проверки, так и в рамках повторной.

Проверка каждого отдельного учетного документа включает в себя:

- формальную проверку, состоящую в визуальном изучении документа с точки зрения наличия в нем всех необходимых реквизитов, а также соблюдения правил его оформления, установленных действующим законодательством для соответствующих документов;
- арифметическую проверку, в ходе которой контролируется правильность подсчетов количественных (суммовых) показателей в первичных документах, учетных регистрах и отчетных формах (как правило, осуществляется выборочным методом);
- правовую проверку, в процессе которой устанавливается соответствие документа действующему на момент совершения операции законодательству;
- проверка достоверности сведений, в процессе которой проверяется соответствие сведений о содержании фактов хозяйственной жизни, приведенных в первичных учетных документах, фактически имевшим место обстоятельствам (произведенным хозяйственным операциям).

Вышеуказанные правила также применимы к документам в электронном виде в случае организации проверяемым налогоплательщиком доступа к ним проверяющих с применением компьютерной техники налогоплательщика.

ПОЗИЦИЯ СУДА

Проставление КБК необходимо для правильного распределения уплаченных налогоплательщиками средств между бюджетами и соответствует критерию принадлежности платежа. При этом неверное указание КБК в платежном поручении на перечисление налога не является основанием считать неисполненной или ненадлежаще исполненной обязанность по уплате налога, поскольку данный факт не влияет на перечисление денежных средств в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства.

- Постановление АС СКО от 04.12.2014 *№ Ф08-8670/2014*.

Основной перечень документов и ресурсов приведен в письме ФНС России от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок». Применительно к проверке по НДФЛ можно выделить следующие документы и сведения:

- кадровые документы: штатное расписание (форма Т-3), штатная расстановка, внутренние локальные распорядительные документы по выплатам; коллективный, трудовые и гражданско-правовые договоры;
- документы, касающиеся системы поощрений работников, оплаты за счет средств организации различных социальных и материальных благ, стоимость

которых подлежит включению в совокупный доход физических лиц (оплаты питания, проезда, обучения, подарков к праздникам и пр.);
- документы по учету использования рабочего времени и заработной платы;
- формы статистического наблюдения (например, статистическое наблюдение по распределению численности работников по размерам заработной платы (форма отчетности введена в действие для отчета за апрель 2015 года приказом Росстата от 22.01.2015 № 12));
- кассовые документы, выписки по счетам в банках, платежные поручения, кассовую книгу, документы, подтверждающие командировочные и представительские расходы (авансовые отчеты, сметы);
- учетную политику и план счетов, применяемые в организации;
- налоговые карточки по НДФЛ, расчетную ведомость по взносам в ПФР и ФСС России;
- справки 2-НДФЛ, в том числе справки о доходах с прежних мест работы;
- договоры займов, заключенные между работодателем и работниками организации.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

В настоящее время ведутся дискуссии о возможности доначисления НДФЛ в налоговом периоде исходя из величины расходов на приобретение дорогостоящего имущества (транспортных средств, недвижимости) при отсутствии доходов. Однако Верховный суд Российской Федерации считает, что факт расходования денежных средств в налоговом периоде не подтверждает получения в этом же периоде дохода, облагаемого НДФЛ, в сумме, равной израсходованным средствам (см. *Обзор судебной практики* ВС РФ, утвержденный Президиумом ВС РФ 26.06.2015).

Сопоставление количества справок 2-НДФЛ, оформленных налоговым агентом за налоговый период, с числом работников организации (в том числе по данным о среднесписочной численности работников за тот же период, по штатному расписанию и т. д.) позволяет выявить факты неполного представления сведений о доходах за предыдущие календарные годы.

Отметим, что налоговые агенты обязаны вести учет объекта налогообложения по НДФЛ в отношении каждого физического лица. Письмом ФНС России от 29.12.2012 № АС-4-2/22690 разъясняется, что в отсутствие такого учета организация подлежит привлечению к ответственности, предусмотренной ст. 120 НК РФ, как за грубое нарушение правил учета доходов и(или) расходов и(или) объектов налогообложения.

ПОЗИЦИЯ ФНС

Если физическому лицу произведен перерасчет налога за предшествующие налоговые периоды в связи с уточнением налоговых обязательств физического лица, то необходимо оформить и представить в налоговый орган уточненную справку о доходах физического лица по форме 2-НДФЛ.

- Письмо от 24.02.2011 *№ КЕ-4-3/2975*.

Устанавливается также доля доходов руководителя организации в общей сумме доходов организации, наличие иных источников дохода и соответствующих сумм доходов руководителя (в том числе от иных работодателей или от предпринимательской деятельности).

При проведении выездной налоговой проверки допускается также получение сведений из информационных ресурсов местного, регионального и федерального уровней (ЕГРЮЛ, ЕГРП, ЕГРИП, банковские счета, сведения ФСС, таможни, ГИБДД и пр.). Полученные сведения (например, об имуществе должностного лица организации, приобретенном в анализируемом периоде) соотносятся со стоимостью имущества и сопоставляются с доходами должностного лица.

Затем выявляются различные противоречия, неточности, в том числе в отражении выручки от реализации товаров (работ, услуг), оформлении выдачи денежных средств под отчет. Отдельно необходимо установить

наличие «сомнительных договоров», т. е. тех, предмет которых, по мнению налоговых органов, может свидетельствовать о перечислении денежных средств на счета третьих лиц с целью их «вывода» из-под налогообложения.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

При оптимизации следует разграничивать понятия «уклонение от уплаты налогов» (применение налоговых схем, приводящих к нарушению законодательства о налогах и сборах) и «налоговая оптимизация» (действия в соответствии с НК РФ).

В заключение отметим, что налоговые органы выигрывают в судах споры, имея следующие доказательства:

- нарушений в документальном оформлении операций;
- учета расходов по фиктивным операциям;
- невозможности совершения операции по техническим или организационным причинам;
- нереальности сделки, подтвержденной опросами;
- непроявления должной осмотрительности;
- неподтверждения факта реальности сделки (выявлена взаимозависимость сторон сделки или подписи сделаны неуполномоченными лицами).

ОТ РЕДАКЦИИ

Как указывается в Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@, основной и наиболее эффективной формой налогового контроля являются выездные налоговые проверки. В результате проведения выездных налоговых проверок налоговыми органами должны одновременно решаться несколько задач, наиболее важными из которых являются:

- выявление и пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах;
- предупреждение налоговых правонарушений.

Согласно Концепции планирование выездных налоговых проверок – это открытый процесс, построенный на отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения, в том числе общедоступным.

Ранее планирование выездных налоговых проверок являлось сугубо внутренней конфиденциальной процедурой налоговых органов.

Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки устанавливаются приказом ФНС России от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@, в частности:

- получение в ходе проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки информации от правоохранительных, контролирующих органов либо из иных источников, свидетельствующей о наличии у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) нарушений законодательства о налогах и сборах, требующей дополнительной проверки;
- наличие обстоятельств непреодолимой силы (затопление, наводнение, пожар и т. п.) на территории, где проводится проверка;
- проведение проверок организаций, имеющих в своем составе несколько обособленных подразделений, а именно:
  - менее 4 ОП – до 4 месяцев, в случае если доля уплачиваемых налогов, приходящаяся на данные ОП, составляет не менее 50% от общей суммы налогов, подлежащих уплате организацией, и(или) удельный вес имущества на балансе ОП составляет не менее 50% от общей стоимости имущества организации;
  - 4 и более ОП – до 4 месяцев;
  - 10 и более ОП – до 6 месяцев;
- непредставление налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в установленный срок документов, необходимых для проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки;
- иные обстоятельства. При этом в данном случае необходимость и сроки продления выездной (повторной выездной) налоговой проверки определяются исходя из длительности проверяемого периода, объемов проверяемых и анализируемых документов, количества налогов и сборов, по которым назначена проверка, количества осуществляемых проверяемым лицом видов деятельности, разветвленности организационно-хозяйственной структуры проверяемого лица, сложности технологических процессов и других обстоятельств.

Мордвинцев Р. Ф.,
адвокат Волгоградской межрайонной коллегии адвокатов

Совершенствование договорного законодательства

Федеральным законом от 08.03.2015 № 42-ФЗ внесены существенные изменения, совершенствующие договорное законодательство. Поскольку бухгалтер непосредственно участвует в процессе договорных отношений организации, то ему важно быть в курсе этих изменений.

Пакет очередных поправок к ГК РФ касается отдельных вопросов исковой давности, обязательственного права, общих положений о договоре. Расширены возможности защиты прав кредитора по обязательству. Так, закреплено, что суд по требованию кредитора вправе присудить в его пользу денежную сумму на случай неисполнения должником судебного акта об исполнении обязательства в натуре. Скорректированы правила исполнения обязательств. В частности, в ГК РФ включены нормы о межкредиторских соглашениях.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Федеральный закон *№ 42-ФЗ* вступил в силу с 01 июня 2015 г. и применяется к правоотношениям, возникшим после этой даты. По правоотношениям, возникшим до 01 июня 2015 г., закон применяется к тем правам и обязанностям, которые возникнут после указанной даты.

Изменены положения о способах обеспечения исполнения обязательств. Так, сужены возможности суда по уменьшению размера неустойки. Вместо понятия банковской гарантии как способа обеспечения исполнения обязательства введено понятие независимой гарантии, которая может выдаваться не только кредитной организацией, но и иной коммерческой организацией. Независимая гарантия не зависит от действительности обеспечиваемого ею обязательства. Закреплен такой способ обеспечения исполнения обязательств, как обеспечительный платеж.

Также предусмотрена возможность заключения соглашений о возмещении имущественных потерь одной из сторон договора (потери, вызванные невозможностью исполнения обязательства, предъявлением требований со стороны третьих лиц или органов государственной власти и т. п.).

Изменения касаются и ответственности за нарушение обязательств. Так, если неисполнение или ненадлежащее исполнение должником договора повлекло его досрочное прекращение, кредитор вправе потребовать от должника возмещения убытков в виде разницы между ценой, установленной в прекращенном договоре, и текущей ценой на сопоставимые товары, работы или услуги.

При начислении процентов за пользование чужими денежными средствами вместо учетной ставки ЦБ РФ применяются средние ставки банковского процента по вкладам физлиц. Прописан запрет на применение сложных

процентов (проценты на проценты), если иное не установлено законом (а по обязательствам, исполняемым при осуществлении сторонами предпринимательской деятельности, – законом или договором).

Коррективы касаются также общих положений о договоре. Закреплены понятия рамочного договора, опциона на заключение договора, опционного и абонентского договоров. Прописана обязанность стороны, предоставившей при заключении договора недостоверные сведения об обстоятельствах, имеющих значение для заключения, исполнения или прекращения договора, возместить другой стороне по ее требованию убытки, причиненные недостоверностью таких заверений, или уплатить предусмотренную договором неустойку.

Урегулирован порядок проведения переговоров о заключении договора. Уточнен порядок проведения торгов (в том числе публичных). Закреплено, что право на односторонний отказ от исполнения обязательства, связанного с предпринимательской деятельностью, может быть обусловлено выплатой определенной денежной суммы другой стороне обязательства.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Закон № 42-ФЗ вводит дополнительное основание для одностороннего отказа от договора: кредитор вправе отказаться от договора в случае отсутствия у должника лицензии на осуществление деятельности или членства в саморегулируемой организации, необходимых для исполнения обязательства по договору. Отметим, что ранее отсутствие лицензии служило основанием для признания договора недействительным, в результате чего компании могли уходить от ответственности, предусмотренной в договоре.

Публичные договоры

Законом № 42-ФЗ изменено понятие публичного договора. Так, согласно новой редакции ч. 1 ст. 426 ГК РФ публичным договором признается договор, заключенный лицом, осуществляющим предпринимательскую или иную приносящую доход деятельность, и устанавливающий его обязанности по продаже товаров, выполнению работ либо оказанию услуг, которые такое лицо по характеру своей деятельности должно осуществлять в отношении каждого, кто к нему обратится (розничная торговля, перевозка транспортом общего пользования, услуги связи, энергоснабжение, медицинское, гостиничное обслуживание и т. п.).

Основным отличием от ранее действующей редакции указанной выше статьи является то, что публичным договором признавался договор, заключенный только коммерческой организацией. С момента вступления в силу указанных изменений договор может быть признан публичным, даже если он заключен некоммерческой организацией, которая осуществляет приносящую доход деятельность.

Также ранее было установлено, что цена товаров, работ и услуг, а также иные условия публичного договора устанавливаются одинаковыми для всех потребителей, за исключением случаев, когда законом и иными правовыми актами допускается предоставление льгот для отдельных категорий потребителей (ч. 2 ст. 426 ГК РФ).

В действующей редакции ч. 2 ст. 426 ГК РФ допускается предоставление льгот для отдельных категорий потребителей только в отношении цены. Иные условия публичного договора должны быть неизменными для всех категорий потребителей.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Обеспечительный платеж – распространенный вид обеспечения в разных сферах хозяйственной деятельности, к примеру, в сфере аренды недвижимости или проката, а также в сфере деривативных сделок.

Понуждение к заключению договора

Следующим значительным изменением является детальное урегулирование процедуры понуждения заключения договора в случае если сторона, заключившая предварительный договор, уклоняется от заключения основного договора.

Как и ранее, последствия уклонения от заключения основного договора установлены п. 4 ст. 445 ГК РФ, в соответствии с которым, если сторона, для которой в соответствии с ГК РФ или иными законами заключение договора обязательно, уклоняется от его заключения, другая сторона вправе обратиться в суд с требованием о понуждении заключить договор.

Однако ранее срок для обращения в суд с требованием о понуждении заключить договор ограничивался общим сроком исковой давности (3 года). На сегодняшний день требование о понуждении к заключению основного договора может быть заявлено в течение шести месяцев с момента неисполнения обязательства по заключению договора.

Основной договор в этом случае считается заключенным с момента вступления в законную силу решения суда или с момента, указанного в решении суда (п. 5 ст. 429 ГК РФ).

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Новыми положениями закрепляется принцип, согласно которому и после прекращения обязательства стороны обязаны действовать добросовестно, учитывая права и законные интересы друг друга, взаимно оказывая необходимое содействие для достижения цели обязательства, а также предоставляя друг другу необходимую информацию.

Изменение и расторжение договора присоединения

Так, согласно новой редакции ч. 2 ст. 428 ГК РФ, если иное не установлено законом или не вытекает из существа обязательства, в случае изменения или расторжения договора судом по требованию присоединившейся к договору стороны договор считается действовавшим в измененной редакции либо соответственно не действовавшим с момента его заключения. Другими словами, договор присоединения может быть изменен или расторгнут по решению суда с момента его заключения.

Указанное правило применяется к правоотношениям, возникшим после 01 июня 2015 года. Однако как до 01 июня 2015 года, так и после этой даты сторона договора вправе была заявить о недопустимости применения несправедливых договорных условий с момента заключения договора на основании ст. 10 ГК РФ или о ничтожности таких условий по ст. 169 ГК РФ (п. 9 постановления Пленума ВАС РФ от 14.03.2014 № 16).

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Закон № 42-ФЗ закрепляет правило, ранее уже применявшееся в судебной практике, что истец по иску о возмещении убытков не должен доказывать их точный размер. В таких случаях суды должны самостоятельно устанавливать размер присуждаемых убытков исходя из принципов справедливости и соразмерности ответственности допущенному нарушению обязательства.

Форма договора

По общему правилу договор может быть заключен в любой форме, предусмотренной для совершения сделок, если законом для договоров данного вида не установлена определенная форма (ч. 1 ст. 434 ГК РФ).

Ранее ч. 2 данной статьи предусматривала возможность заключения договора путем составления одного документа, подписанного сторонами, а также путем обмена документами посредством почтовой, телеграфной, телетайпной, телефонной, электронной или иной связи, позволяющей достоверно установить, что документ исходит от стороны по договору.

Законом № 42-ФЗ ч. 2 ст. 434 ГК РФ дополнена понятием «электронного документа». Так, электронным документом, передаваемым по каналам связи,

признается информация, подготовленная, отправленная, полученная или хранимая с помощью электронных, магнитных, оптических либо аналогичных средств, включая обмен информацией в электронной форме и электронную почту.

Следовательно, с момента вступления в силу указанных документов договор может быть заключен в том числе и посредством направления его по электронной почте.

Данная норма послужит хорошим инструментом в процессе доказывания в случае возникновения разногласий между сторонами договора.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Гражданский кодекс дополняется новой статьей, согласно которой кредиторы по коммерческим обязательствам имеют право получить от должника проценты на сумму долга за период пользования денежными средствами в размере ставки рефинансирования (законные проценты).

Переговоры о заключении договора

Еще одной новинкой является дополнение ст. 434.1 «Переговоры о заключении договора», которая регулирует правоотношения, возникающие до его заключения.

В частности, установлено, что если иное не предусмотрено законом или договором, граждане и юридические лица свободны в проведении переговоров о заключении договора, самостоятельно несут расходы, связанные с их проведением, и не отвечают за то, что соглашение не достигнуто.

Однако при вступлении в переговоры о заключении договора, в ходе их проведения и по их завершении стороны обязаны действовать добросовестно, в частности, не допускать вступления в переговоры о заключении договора или их продолжения при заведомом отсутствии намерения достичь соглашения с другой стороной.

При этом недобросовестными действиями при проведении переговоров предполагаются:

1) предоставление стороне неполной или недостоверной информации, в том числе умолчание об обстоятельствах, которые в силу характера договора должны быть доведены до сведения другой стороны;

2) внезапное и неоправданное прекращение переговоров о заключении договора при таких обстоятельствах, при которых другая сторона переговоров не могла разумно этого ожидать.

Также установлено, что сторона, которая ведет или прерывает переговоры о заключении договора недобросовестно, обязана возместить другой стороне причиненные этим убытки.

Убытками, подлежащими возмещению недобросовестной стороной, признаются расходы, понесенные другой стороной в связи с ведением переговоров о заключении договора, а также в связи с утратой возможности заключить договор с третьим лицом.

Недействительность договора

Статьей 431.1 ГК РФ вводятся положения, регулирующие вопросы признания договора недействительным. Так, сторона, которая приняла от контрагента исполнение по договору, связанному с осуществлением его сторонами предпринимательской деятельности, и при этом полностью или частично не исполнила свое обязательство, не вправе требовать признания договора недействительным, за исключением случаев признания договора недействительным по основаниям, предусмотренным ст.ст. 173, 178 и 179 ГК РФ, а также если предоставленное другой стороной исполнение связано с заведомо недобросовестными действиями этой стороны.

Во всем остальном общие положения ГК РФ о недействительности сделок (параграф 2 гл. 9) применяются к договорам, если иное не установлено правилами об отдельных видах договоров.

Помимо изменений существующих норм ГК РФ, Законом № 42-ФЗ введены новые виды договоров.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Закон № 42-ФЗ упрощает подготовку предварительных договоров: теперь в таком договоре не обязательно указывать все существенные условия основного договора – достаточно согласования его предмета.

Рамочный договор

Так, ст. 429.1 ГК РФ вводится понятие рамочного договора, согласно которой рамочным договором (договором с открытыми условиями) признается договор, определяющий общие условия обязательственных взаимоотношений сторон, которые могут быть конкретизированы и уточнены сторонами путем заключения отдельных договоров, подачи заявок одной из сторон или иным образом на основании либо во исполнение рамочного договора.

Например, стороны заключили рамочный договор о поставке товаров, в котором указали общие условия поставки. Дальнейшие взаимоотношения осуществляются на основании рамочного договора и дополнительных договоров поставки, в которых указываются конкретные условия поставки (сроки, количество, порядок доставки).

Несмотря на то что понятие рамочного договора вводится только с момента вступления Закона № 42-ФЗ, на практике данный вид договора применяется уже долгое время. Упоминание рамочных договоров встречается в судебной практике. Так, Президиум ВАС РФ в информационном письме от 25.02.2014 № 165 указал, что условия организационного (рамочного) соглашения являются частью заключенного договора, если иное не указано сторонами и такой договор в целом соответствует их намерению, выраженному в организационном соглашении.

Если буквально разбирать конструкцию понятия рамочного договора, видно, что предметом рамочного договора является намерение и осуществление взаимодействия его сторон. При этом рамочный договор может содержать только общие условия будущих отношений, конкретные (существенные условия) отношений между сторонами договора могут устанавливаться иными соглашениями на основании либо во исполнение рамочного договора.

Как указано в ч. 2 ст. 429.1 ГК РФ, к отношениям сторон, не урегулированным отдельными договорами, в том числе в случае незаключения сторонами отдельных договоров, подлежат применению общие условия, содержащиеся в рамочном договоре, если иное не указано в отдельных договорах или не вытекает из существа обязательства.

Следовательно, договоры, заключенные на основании рамочного договора, могут содержать только специальные (существенные условия), во всем остальном применяются общие положения рамочного договора.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Закон № 42-ФЗ предполагает законодательное закрепление сложившейся практики заключения рамочных договоров. Последние позволяют сторонам согласовать общие условия их взаимоотношений, которые будут детализироваться в дальнейшем путем заключения отдельных соглашений или подачи заявок одной из сторон.

Опцион

Также Законом № 42-ФЗ вводятся два новых договора: это опцион на заключение договора (ст. 429.2 ГК РФ) и опционный договор (ст. 429.3 ГК РФ).

Так, в силу соглашения о предоставлении опциона на заключение договора (опцион на заключение договора) одна сторона посредством безотзывной

оферты предоставляет другой стороне право заключить один или несколько договоров на условиях, предусмотренных опционом. Опцион на заключение договора предоставляется за плату или другое встречное предоставление, если иное не предусмотрено соглашением, в том числе заключенным между коммерческими организациями. Другая сторона вправе заключить договор путем акцепта такой оферты в порядке, в сроки и на условиях, которые предусмотрены опционом (ч. 1 ст. 429.2 ГК РФ).

При этом если опционом на заключение договора срок для акцепта безотзывной оферты не установлен, этот срок считается равным одному году, если иное не вытекает из существа договора или обычаев.

В соответствии с ч. 1 ст. 429.3 ГК РФ по опционному договору одна сторона на условиях, предусмотренных этим договором, вправе потребовать в установленный договором срок от другой стороны совершения предусмотренных опционным договором действий (в том числе уплатить денежные средства, передать или принять имущество), и при этом, если управомоченная сторона не заявит требование в указанный срок, опционный договор прекращается. Опционным договором может быть предусмотрено, что требование по опционному договору считается заявленным при наступлении определенных таким договором обстоятельств.

Основными различиями указанных договоров являются следующие:

1. **Опцион на заключение договора** представляет собой безотзывную оферту, предоставляющую получившему ее лицу право заключить один или несколько договоров на предусмотренных опционом условиях и в установленные им сроки. За право на заключение договора одна сторона договора обязуется совершить платеж по опциону. После заключения соглашения об опционе заключается основной договор.

По общему правилу платеж по опциону не засчитывается в счет платежей по основному договору, если иное не установлено соглашением об опционе.

Опцион на заключение договора заключается в той же форме, которая установлена для заключения основного договора.

2. По **опционному договору** возникает право требовать в будущем или при наступлении определенных событий исполнения заключенного договора. Опционный договор, в отличие от опциона, не требует заключения основного договора.

Примером отношений, регулируемых опционом на заключение договора, является оказание риелторских услуг. А применение опционного договора можно встретить при бронировании номера в гостинице.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Посредством абонентского договора лицо получает право требовать его исполнения в определенном объеме, уплатив за это другой стороне определенную премию. В отличие от рамочного договора, премия по абонентскому договору уплачивается независимо от того, было ли затребовано его исполнение или нет, а также независимо от объемов такого исполнения.

Абонентский договор

Статьей 492.4 ГК РФ введен новый вид договора, а именно договор с исполнением по требованию (абонентский договор). Согласно ч. 1 ст. 492.4 ГК РФ договором с исполнением по требованию (абонентским договором) признается договор, предусматривающий внесение одной из сторон (абонентом) определенных, в том числе периодических, платежей или иного предоставления за право требовать от другой стороны (исполнителя) предоставления предусмотренного договором исполнения в затребованных количестве или объеме либо на иных условиях, определяемых абонентом.

Важной особенностью данного договора является то, что абонент обязан вносить платежи или предоставлять иное исполнение по абонентскому договору независимо от того, было ли затребовано им соответствующее исполнение от исполнителя, если иное не предусмотрено законом или договором (ч. 2 ст. 492.4 ГК РФ).

Бортников В. В.,
практикующий юрист

Смена местонахождения организации

Многие организации арендуют офис. Однако, как мы знаем, аренда – это временное пользование, и по различным причинам (как по собственному желанию, так и по инициативе арендодателя) организации-арендатору иногда приходится менять свое местонахождение. Смена адреса организации – это наиболее распространенная причина, по которой в ЕГРЮЛ вносятся изменения. Какие действия необходимо предпринять при смене адреса?

Место нахождения юридического лица, с точки зрения гражданского законодательства, определяется местом его государственной регистрации на территории Российской Федерации путем указания наименования населенного пункта (муниципального образования). Государственная регистрация юридического лица осуществляется по месту нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, а в случае отсутствия постоянно действующего исполнительного органа – иного органа или лица, уполномоченных выступать от имени юридического лица в силу закона, иного правового акта или учредительного документа. В соответствии с ч. 3 ст. 54 ГК РФ в едином государственном реестре юридических лиц должен быть указан адрес юридического лица.

Кроме того, организация несет риск последствий неполучения юридически значимых сообщений (ст. 165.1 ГК РФ), доставленных по адресу, указанному в едином государственном реестре юридических лиц, а также риск отсутствия по указанному адресу своего органа или представителя. Сообщения, доставленные по адресу, указанному в едином государственном реестре юридических лиц, считаются полученными юридическим лицом, даже если оно не находится по указанному адресу.

Указанные положения дублируются в федеральных законах от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» и от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».

Более того, в обязательном порядке сведения о месте нахождения организации должны быть указаны в уставе организации (п. 2 ст. 12 Закона № 14-ФЗ и п. 3 ст. 11 Закона № 208-ФЗ). При этом необходимо отметить, что с момента вступления в силу Федерального закона от 05.05.2014 № 99-ФЗ (с 01.09.2014) отменена обязанность указывать конкретный адрес местонахождения организации. На сегодняшний день в учредительных документах достаточно указать наименование населенного пункта (муниципального образования), в котором будет находиться его постоянно действующий орган, а при его отсутствии – орган или лицо, уполномоченное выступать от его имени в силу закона, иного правового акта или учредительного документа.

Законом № 99-ФЗ введено понятие «адрес юридического лица», под которым понимается конкретное место ведения деятельности организации (индекс, наименование населенного пункта, улица, номер дома, корпус, офис). Следовательно, организация не обязана указывать конкретный адрес местонахождения в учредительных документах, однако адрес юридического лица в обязательном порядке указывается в ЕГРЮЛ.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Госпошлина за внесение в ЕГРЮЛ изменений, не связанных с внесением изменений в учредительные документы юридического лица, не взимается. Налоговые органы вносят указанные изменения в ЕГРЮЛ в срок, не превышающий пяти рабочих дней со дня представления документов.

Сообщение в налоговую об изменении адреса юридического лица

Прежде всего, необходимо отметить: если уставом организации не предусмотрено иное, вопрос об изменении местонахождения организации находится в компетенции единоличного исполнительного органа.

Следовательно, основанием для внесения изменений в ЕГРЮЛ и(или) устав организации является приказ (распоряжение) руководителя. Если же определение местонахождения организации находится в компетенции высших органов корпорации, то для внесения указанных изменений необходимо иметь решение общего собрания участников ООО или общего собрания акционеров.

Протокол № 3

общего собрания участников ООО «Радуга»

г. Волгоград 01 сентября 2015 г.

Место нахождения общества – г. Волгоград.

Дата проведения собрания – 01 сентября 2015 г.

Место проведения собрания – г. Волгоград, ул. Двинская, д. 8, офис 600.

Дата составления протокола – 01 сентября 2015 г.

Присутствовали участники общества в составе 2 человек.

Совокупность долей участников общества, присутствующих на общем собрании участников общества, составляет 100%.

Кворум – 100%.

Собрание правомочно голосовать и принимать решения по всем вопросам повестки дня.

Генеральный директор общества предложил избрать председателем общего собрания участника общества Филатова Александра Юрьевича.

При голосовании по данному вопросу каждый участник общего собрания имел один голос.

Голосовали: «за» – 2; «против» – 0; «воздержался» – 0.

По итогам голосования председателем собрания избран Филатов Александр Юрьевич.

Ведение протокола поручено секретарю Зайцевой Светлане Сергеевне.

Повестка дня:

1. Смена адреса ООО «Радуга».

2. Внесение изменений в устав ООО «Радуга».

3. Изготовление печати.

Вопрос № 1 повестки дня.

Вопрос, поставленный на голосование: смена адреса ООО «Радуга».

Изменить адрес ООО «Радуга» с 403778, г. Волгоград, ул. Двинская, д. 8, офис 600 на 403256, Волгоград, ул. Мира, д. 7, офис 97.

Итоги голосования по первому вопросу повестки дня:

«за» – 2; «против» – 0; «воздержался» – 0.

Вопрос № 2 повестки дня.

Вопрос, поставленный на голосование: внесение изменений в устав ООО «Радуга».

Внести соответствующие изменения в устав ООО «Радуга» в связи с изменением адреса ООО «Радуга».

Итоги голосования по второму вопросу повестки дня:

«за» – 2; «против» – 0; «воздержался» – 0.

Вопрос № 3 повестки дня.

Вопрос, поставленный на голосование: изготовление печати.

Поручить генеральному директору общества В. В. Яковлеву заменить печать ООО «Радуга» в связи с изменением адреса ООО «Радуга».

Итоги голосования по третьему вопросу повестки дня:

«за» – 2; «против» – 0; «воздержался» – 0.

Председатель собрания *ФИЛАТОВ* Филатов А. Ю.

Секретарь *ЗАЙЦЕВА* Зайцева С. С.

В соответствии с ч. 5 ст. 5 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» организация в течение трех рабочих дней с момента изменения местонахождения обязана сообщить об этом в регистрирующий орган.

ПОЗИЦИЯ ФНС

Допустимо внесение в ЕГРЮЛ изменений в сведения об адресе (месте нахождения) юридического лица без внесения изменений в учредительные документы по заявлению формы Р14001 в ситуации, когда не происходит изменение населенного пункта (муниципального образования).

- Письмо от 31.01.2014 *№ СА-4-14/1645@*.

Следующий шаг: необходимо определить, по какой форме подать заявление о внесении изменений в сведения о месте нахождения организации.

Во исполнение Закона № 129-ФЗ приказом ФНС от 25.01.2012 № ММВ-7-6/25@ утверждены формы документов, представляемых в регистрирующий орган при государственной регистрации юридических лиц, среди которых есть форма № Р13001 «Заявление о государственной регистрации изменений, вносимых в учредительные документы юридического лица» (приложение № 4) и форма № Р14001 «Заявление о внесении изменений в сведения о юридическом лице, содержащиеся в Едином государственном реестре юридических лиц» (приложение № 6).

Выбор одной из этих форм зависит от того, указан адрес организации в учредительных документах или нет. Если адрес организации указан в учредительных документах, то необходимо вносить изменения в учредительные документы, а это значит, что нужно использовать форму № Р13001. Если же в учредительных документах указано только наименование населенного пункта (муниципального образования) и новый адрес организации находится в пределах этого населенного пункта, то необходимо использовать форму № Р14001.

ВАЖНО В РАБОТЕ

Если в юридическом адресе организации не изменился населенный пункт (муниципальное образование), то вносить изменения в учредительные документы не обязательно, если только иное напрямую не предусмотрено учредительными документами. Если иное не предусмотрено, организация может сообщить об изменении адреса по форме Р14001, заполнив следующие листы данной формы: титульный лист, лист Б, стр. 1, 2, 3 и 4 листа Р.

Скачать: *Пример заполнения листа Б формы Р13001.*

К заявлению необходимо приложить следующие документы:

1) решение высшего органа управления организации (например, протокол общего собрания участников ООО);

2) новую редакцию устава организации;

3) квитанцию об уплате госпошлины.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Перечень документов, которые следует подать в налоговый орган для государственной регистрации изменений, вносимых в учредительные документы, содержится в п. 1 ст. 17 Закона № 129-ФЗ.

Также необходимо подтвердить достоверность нового адреса организации. Документами, подтверждающими достоверность нового адреса, могут служить договор купли-продажи нежилого помещения, договор аренды или гарантийное письмо, в котором собственник помещения выражает свое согласие на регистрацию организации по арендованному адресу.

ГАРАНТИЙНОЕ ПИСЬМО

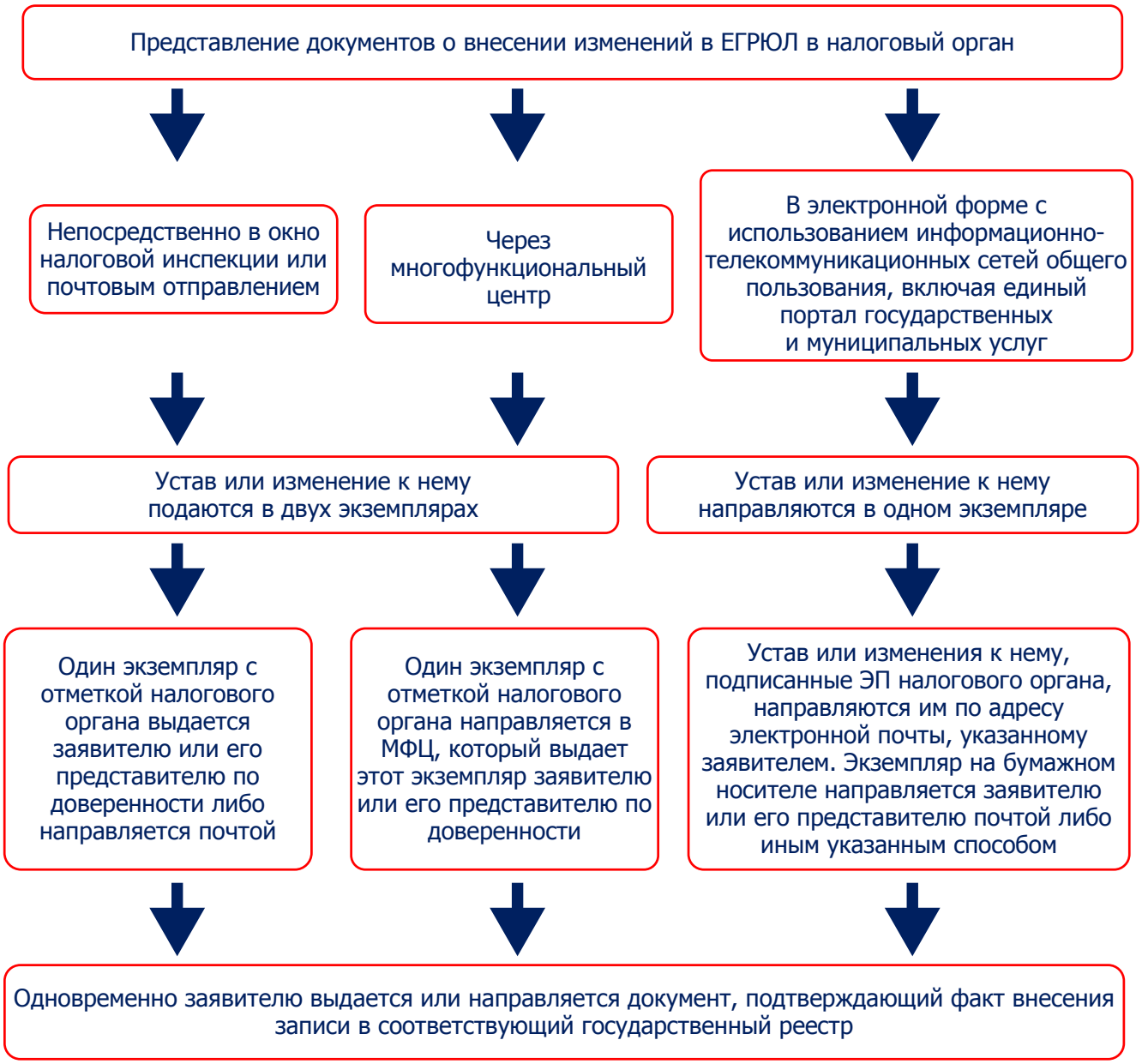
Настоящим сообщаю, что нежилое помещение, находящееся по адресу: 403256, волгоград, ул. мира, д. 7, офис 97, принадлежащее на праве собственности ооо «искра», свидетельство о государственной регистрации права, выданное управлением федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии по г. волгограду от 01.03.2001, предоставляется для размещения исполнительного органа ооо «радуга» с правом указания адреса предоставляемого помещения в качестве места нахождения ооо «радуга».

генеральный директор ООО «ИСКРА» *СИМОНОВ* СИМОНОВ А. В.

ВАЖНО В РАБОТЕ

На государственную регистрацию изменений в учредительные документы представляется документ об уплате государственной пошлины (платежное поручение с отметкой банка об исполнении). В настоящее время размер госпошлины за внесение изменений в устав составляет 800 руб.

Способы представления документов в налоговый орган



ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Об изменении юридического адреса организация не обязана уведомлять государственные внебюджетные фонды.

Кого еще необходимо уведомить?

Законодательство не требует от организации уведомлять иные органы о смене адреса. Это следует из п.п. 3.1, 4 ст. 11 Закона № 129-ФЗ, согласно которым в течение 5 рабочих дней с момента регистрации регистрирующий орган обязан уведомить государственные внебюджетные фонды и органы статистики об изменении адреса.

Также законодательство не содержит требований об уведомлении банков и контрагентов об изменении адреса. Однако во избежание негативных последствий целесообразно это сделать. Форма такого уведомления не утверждена на законодательном уровне, следовательно, оно может быть написано в произвольной форме.

Директору ООО «Сервис плюс»

Никонову С. С.

от ООО «Радуга»

Уведомление

о смене адреса ООО «Радуга»

В соответствии с государственной регистрацией изменений, вносимых в учредительные документы ООО «Радуга» (свидетельство от 10.09.2015 № 654987321), уведомляем Вас о смене адреса ООО «Радуга».

Новым адресом ООО «Радуга» является: 403256, Волгоград, ул. Мира, д. 7, офис 97.

С момента получения настоящего уведомления просим направлять исходящую корреспонденцию по новому адресу.

Генеральный директор ООО «Радуга» *ПОПОВ* Попов М. А.

ВАЖНО В РАБОТЕ

При невозможности установления связи с организацией по указанному в ЕГРЮЛ адресу налоговый орган может обратиться в суд с требованием о ликвидации юридического лица.

Можно ли не менять адрес в реестре?

Невнесение в ЕГРЮЛ сведений о новом местонахождении организации чревато рядом негативных последствий. В первую очередь, нужно иметь в виду, что ЕГРЮЛ – это информационный ресурс, сведения которого считаются достоверными до внесения в них изменений. Адрес постоянно действующего исполнительного органа юридического лица отражается в ЕГРЮЛ для целей осуществления связи с юридическим лицом (п. 1 ст. 5 Закона о

государственной регистрации). Почтовые отправления налоговых органов (п. 5 ст. 31 НК РФ), государственных внебюджетных фондов и иных государственных органов приходят по адресу места нахождения организации, содержащемуся в ЕГРЮЛ. Юридическое лицо несет риск последствий неполучения юридически значимых сообщений, поступивших по его адресу, указанному в ЕГРЮЛ, и риск отсутствия по этому адресу своего представителя, и оно не вправе в отношениях с лицами, добросовестно полагавшимися на данные ЕГРЮЛ об адресе юридического лица, ссылаться на сведения, не внесенные в реестр, а также на недостоверность данных, содержащихся в нем, за исключением случаев, когда соответствующие сведения внесены в ЕГРЮЛ в результате неправомерных действий третьих лиц или иным путем помимо воли юридического лица (п. 2 ст. 51 ГК РФ). Приведенная правовая позиция изложена в п. 1 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 61.

ПЕРВОИСТОЧНИК

Непредставление или несвоевременное представление в налоговый орган предусмотренных законом сведений о юридическом лице влечет предупреждение или наложение на должностных лиц административного штрафа в размере 5000 руб.

- Часть 3 ст. 14.25 КоАП РФ.

нежелательное последствие для функционирующей организации – ликвидация юридического лица в судебном порядке по требованию налогового органа. Так, в п. 6 постановления № 61 разъяснено: при наличии информации о том, что связь с юридическим лицом по адресу, отраженному в ЕГРЮЛ, невозможна (представители юридического лица по адресу не располагаются и корреспонденция возвращается с пометкой «организация выбыла», «за истечением срока хранения» и т. п.), налоговый орган после направления этому юридическому лицу (в том числе в адрес его учредителей (участников) и лица, имеющего право действовать от имени юридического лица без доверенности) уведомления о необходимости представления в регистрирующий орган достоверных сведений о его адресе и в случае непредставления таких сведений в разумный срок может обратиться в арбитражный суд с требованием о ликвидации юридического лица (п. 2 ст. 61 ГК РФ, п. 2 ст. 25 Закона № 219-ФЗ). При этом суд принимает меры по извещению лица, имеющего право действовать от имени юридического лица без доверенности, а также учредителей (участников) юридического лица о возбуждении производства по делу путем направления определения о принятии искового заявления к производству по их месту жительства (месту нахождения). Суд может предложить организации представить в налоговый орган достоверные сведения о ее адресе на стадии подготовки дела к разбирательству или вынести определение об отложении судебного разбирательства, дав организации срок на представление обозначенных сведений. В случае невыполнения указаний суда суд решает вопрос о ликвидации юридического лица в связи с грубым нарушением последним пп. «в» п. 1 ст. 5 Закона № 129-ФЗ.

Бородина Н. И.,
практикующий бухгалтер

НДФЛ по авансу

ТК РФ обязывает работодателей выплачивать заработную плату не реже чем каждые полмесяца. При этом аванс, выплачиваемый за первую половину месяца, является частью заработной платы. В связи с этим возникает вполне резонный вопрос: нужно ли начислять НДФЛ в бюджет по авансу за первую половину месяца?

Заработная плата выплачивается не реже чем каждые полмесяца в день, установленный правилами внутреннего трудового распорядка организации, коллективным договором, трудовым договором. Налоговый агент обязан удержать исчисленную сумму НДФЛ непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

При этом из содержания п. 6 ст. 226 НК РФ следует, что налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках.

В иных случаях налоговые агенты перечисляют суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем фактического получения налогоплательщиком дохода, – для доходов, выплачиваемых в денежной форме, а также дня, следующего за днем фактического удержания исчисленной суммы налога, – для доходов, полученных налогоплательщиком в натуральной форме либо в виде материальной выгоды.

При получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (п. 2 ст. 223 НК РФ).

ПОЗИЦИЯ МИНФИНА

Налоговый агент производит исчисление, удержание и перечисление в бюджет налога на доходы физических лиц с заработной платы один раз в месяц при окончательном расчете дохода сотрудника по итогам каждого месяца, за который ему был начислен доход, в сроки, установленные п. 6 ст. 226 НК РФ.

- Письмо от 18.04.2013 *№ 03-04-06/13294*.

Таким образом, несмотря на то что аванс (заработная плата за первую половину месяца) выплачивается в середине текущего месяца, в целях налогообложения данный доход будет считаться фактически полученным только в последний день этого месяца.

Следовательно, исчисление, удержание и перечисление в бюджет сумм НДФЛ при выплате заработной платы работнику два раза в месяц (в виде аванса и окончательного расчета) производятся налоговым агентом один раз в месяц при окончательном расчете дохода сотрудника по итогам каждого месяца, за который ему был начислен доход, в сроки, предусмотренные п. 6 ст. 226 НК РФ.

ПОЗИЦИЯ СУДА

НДФЛ должен исчисляться и удерживаться по итогам месяца в связи с тем, что авансовая выплата зарплаты входит в доход, учитываемый на конец месяца.

- Постановление ФАС Северо-Западного округа от 22.03.2011 *№ А26-1553/2010*.

образом, нормами НК РФ не предусмотрено перечисление НДФЛ при выплате заработной платы (аванса) за первую половину месяца. Удержание и перечисление в бюджет НДФЛ с заработной платы (в том числе за первую половину месяца) производятся один раз в месяц при окончательном расчете дохода сотрудника по итогам месяца, за который ему был начислен доход.

Следует отметить, что в случае прекращения трудовых отношений до истечения календарного месяца датой фактического получения налогоплательщиком дохода в виде оплаты труда считается последний день работы, за который ему был начислен доход.

Если НДФЛ выплачен раньше положенного срока

Согласно п. 3 ст. 226 НК РФ исчисление сумм НДФЛ производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка, установленная п. 1 ст. 224 НК РФ, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

На основании п. 4 ст. 226 НК РФ налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму названного налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

В связи с этим необходимо определиться, что же считать фактической выплатой доходов.

ПЕРВОИСТОЧНИК

Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов. Налоговые агенты обязаны правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги. Налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном НК РФ для уплаты налога налогоплательщиком.

- Статья 24 НК РФ.

Статья 223 НК РФ устанавливает дату фактического получения дохода физическим лицом. По общему правилу при получении доходов в денежной форме дата фактического получения дохода определяется как день перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц (пп. 1 п. 1 ст. 223 НК РФ); при получении доходов в натуральной форме – как день передачи доходов в натуральной форме (пп. 2 п. 1 ст. 223 НК РФ); при получении доходов в виде материальной выгоды – как день уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным (кредитным) средствам, приобретения товаров (работ, услуг), приобретения ценных бумаг (пп. 3 п. 1 ст. 223 НК РФ).

Пунктами 2–4 ст. 223 НК РФ выделены случаи иного установления даты фактического получения дохода налогоплательщиком. К таким случаям отнесено, в частности, получение дохода в виде оплаты труда. При получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом).

В силу п. 9 ст. 226 НК РФ уплата НДФЛ за счет средств налоговых агентов не допускается.

При этом перечислить сумму исчисленного и удержанного налога налоговые агенты обязаны не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках (абзац первый п. 6 ст. 226 НК РФ).

Из приведенных норм следует, что налоговые агенты обязаны перечислять НДФЛ в бюджетную систему РФ в установленном п. 6 ст. 226 НК РФ порядке исключительно за счет тех денежных средств, которые были ими удержаны из сумм произведенных налогоплательщикам выплат, что подтверждается выводами, содержащимися, например, в п. 2 определения КС РФ от 22.01.2004 № 41-О, п. 1 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57, постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 05.03.2013 № Ф02-197/13.

ПОЗИЦИЯ ФНС

Учитывая, что до последнего дня месяца доход в виде оплаты труда не может считаться полученным налогоплательщиком (п. 2 ст. 223 НК РФ), у налогового агента до его наступления не имеется оснований для исчисления НДФЛ с указанного дохода, а следовательно, и для его удержания и перечисления в бюджетную систему РФ.

- Письмо ФНС России от 29.09.2014 *№ БС-4-11/19714@*.

Наряду с этим полагаем, что НДФЛ с дохода в виде оплаты труда может быть перечислен налоговыми агентами в бюджетную систему РФ в последний день месяца только в случае, если на указанную дату суммы заработной платы были начислены и фактически выплачены работникам и налог был удержан. Представляется, что данный порядок не противоречит нормам п. 3 ст. 226 НК РФ, предписывающим налоговым агентам исчислять НДФЛ нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца. В случае же, если в последний день месяца доход налогоплательщику не выплачивался,

по нашему мнению, на указанную дату у налогового агента отсутствуют основания для удержания и перечисления исчисленного с дохода в виде оплаты труда НДФЛ в бюджетную систему РФ, в связи с чем, учитывая прямой запрет на уплату НДФЛ за счет средств налоговых агентов, на наш взгляд, фактически перечисленные в такой ситуации работодателем суммы нельзя рассматривать в качестве НДФЛ.

Аналогичная позиция выражена в письме ФНС России от 25.07.2014 № БС-4-11/14507@. Считаем, что данное обстоятельство создает предпосылки для квалификации таких сумм в качестве ошибочно уплаченных организацией. О правомерности данной точки зрения свидетельствуют и выводы, содержащиеся в постановлении ФАС Уральского округа от 03.12.2013 № Ф09-13260/13.

Однако некоторые суды все же исходят из возможности перечисления налоговыми агентами НДФЛ и до дня выплаты налогоплательщикам дохода в виде оплаты труда, фактически рассматривая перечисленные в таких случаях суммы в качестве налога (например, постановления ФАС Московского округа от 30.04.2014 № Ф05-3637/14, ФАС Северо-Западного округа от 04.02.2014 № Ф07-10938/13, от 10.12.2013 № Ф07-9849/13).

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Размер аванса в счет заработной платы за первую половину месяца определяется соглашением сторон, но не может быть ниже оплаты за отработанное время.

В частности, в постановлении № Ф07-9849/13 судьи пришли к выводу, что если организация заблаговременно (за один, два дня до выплаты дохода) перечисляла в бюджетную систему НДФЛ, это не может быть расценено как нарушение ею обязанностей налогового агента по перечислению НДФЛ и не свидетельствует о наличии недоимки по этому налогу.

При этом арбитрами были использованы следующие аргументы.

В силу положений п. 4 ст. 24, пп. 1 п. 3 ст. 44, пп. 1 п. 3 ст. 45 НК РФ обязанность налогового агента по перечислению налога считается исполненной с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа. Согласно абзацу второму п. 1 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Причем налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налога досрочно. На основании п. 8 ст. 45 и п. 2 ст. 24 НК РФ правило о досрочной уплате налога распространяется и на налоговых агентов.

В соответствии с правовой позицией, изложенной в постановлении Президиума ВАС РФ от 17.12.2002 № 2257/02, указанное правило имеет в виду уплату налога при наличии соответствующей обязанности, но до наступления установленного законом срока. Поскольку ст. 45 НК РФ применяется для исполнения налоговой обязанности, то иной платеж, в соответствии с общими правилами, считается состоявшимся только в случае поступления средств в бюджет.

В постановлении Президиума ВАС РФ от 27.07.2011 № 2105/11 разъяснено, что правило о досрочной уплате налога имеет в виду уплату налога при наличии соответствующей обязанности после окончания налогового (отчетного) периода, когда сформирована налоговая база и определена сумма налога, подлежащая уплате, но до наступления установленного законом срока платежа. Поскольку данное положение распространяется только на добросовестных налогоплательщиков, положения ст. 45 НК РФ применяются с учетом обстоятельств, характеризующих налогоплательщика и его добросовестность при выполнении налоговой обязанности, в том числе ее наличия. При отсутствии налоговых обязательств выводы о признании исполненной обязанности по уплате налога и сбора не соответствуют п. 3 ст. 45 НК РФ.

Наличие или отсутствие недоимки по НДФЛ должно определяться на основании первичных документов, подтверждающих обстоятельства, с наличием которых ст. 226 НК РФ связывает возникновение обязанности по перечислению НДФЛ, в отношении каждого физического лица с указанием дат выплат заработной платы.

Как указано в постановлении № Ф07-9849/13, налоговый агент к проверке и в материалы дела представил первичные документы (сведения о доходах физических лиц, справки о доходах физического лица (форма 2-НДФЛ), оборотно-сальдовые ведомости и карточки счетов 51, 68.1 и 70), позволяющие проверить исчисление и удержание им НДФЛ по каждому работнику. Инспекция в ходе выездной налоговой проверки каких-либо нарушений в части исчисления и удержания сумм налога не установила.

Из приложения к акту проверки следует, что налоговый агент по истечении каждого месяца, за который выплачивался доход работникам, исчислял налог, подлежащий удержанию, и перечислял его в бюджет до даты выплаты дохода.

Таким образом, как сказано в постановлении № Ф07-9849/13, суды обоснованно признали, что налогоплательщик исполнил свои обязательства перед бюджетной системой Российской Федерации, поскольку исчислил, удержал и перечислил НДФЛ на соответствующий счет Федерального казначейства.

То обстоятельство, что налоговый агент ранее (за один, два дня) до выплаты дохода уплатил НДФЛ, не нарушает законодательство о налогах и сборах и не свидетельствует о наличии у него недоимки по указанному налогу.

Иными словами, по мнению судебного органа, если НДФЛ перечислен после даты фактического получения дохода работниками (последний день месяца, за который был начислен доход), но не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках, нарушение законодательства о налогах и сборах отсутствует.

Таким образом, можно отметить, что в случае, когда организация перечислила НДФЛ в месяце, следующем за отчетным, но до фактической выплаты заработной платы, при наличии претензий со стороны налогового органа к налоговому агенту у последнего имеются хорошие перспективы защитить свои интересы в суде.

Тем не менее, с учетом изложенного полагаем, что наиболее безопасным для налогового агента будет соблюдение сроков перечисления НДФЛ, предусмотренных абзацем первым п. 6 ст. 226 НК РФ. Для этого организация может перечислить НДФЛ еще раз в соответствии с вышеуказанной нормой и обратиться в налоговый орган с требованием возврата ошибочно перечисленных сумм.

ПОЗИЦИЯ МИНФИНА

Исчисление, удержание и перечисление в бюджет НДФЛ при выплате заработной платы работнику два раза в месяц (в том числе за первую половину месяца) налоговый агент производит один раз в месяц при окончательном расчете дохода сотрудника по итогам каждого месяца, за который ему был начислен доход, в сроки, установленные п. 6 ст. 226 НК РФ.

- Письмо от 15.08.2012 *№ 03-04-06/8-143*.

НДФЛ с аванса по договорам ГПХ

На практике может возникнуть такая ситуация, когда налоговый агент перечисляет физическому лицу – исполнителю по договору ГПХ – аванс за оказанные услуги и выполненные работы, а последний не исполняет взятые на себя обязательства и возвращает аванс. Как быть в таком случае с удержанным и перечисленным НДФЛ?

Мы уже говорили, что ст. 41 НК РФ определяет доход как экономическую выгоду в денежной или натуральной форме, учитываемую в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. В соответствии с п. 1 ст. 223 НК РФ при получении доходов в денежной форме дата фактического получения дохода определяется, в частности, как день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц.

Таким образом, датой получения дохода, полученного в виде аванса, является дата поступления денежных средств по сделке независимо от даты оказания услуг.

Суммы денежных средств, полученных налогоплательщиком в соответствующем налоговом периоде в качестве аванса по договору на оказание услуг, включаются в доход налогоплательщика данного налогового периода независимо от того, в каком налоговом периоде соответствующие услуги были оказаны. Налоговый агент обязан исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 224 НК РФ.

В случае если услуги, предусмотренные договором, исполнителем не были оказаны, исполнитель возвращает организации фактически полученные от нее в качестве аванса денежные средства. При этом у налогового агента образуется переплата налога на доходы физических лиц. Указанная переплата может быть возвращена налоговому агенту в рамках ст. 78 НК РФ, определяющей порядок зачета или возврата сумм излишне уплаченного налога, на основании п. 14 ст. 78 НК РФ.

Игнатова Е. В.,
практикующий бухгалтер, специалист по кадрам

Больничный для иностранного работника

В 2015 и 2016 гг. пособие по временной нетрудоспособности иностранным работникам рассчитывается исходя из МРОТ, а не из фактической заработной платы. Кроме того, для таких работников установлены особенности подсчета страхового стажа для исчисления размера дневного пособия.

С 01 января 2015 года для иностранных работников, временно пребывающих в РФ, установлено право на получение страхового обеспечения в виде пособия по временной нетрудоспособности при условии уплаты за них страховых взносов в ФСС за период не менее шести месяцев, предшествующих месяцу, в котором наступил страховой случай. Это предусмотрено Федеральным законом от 01.12.2014 № 407-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам обязательного социального страхования на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством». Этим же законом установлено, что работодатели должны уплачивать страховые взносы в ФСС в размере 1,8% с выплат в пользу иностранных граждан (за исключением высококвалифицированных специалистов), временно пребывающих в РФ, с первого дня работы таких лиц в РФ независимо от срока заключенного договора.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Месячная заработная плата любого работника (в том числе иностранного) не может быть ниже МРОТ.

Как вы видите, из всех видов социальных пособий временно пребывающие иностранцы в 2015 году могут получать только пособие по нетрудоспособности (ст. 12 и п. 3 ст. 58.2 Закона № 212-ФЗ, п. 4.1 ст. 2 Федерального закона от 29.12.2006 № 255-ФЗ, письмо Минтруда России от 06.03.2015 № 17-1/В-100). Причем назначать и выплачивать его нужно по общим правилам. Что касается выплат по беременности и родам, а также по уходу за ребенком, то они для временно пребывающих иностранцев по-прежнему не предусмотрены. Такие пособия предоставляют только иностранцам, временно или постоянно проживающим на территории России, потому и тариф взносов с их заработка в ФСС выше – 2,9% (ст. 1 Федерального закона от 19.05.1995 № 81-ФЗ).

Обязательным условием для получения пособия временно пребывающим иностранным работником является уплата за него работодателем взносов в ФСС России за период не менее шести месяцев, предшествующих месяцу, в котором этот работник заболел (ч. 4.1 ст. 2 Закона № 255-ФЗ). При этом в

Законе № 255-ФЗ не указано, что взносы должен был уплатить тот работодатель, у которого иностранец работал на момент начала страхового случая. К моменту начала заболевания иностранец мог сменить несколько мест работы. Факт начисления за него взносов другими работодателями он может подтвердить справкой (справками) о сумме заработка. Ее форма утверждена приказом Минтруда России от 30.04.2013 № 182н.

ВАЖНО В РАБОТЕ

С 01.01.2015 работодатели обязаны начислять и уплачивать страховые взносы в ФСС с выплат в пользу иностранных граждан (за исключением высококвалифицированных специалистов), временно пребывающих в РФ, с первого дня работы таких лиц в РФ независимо от срока заключенного договора.

А как же «упрощенцы», имеющие право на пониженный тариф?

Несмотря на то что такая категория «упрощенцев» применяет льготный тариф в части ФФОМС и ФСС 0%, это не означает, что иностранные работники, трудящиеся у таких работодателей, не смогут получить пособие. Правило о том, что право на пособие временно пребывающие приобретают через шесть месяцев, работает точно так же: данные лица могут получать пособие не ранее 01 июля 2015 года, если работают с начала года, либо не ранее истечения шести месяцев с момента трудоустройства (п. 3 ст. 58.2 Закона № 212-ФЗ). Если работник будет принят на работу в сентябре 2015 года, то право на пособие у него возникнет только в марте 2016 года.

ПОЗИЦИЯ МИНЗДРАВСОЦРАЗВИТИЯ

Для получения пособия иностранец должен работать именно по трудовому договору. Если же он работает на территории Российской Федерации по договору гражданско-правового характера, начислять взносы в Фонд соцстраха с его вознаграждения не нужно. А значит, и права на больничное пособие у него нет.

- Письмо от 07.04.2015 *№ 17-3/В-172*.

Работники из стран ЕАЭС

Кроме того, 01.01.2015 вступил в силу Договор о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014, участниками которого являются Российская Федерация, Республика Беларусь, Республика Казахстан и Республика Армения. В соответствии с п. 3 ст. 98 данного договора социальное обеспечение (социальное страхование) (кроме пенсионного) работников из государств – участников договора и членов их семей осуществляется на тех же условиях и в том же порядке, что и социальное обеспечение граждан государства трудоустройства.

Следовательно, с 01.01.2015 граждане указанных республик имеют право на получение всех видов пособий по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (пособия по временной нетрудоспособности; пособия по беременности и родам; единовременного пособия женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности; единовременного пособия при рождении ребенка; ежемесячного пособия по уходу за ребенком; социального пособия на погребение) с первого дня работы на территории РФ независимо от того, являются ли они временно пребывающими, временно или постоянно проживающими на территории РФ, а работодатели должны уплачивать за них страховые взносы в ФСС в тех же размерах, что и за граждан РФ.

ПЕРВОИСТОЧНИК

Временно пребывающий в РФ иностранец – это лицо, прибывшее в Россию на основании визы или в порядке, который не требует ее получения, и получившее миграционную карту, но не имеющее вида на жительство или разрешения на временное проживание.

- Пункт 1 ст. 2 Федерального закона от 25.07.2002 *№ 115-ФЗ*.

В связи с этим теперь недостаточно только обладать информацией о статусе иностранного работника, нужно также знать, приехал работник из стран ЕАЭС или нет (см. таблицу).

№ П/П	ВРЕМЕННО ПРЕБЫВАЮЩИЕ ИНОСТРАНЦЫ	ПОСОБИЯ	
		по временной нетрудоспособности	**в связи с материнством**
1	Прибывшие на основании визы	+	-
2	Прибывшие в порядке, не требующем получения визы	+	-
3	Получившие статус беженца	+	+
4	Подавшие ходатайство о признании их беженцами	+	-
5	Получившие временное убежище	+	-
6	Иностранцы из стран ЕАЭС	+	+
7	Высококвалифицированные специалисты	-	-

С 2015 года временно пребывающие и желающие работать в России граждане Белоруссии, Казахстана и Армении, а в ближайшее время и граждане Киргизии имеют ряд льгот, в частности:

- им не требуется получать разрешение на работу или патент в Российской Федерации (п. 1 ст. 97 Договора о ЕАЭС);
- они и члены их семей могут находиться в Российской Федерации в течение всего срока действия трудового или гражданско-правового договора, заключенного с российской организацией или предпринимателем. Например, если вы заключили с гражданином Армении бессрочный трудовой договор, он и члены его семьи вправе находиться в РФ вплоть до расторжения этого трудового договора (п. 5 ст. 97 Договора о ЕАЭС);
- их доходы с первого дня облагают НДФЛ по ставке 13% (ст. 73 Договора о ЕАЭС и п. 1 ст. 224 НК РФ).

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

На 01 января 2015 года минимальный размер оплаты труда составляет 5965 руб.

Расчет пособия

Как мы знаем, чтобы рассчитать больничное пособие, нужно брать заработок, с которого уплачивались взносы в Фонд социального страхования за два предыдущих года (п. 1 ст. 14 Закона № 255-ФЗ и п. 15.1 Положения об особенностях порядка исчисления пособий по временной нетрудоспособности, утвержденного постановлением Правительства РФ от 15.06.2007 № 375).

Однако в 2013 и 2014 годах зарплата временно пребывающего иностранца взносами не облагалась, то есть заработка за два предыдущих календарных года, облагаемого взносами, нет. Значит, для расчета пособия надо использовать МРОТ (п. 1.1 ст. 14 Закона № 255-ФЗ и п. 15.3 Положения). Формула для этого случая выглядит так:

Среднедневной заработок для начисления пособия, рассчитанный исходя из МРОТ = МРОТ x 24 мес : 730

В таком случае среднедневной заработок в 2015 году для оплаты пособия исходя из МРОТ равен 196,11 руб. = (5965 руб. x 24 мес. : 730 дн.).

Размер дневного пособия по временной нетрудоспособности зависит от продолжительности страхового стажа работника.

СТРАХОВОЙ СТАЖ	РАЗМЕР ПОСОБИЯ	ВЕЛИЧИНА ДНЕВНОГО ПОСОБИЯ В ЗАВИСИМОСТИ ОТ СТРАХОВОГО СТАЖА
до 5 лет	60%	117,67 руб. = (196,11 руб. x 60%)
от 5 до 8 лет	80%	156,89 руб. = (196,11 руб. x 80%)
8 и более лет	100%	916,11 руб.

В страховой стаж работающих на территории Российской Федерации иностранных граждан засчитываются:

1) периоды работы на территории бывших республик Советского Союза до 01 января 1991 года;

2) периоды работы по трудовым договорам с 01 января 1991 года:

в которых работодатель уплачивал страховые взносы в ФСС России;

в странах бывшего СССР (кроме стран Прибалтики).

Расчет пособия осуществляется путем умножения размера дневного пособия на число календарных дней, приходящихся на период временной нетрудоспособности.

ПЕРВОИСТОЧНИК

Страховой стаж – это период, во время которого с дохода работника платились страховые взносы на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

- Статья 3 Федерального закона от 16.07.1999 *№ 165-ФЗ*.

Если в вашей местности установлен районный коэффициент, не забудьте увеличить рассчитанную сумму на такой коэффициент (п. 6 ст. 7 Закона № 255-ФЗ).

Чтобы рассчитать само больничное пособие за весь период болезни, среднедневной заработок умножьте на число календарных дней, приходящихся на период нетрудоспособности (п. 5 ст. 14 Закона № 255-ФЗ). После начисления пособия по временной нетрудоспособности не забудьте удержать с него НДФЛ по ставке 13%, а оставшуюся сумму выплатите работнику (п. 1 ст. 217 НК РФ).

Напомним, что ставка НДФЛ зависит от налогового статуса работника. Так, если вы производите выплаты в пользу работников – налоговых резидентов Российской Федерации, ставка равна 13%. А если работник – нерезидент Российской Федерации, – 30% (ст. 224 НК РФ). Налоговыми резидентами Российской Федерации признаются лица, которые фактически находятся в России не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев (п. 2 ст. 207 НК РФ). Чтобы временно пребывающему иностранцу начислить пособие, за него нужно платить взносы в ФСС минимум шесть месяцев. Значит, в 2015 году условие о фактическом нахождении не менее 183 календарных дней выполнено. И выплаты в его пользу будут облагаться по ставке 13%.

Пример.

Иностранный работник трудится в компании с 2013 г. С января 2015 г. за него уплачиваются взносы в ФСС России. Работник болел с 03 по 10 сентября 2015 года (8 календарных дней). Стаж работы составляет 2,6 года.

Размер дневного заработка (рассчитанного исходя из МРОТ) при стаже 2,6 года:

196,11 руб. x 60% = 117,67 руб.

Сумма пособия, полагающаяся работнику, составляет:

117,67 руб. x 8 дн. = 941,36 руб.

Начисление пособия по временной нетрудоспособности в бухгалтерском учете отражается записями:

ДЕБЕТ	КРЕДИТ	СУММА (РУБ.)	ОПЕРАЦИЯ
20 (23, 25, 26, 44)	70	353,01 = (117,67 руб. x 3 дн.)	Начислено пособие за счет средств работодателя
69 субсчет «Расчеты с ФСС»	70	588,35 = (117,67 x (8 дн. – 3 дн.))	Начислено пособие за счет средств ФСС России
70	68 субсчет «НДФЛ»	122 = (941,36 руб. x 13%)	Удержан НДФЛ с общей суммы пособия
70	51	819,36 = (941,36 – 122)	Выплата пособия по временной нетрудоспособности

Долженко Д. А.,
ведущий юрист
ООО «Актуальный менеджмент»

Как доплатить взносы при утрате права на льготу?

Применение пониженного тарифа по страховым взносам является приятной возможностью сэкономить. Однако данное право можно и потерять. Причин для потери права на применение пониженного тарифа может быть несколько. При этом придется доплатить страховые взносы.

В 2015 году некоторые компании, уплачивающие ранее страховые взносы по пониженным тарифам (ст.ст. 58 и 58.1 Закона № 212-ФЗ), лишились льгот (п. 1 ст. 1 Федерального закона от 02.12.2014 № 333-ФЗ):

- сельхозпроизводители;
- компании, применяющие ЕНВД, за исключением аптечных организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющих лицензию на фармацевтическую деятельность и применяющих ЕНВД;
- компании, производящие выплаты инвалидам I, II или III группы (п.п. 1–3 ч. 1 ст. 58 Закона № 212-ФЗ);
- СМИ (п. 7 ч. 1 ст. 58 Закона № 212-ФЗ);
- инжиниринговые компании (п. 13 ч. 1 ст. 58 Закона № 212-ФЗ).

Федеральный закон от 02.12.2013 № 333-ФЗ не распространил на 2015 год действие пониженных тарифов для этих страхователей. Следовательно, начиная с 2015 года они должны начислять страховые взносы по общим тарифам, установленным ч. 2 ст. 58.2 Закона № 212-ФЗ. Все остальные компании, имевшие в 2014 году право на применение пониженных тарифов, в 2015 году продолжат их применять. Однако и эти компании могут потерять право на применение льгот.

ЕСТЬ МНЕНИЕ

Формально проблемы с применением льгот могут возникнуть и в ситуации, когда организация занимается льготным видом деятельности, но соответствующий код ОКВЭД отсутствует в ЕГРЮЛ.

В Законе от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах…» прямо не поименованы основания, в соответствии с которыми компания или предприниматель теряют право на пониженные тарифы страховых взносов. Каковы могут быть причины потери права на пониженный тариф?

Во-первых, **компания может поменять основной вид деятельности** и применять тот вид деятельности, который не поименован в п. 8 ч. 1 ст. 58 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ.

Во-вторых, причиной потери права на применение льготного тарифа по страховым взносам является **снижение доли доходов по льготному виду деятельности.** Доля доходов от льготного вида деятельности должна составлять не менее 70% в общей сумме доходов, определяемой по правилам ст. 346.15 НК РФ, то есть суммарно от выручки и внереализационных поступлений.

ПОЗИЦИЯ СУДА

Возможности определения основного вида деятельности применительно к каждой системе налогообложения, применяемой страхователями, законодательство не предусматривает, как и не предоставляет страхователям права на суммирование доходов от видов деятельности, поименованных в п. 8 ч. 1 ст. 58 Закона № 212-ФЗ для исчисления взносов с применением пониженных тарифов.

- Постановление ФАС Поволжского округа от 18.06.2014 *№ Ф06-11515/13*.

Пример 1.

Организация, применяющая УСН, ведет деятельность в сфере образования. При этом 55% в общей сумме ее доходов за год составила выручка от деятельности по обучению на подготовительных курсах для поступления в учебные заведения высшего профессионального образования (код ОКВЭД 80.30.4). Еще 45% приходится на доходы от деятельности по образованию для взрослых и прочих видов образования (код ОКВЭД 80.42). При этом сама деятельность в сфере образования имеет код ОКВЭД 80 и соответственно долю доходов 100% (55% + 45%). В такой ситуации компания вправе применять пониженные тарифы взносов.

Пример 2.

Компания ведет деятельность в сфере производства мебели. Однако в связи со снижением спроса в III квартале 61% доходов был получен от продажи досок и евровагонки. Соответственно, компания потеряла право на применение пониженного тарифа.

ВАЖНО В РАБОТЕ

Для плательщиков, применяющих УСН, условием использования пониженных тарифов является осуществление определенных видов деятельности, которые перечислены в п. 8 ч. 1 ст. 58 Закона № 212-ФЗ. При этом доля доходов от реализации продукции и(или) оказанных услуг по указанным видам деятельности должна составлять не менее 70% в общем объеме доходов.

Третьей причиной является **невозможность подтвердить право на льготы.** Например, в соответствии с п. 3 ст. 9 Закона от 22.07.2005 № 116-ФЗ право на льготу имеют организации и предприниматели, заключившие соглашение об осуществлении туристско-рекреационной деятельности (производящие выплаты физическим лицам, работающим на территории туристско-рекреационной особой экономической зоны). Однако в этом случае право необходимо будет подтверждать документально.

Для этого нужны следующие документы:

- копия свидетельства о регистрации в качестве резидента особой экономической зоны;
- соглашение об осуществлении туристско-рекреационной деятельности в туристско-рекреационной особой экономической зоне;
- копия налоговой декларации по налогу на прибыль (с отметкой о принятии налоговой инспекцией).

Если компания не имеет соглашения, то и пониженные страховые взносы применять нельзя.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Нормами Закона № 212-ФЗ не предусмотрено каких-либо особенностей применения пониженных тарифов, установленных ч. 1 ст. 58.1 Закона № 212-ФЗ, в зависимости от того, по какому договору (трудовому или гражданско-правовому) осуществляются выплаты физическим лицам.

Четвертой причиной является **выход или лишение особого статуса.** Для участников проекта «Сколково» установлен пониженный тариф в ПФР 14% (п. 6 ст. 33 Закона № 167-ФЗ). Если работник 1966 года рождения и младше решил направить на финансирование накопительной части пенсии 6%, на финансирование его страховой части пойдет 8% (п. 4 ст. 33.3 Закона № 167-ФЗ). Если он не подавал в ПФР соответствующее заявление, на финансирование страховой части трудовой пенсии работника будет направлено 14%, как и у работников 1966 года рождения и старше (п. 6 ст. 33 Закона № 167-ФЗ).

Соответственно, если компания или предприниматель перестали быть участниками данного проекта, то и право на пониженные страховые взносы не сохраняется.

ЕСТЬ МНЕНИЕ

Если компания подтвердила право на льготу по итогам I квартала, то применять она ее сможет начиная с апреля (II квартал).

Пятая причина связана с **потерей права на применение УСН**.

В соответствии со ст. 58 Закона № 212-ФЗ для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН и осуществляющих деятельность в производственной и социальной сферах, установлен пониженный тариф страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Порядок и условия начала и прекращения применения УСН организациями и индивидуальными предпринимателями регулируется гл. 26.2 НК РФ. При этом исходя из положений гл. 26.2 Налогового кодекса, если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика превысили установленную величину и(или) в течение отчетного (налогового) периода допущено несоответствие требованиям гл. 26.2 НК РФ, такой налогоплательщик считается утратившим право на применение УСН с начала того квартала, в котором допущены указанное превышение и(или) несоответствие указанным требованиям (письмо ФСС РФ от 18.12.2012 № 15-03-11/08-16893). Но пересчету при этом подлежат взносы, уплаченные не с начала года, а за последний квартал.

ПОЗИЦИЯ МИНЗДРАВСОЦРАЗВИТИЯ

Информация о видах экономической деятельности организации, содержащаяся в выписке из Единого государственного реестра юридических лиц, не увязывается с порядком признания вида экономической деятельности плательщика основным видом деятельности в целях применения законодательства Российской Федерации о страховых взносах.

- Письмо от 30.11.2011 *№ 5071-19*.

Что делать в случае, если компания потеряла право на применение льготного тарифа по страховым взносам?

Во-первых, необходимо постоянно контролировать, имеет ли компания право на применение льготного тарифа. Для этого, если компания применяет несколько видов деятельности, необходимо вести раздельный учет по видам деятельности.

Пример 3.

В 2014 году компания осуществляла деятельность по производству резиновых и пластмассовых изделий. В I квартале 2015 года компания стала осуществлять деятельность по производству изделий из дерева. В III квартале соотношение доходов стало: 50% – от производства резиновых и пластмассовых изделий, 50% – от производства изделий из дерева. Компании нужно пересчитать страховые взносы с начала III квартала.

ПОЗИЦИЯ МИНЗДРАВСОЦРАЗВИТИЯ

Плательщик страховых взносов теряет право на применение пониженного тарифа страховых взносов с начала того квартала, в котором он утратил право на применение УСН.

- Письма Минздравсоцразвития России от 24.11.2011 *№ 5004-19*, от 16.09.2011 *№ 3344-19*.

Во-вторых, необходимо пересчитать и доплатить страховые взносы.

Пример 4.

Компания платила тарифы по пониженным ставкам. В отношении А. А. Иванова начисления будут следующие:

Скачать: *Таблица 1*

Впоследствии компания утратила право на применение пониженных тарифов, и необходимо произвести перерасчет. В отношении А. А. Иванова расчет будет следующим:

Скачать: *Таблица 2*

Таким образом, разница к доплате не большая, но существенная:

105 700 руб. – 70 700 руб. = 35 000 руб.

Однако если произвести пересчет в отношении всех сотрудников, то разница может получиться значительной.

ПОЗИЦИЯ МИНТРУДА

Плательщики страховых взносов, применяющие пониженные тарифы страховых взносов в соответствии со ст. 58 Закона № 212-ФЗ, с сумм выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц, превышающих установленную предельную величину базы для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (в 2015 году – 711 000 руб.), страховые взносы в ПФР не уплачивают.

- Письма от 02.03.2015 *№ 17-3/В-89*, от 30.01.2015 *№ 17-3/В-37*.

Обратите внимание: при этом Закон № 212-ФЗ не содержит никаких условий освобождения от уплаты пеней в рассматриваемой ситуации, когда утрата права на применение УСН происходит задним числом с начала квартала, и, соответственно, с начала квартала возникает обязанность по уплате страховых взносов по общим тарифам, в том числе за те месяцы, за которые взносы уже правомерно уплачены по пониженным тарифам, а значит, автоматически возникает недоплата взносов за эти месяцы.

Оснований для начисления пеней по страховым взносам не возникает, так как упомянутая уплата страховых взносов не может рассматриваться как доплата в связи с неполной уплатой страховых взносов в установленный срок, поскольку в предыдущие отчетные периоды уплата плательщиком соответствующих сумм страховых взносов по пониженным тарифам была правомерной, то есть не являлась ошибкой. Такую позицию высказал Минтруд России в письме от 05.07.2013 № 17-3/1084. А вот если Пенсионный фонд обнаружит недоплату, то он обязательно насчитает штрафы и пени.

В-третьих, необходимо будет подать уточненные расчеты в ПФР.

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН и осуществляющие основной вид экономической деятельности, предусмотренный п. 8 ч. 1 ст. 58 Закона № 212-ФЗ, заполняют подраздел 3.6 раздела 3 формы РСВ-1 ПФР.

Как доплатить взносы при утрате права на льготу?

Если по итогам отчетного (расчетного) периода основной вид деятельности не соответствует заявленному основному виду экономической деятельности, то плательщик страховых взносов лишается права применять пониженные тарифы страховых взносов с начала отчетного (расчетного) периода, в котором допущено такое несоответствие, и сумма страховых взносов подлежит восстановлению и уплате в бюджеты государственных внебюджетных фондов в установленном порядке (ч. 1.4 ст. 58 Закона № 212-ФЗ). В письме Минздравсоцразвития России от 15.09.2011 № 3333-19 разъяснено, что при выполнении условия о доле доходов от осуществления основного вида деятельности в общем объеме доходов в первом отчетном периоде года организация, применяющая УСН, вправе использовать пониженный тариф страховых взносов с начала этого отчетного периода.

В случае если такая организация по итогам деятельности за полугодие не подтверждает соответствие условию о доле доходов от осуществления этого вида деятельности, то она применяет общий тариф страховых взносов с начала этого периода, то есть сумма страховых взносов подлежит восстановлению и уплате в бюджет с взысканием пеней. Если организация по итогам деятельности за 9 месяцев того же года подтверждает соответствие условию о доле доходов от основного вида деятельности, то она вправе применять пониженный тариф с начала отчетного (расчетного) периода (то есть с 01 января этого года), то есть вправе опять же произвести перерасчет ранее уплаченных платежей по страховым взносам путем их возврата или зачета (письмо Минтруда России от 02.07.2014 № 17-4/В-295).

ЕСТЬ МНЕНИЕ

Логично предположить, что доплатить необходимую сумму целесообразно вместе с очередным платежом, а именно не позднее 15-го числа календарного месяца, следующего за месяцем, за который начисляется платеж (то есть за месяцем, в котором имело место обстоятельство, обусловившее утрату права на применение УСН).

По мнению специалистов Минздравсоцразвития России, плательщик страховых взносов теряет право на применение пониженного тарифа страховых взносов с начала того квартала, в котором он утратил право на применение УСН (письма Минздравсоцразвития России от 24.11.2011 № 5004-19, от 16.09.2011 № 3344-19).

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Расчетным периодом по страховым взносам признается календарный год, отчетными периодами признаются I квартал, полугодие, 9 месяцев календарного года, календарный год.

Также в письме ФСС РФ от 18.12.2012 № 15-03-11/08-16893 сказано, что плательщик страховых взносов теряет право на применение пониженного тарифа страховых взносов с начала того квартала, в котором он утратил право на применение УСН. Платежное поручение по доплате страховых взносов оформляется в каждый фонд отдельно.

Скачать: *Платежка*

Таким образом, последовав порядку, предлагаемому контролирующими органами, бывший «упрощенец» должен сделать следующее. С начала того квартала, в котором он утратил право на применение спецрежима, ему придется исчислить страховые взносы по общеустановленным тарифам: в ПФР – по ставке 22%, в ФСС России – по ставке 2,9%, в ФФОМС – по ставке 5,1%.

ПОЗИЦИЯ МИНТРУДА

Доплаченная сумма страховых взносов в результате перерасчета не рассматривается как доплата в связи с неполной уплатой страховых взносов в установленный срок, ведь ранее выполнялись все условия для использования пониженных тарифов. Таким образом, оснований для начисления пеней по страховым взносам нет. Вместе с тем нужно понимать, что пени могут быть взысканы в случае, если организация задержит расчет и перечисление сумм доплат, к примеру, если обстоятельства, с которыми связана утрата права на применение УСН, будут установлены инспекторами при выездной проверке спустя некоторое время, а до этого компания незаконно находилась на УСН и, следовательно, применяла пониженные тарифы страховых взносов.

- Письмо от 04.05.2014 *№ 17-4/ООГ-243*.

Как учитывается предельная величина после утраты права на льготу?

Предельная величина после утраты права на льготу не изменяется. Однако придется пересчитать, не превысили ли вы с учетом потери льготы.

Пример 5.

Директору М. Л. Креветкину с января по октябрь 2015 года начислялся только оклад, его итоговая сумма за 10 месяцев (январь – октябрь) составила 710 тысяч руб., а с учетом ноября – 780 тысяч руб.

Расчет взносов в ПФ за ноябрь будет следующим:

1000 x 22% = 220 руб.;

(780 000 – 711 000) x 10% = 6900 руб.

Напомним, что страхователи, которые вправе применять пониженные тарифы, начисляют взносы до тех пор, пока сумма выплат сотруднику не превысит предельную величину:

711 000 руб. – на пенсионное страхование;

670 000 руб. – на социальное страхование.

Таким образом, необходимо отслеживать предельную сумму уплачиваемых страховых взносов.

Забазлай Я. С.,
практикующий юрист

Письма отдела кадров

Сотрудникам отдела кадров помимо основных функций, таких как оформление приема, перевода и увольнения работников в соответствии с трудовым законодательством; учет личного состава, выдача справок о настоящей и прошлой трудовой деятельности работников; регистрация, хранение, заполнение трудовых книжек, ведение установленной документации по кадрам; ведение и хранение личных дел сотрудников, подготовка к сдаче и сдача в архив; составление графика отпусков и контроль его исполнения; оформление и регистрация больничных листов и другие, иногда приходится составлять письма в различные организации, органы власти и самим работникам.

Прежде всего, стоит сказать, что основное назначение письма как документа – передача информации, поэтому письма могут быть нескольких видов: письмо-просьба, письмо-запрос, письмо-подтверждение, гарантийное письмо и т. д. В практике отдела кадров написать письмо требуется чаще всего при необходимости:

- сопровождения каких-либо документов, пересылаемых адресату, например трудовой книжки (сопроводительное письмо);
- ответа на запросы из различных организаций и граждан (письмо-ответ);
- выяснения какой-либо информации (письмо-запрос).

Так, письма представляют собой официальную корреспонденцию и применяются для решения многочисленных вопросов, возникающих в деятельности организации. Как правило, письма принято писать на фирменных бланках организации, где уже имеются реквизиты отправителя. Не стоит пренебрегать внешним видом бланка, так как он является важнейшей составляющей фирменного стиля, наличие которого является признаком хорошего тона и элементом престижа, поэтому к его оформлению следует подойти ответственно.

Приступая к составлению текста письма, необходимо обратить внимание на следующие моменты:

- излагайте суть дела простыми короткими предложениями;
- употребляйте термины в общепринятом значении, избегая двоякого толкования;
- не применяйте устаревшие слова и слова из профессионального жаргона.

Согласно ГОСТ Р 6.30-2003 «Унифицированные системы документации. Унифицированная система организационно-распорядительной документации. Требования к оформлению документов» (далее – ГОСТ Р 6.30-2003) в письмах используются следующие формы изложения:

- от первого лица множественного числа («просим Вашего содействия», «направляем на рассмотрение», «предоставляем по запросу»);
- от первого лица единственного числа («считаю необходимым», «прошу выделить», «сообщаю о возможности»);
- от третьего лица единственного числа («министерство не возражает», «ведомство считает возможным», «совет директоров предлагает»).

ПОЛЕЗНО ЗНАТЬ

Желательно, чтобы письмо касалось одного вопроса. Если же необходимо затронуть несколько вопросов, желательно, чтобы они были тематически взаимосвязаны.

Как уже было сказано, оформление письма производится на фирменном бланке, который, в зависимости от учредительных документов организации, может содержать следующие реквизиты (ГОСТ Р 6.30-2003):

- эмблему организации или товарный знак (знак обслуживания);
- код организации, ОГРН и ИНН/КПП юридического лица;
- наименование организации и справочные данные о ней;
- дату документа и регистрационный номер;
- ссылку на регистрационный номер и дату документа (для ответных писем);
- место составления или издания документа;
- сведения об адресате;
- заголовок к тексту;
- текст документа;
- отметку о наличии приложения;
- подпись и отметку об исполнителе;
- идентификатор электронной копии документа.

Существует несколько видов деловых писем, разница в том, какую информацию мы хотим получить. Рассмотрим некоторые примеры.

Письмо-просьба

В данном письме излагается какая-либо просьба, при этом в ней подчеркивается заинтересованность организации в ее исполнении. Например, организации-работодателю необходимо узнать дополнительную информацию о соискателе от его прежнего работодателя. Настаивать в данном случае бесполезно, возможно, данная информация будет являться конфиденциальной.

Общество с ограниченной ответственностью «Полет»
(ООО «Полет»)

ул. Мясникова, 13, г. Волгоград, 400093
Тел. 79-13-15, факс 79-13-16, e-mail: polet @bk.ru
ОКПО, ОГРН, ИНН/КПП

06.08.2015 № 32-1/2015
На № ____ от _____

Директору ООО «Конфети»
А. Н. Володину
ул. Н. Отрады, д. 5,
Волгоград, 400005

Уважаемый Александр Николаевич!

Прошу предоставить рекомендательное письмо на Вашего бывшего сотрудника Самойлова Петра Ивановича, занимавшего должность руководителя проектов.

Директор *ТОСКИН* К. А. Тоскин

Печать
Исп. Д. Д. Сомова
79-13-15

Также данным письмом можно получить информацию о подтверждении/опровержении обучения сотрудника в учебном заведении, о подлинности листка нетрудоспособности (действительно ли сотрудник находился в стационаре или наблюдался амбулаторно) и т. д.

Сопроводительное письмо

Назначение данных писем в том, чтобы донести до адресата информацию о названии и объеме прилагаемых документов и материалов. Подобного рода письма оправдывают себя в тех случаях, когда содержат дополнительные разъяснения к приложенному документу. Структура сопроводительного письма предполагает наличие ссылки на приложение.

Общество с ограниченной ответственностью «Полет»
(ООО «Полет»)

ул. Мясникова, 13, г. Волгоград, 400093
Тел. 79-13-15, факс 79-13-16, e-mail polet @bk.ru
ОКПО, ОГРН, ИНН/КПП

06.08.2015 № 33-1/2015
На № ____ от _____

Директору ООО «Конфети»
А. Н. Володину
ул. Н. Отрады, д. 5,
Волгоград, 400005

Уважаемый Александр Николаевич!

Направляем Вам копии подписанных и скрепленных печатью документов: трудового договора от 13.04.2010 № 138 и дополнительного соглашения от 18.09.2013 № 138/1.

Приложения:
1) договор в 2 экз. (всего на 8 листах);
2) дополнительное соглашение в 2 экз. (всего на 4 листах).

Директор *ТОСКИН* К. А. Тоскин

Печать
Исп. Д. Д. Сомова
79-13-15

Письмо-запрос

Данный вид письма составляется с целью получения необходимой информации от адресата по поводу какого-то вопроса: узнать подробно о наличии, например, определенного количества трудовых книжек, канцтоваров, условиях поставки, сроках поставки, способе доставки; при необходимости получить прайс-лист, каталоги и образцы продукции и т. п.

В отличие от письма-просьбы, в конце текста письма-запроса можно в тактичной форме выразить свое пожелание относительно сроков предоставления интересующей вас информации.

Общество с ограниченной ответственностью «Полет»

(ООО «Полет»)

ул. Мясникова, 13, г. Волгоград, 400093

Тел. 79-13-15, факс 79-13-16, e-mail polet @bk.ru

ОКПО, ОГРН, ИНН/КПП

06.08.2015 № 34-1/2015
На № ____ от _____

Директору ООО «Конфети»
А. Н. Володину
ул. Н. Отрады, д. 5,
Волгоград, 400005

Уважаемый Александр Николаевич!

Благодарим Вас за коммерческое предложение от 06.07.2015 на поставку канцелярских товаров. Мы весьма заинтересованы в приобретении некоторых позиций, но для этого нам необходимо получить более подробную информацию о ценах на интересующий нас товар. В связи с этим просить выслать прайс-лист.

Надеемся на дальнейшее сотрудничество. Будем признательны за скорый ответ.

Директор *ТОСКИН* К. А. Тоскин

Печать

Исп. Д. Д. Сомова

79-13-15

Письмо-отказ

К сожалению, бывают такие ситуации, в которых приходится писать письма-отказы. Рассмотрим на примере отказа в приеме на работу. Дабы облегчить себе работу по написанию данного письма, возьмите данные, предоставленные соискателем (резюме, автобиография, анкета), сопоставьте их с должностной инструкцией, и можно приступать к написанию письма.

Общество с ограниченной ответственностью «Полет»

(ООО «Полет»)

ул. Мясникова, 13, г. Волгоград, 400093

Тел. 79-13-15, факс 79-13-16, e-mail polet @bk.ru

ОКПО, ОГРН, ИНН/КПП

06.08.2015 № 35-1/2015
На № ____ от _____

Скворцову М. А.
ул. К. Маркса, д. 9,
Волгоград, 400119

Уважаемый Михаил Антонович!

Благодарим Вас за то, что Вы выразили желание работать в ООО «Полет». К сожалению, в настоящий момент мы не можем предложить Вам должность старшего экономиста аналитического отдела по следующей причине.

Согласно должностной инструкции старшего экономиста аналитического отдела ООО «Полет», утвержденной генеральным директором 18.01.2010, необходимым требованием для замещения данной должности является наличие высшего экономического образования и опыта работы в должности экономиста или бухгалтера не менее пяти лет. Как следует из Вашего резюме, Вы имеете высшее юридическое образование и в настоящее время только обучаетесь на третьем курсе экономического факультета государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Волгоградский государственный архитектурно-строительный университет».

Уверены, что Ваши деловые качества позволят Вам в самое ближайшее время найти достойную Вас работу.

Директор *ТОСКИН* К. А. Тоскин

Печать

Исп. Д. Д. Сомова

79-13-15

Письмо-подтверждение

Основное назначение таких писем – подтвердить адресату получение от него соответствующей информации, а также они служат для подтверждения готовности автора к совершению тех или иных ранее согласованных действий.

Письма-подтверждения в большинстве случаев состоят из одного абзаца, несущего в себе всю необходимую информацию. Принято дополнять указанный абзац заключительной формулой вежливости (такое же правило действует в отношении некоторых других видов деловых писем).

Общество с ограниченной ответственностью «Полет»

(ООО «Полет»)

ул. Мясникова, 13, г. Волгоград, 400093

Тел. 79-13-15, факс 79-13-16, e-mail polet @bk.ru

ОКПО, ОГРН, ИНН/КПП

06.08.2015 № 36-1/2015
На № ____ от _____

Директору ООО «Конфети»
А. Н. Володину
ул. Н. Отрады, д. 5,
Волгоград, 400005

Уважаемый Александр Николаевич!

Настоящим письмом подтверждаем наше намерение принять на работу Вашего сотрудника в порядке перевода.

С уважением к Вам и Вашему бизнесу.

Директор *ТОСКИН* К. А. Тоскин

Печать

Исп. Д. Д. Сомова

79-13-15

Письмо-поздравление

Достаточно распространенный вид писем. К сожалению, не всегда есть возможность поздравить лично с профессиональными праздниками, назначением на должность, награждением и т. д. Вот тогда на помощь и приходят письма-поздравления. Как правило, такие письма должны дойти до адресата своевременно, т. е. в день соответствующего события; носить личный характер и включать слова «поздравляю», «поздравляем».

Общество с ограниченной ответственностью «Полет»

(ООО «Полет»)

ул. Мясникова, 13, г. Волгоград, 400093

Тел. 79-13-15, факс 79-13-16, e-mail polet @bk.ru

ОКПО, ОГРН, ИНН/КПП

06.08.2015 № 37-1/2015
На № ____ от _____

А. А. Волошиной
ул. Менжинского, д. 5,
Волгоград, 400063

Уважаемая Александра Александровна!

Сердечно поздравляю Вас с профессиональным праздником – Днем металлурга. От всего сердца желаю Вам удачи в воплощении самых смелых замыслов! Желаю крепкого здоровья, уверенности в собственных силах, финансового благополучия, счастья!

Директор *ТОСКИН* К. А. Тоскин

Печать

Исп. Д. Д. Сомова

79-13-15

Письмо-уведомление

ТК РФ содержит целый перечень случаев, когда работодатель обязан письменно уведомить работников, например, о начале отпуска, о переводе на другую работу, о сокращении и т. д. Такие письма содержат, кроме прочего, предложения адресату.

Бухгалтеру Поповой Д. Т.

Уведомление о начале отпуска

В соответствии с требованиями ст. 123 ТК РФ настоящим доводим до Вашего сведения, что согласно графику отпусков организации на 2015 год дата начала Вашего ежегодного оплачиваемого отпуска продолжительностью 14 календарных дней – 24.08.2015, дата выхода на работу – 07.09.2015.

Начальник отдела кадров: *К Р О Т О В А* С. А. Кротова

Уведомление получил: *П О П О В А* Д. Т. Попова 06.08.2015

Что касается сроков подготовки писем и ответов на них, стоит отметить, что в случае подготовки ответа на запрос контролирующих органов письмо должно быть написано в сроки, определенные в ранее полученном от такого органа письме.

Для обычного письма – не более месяца, т. е. 30 дней с момента поступления письма в организацию. В случае поступления писем, в которых указан срок предоставления ответа, – срок, учитывающий время, необходимое для подготовки и доставки ответа. А для срочных письменных обращений, например телеграмм, – двое суток с момента их получения.

И, конечно же, для удобства сроки ответов на письма лучше закрепить в локальном нормативном акте организации.

Морозов И. В.,
налоговый консультант, член Палаты налоговых консультантов,
редактор-эксперт журнала «Упрощенная бухгалтерия»

Вопрос-ответ

На предприятии приказом утвержден перечень лиц и лимит на компенсацию расходов на сотовую связь. Сим-карты у работников личные, корпоративных нет. Какими документами должны отчитаться работники за фактические расходы по сотовой связи? Является ли квитанция из терминала, если в ней указан телефон, документом-подтверждением? Можно ли учитывать эти расходы по налоговому учету («доходы-расходы»)?

Трудовое законодательство обязывает работодателя возместить работнику затраты, связанные с использованием им личного имущества в служебных целях (ст. 188 ТК РФ). Обратите внимание, что в ст. 188 ТК РФ четко сказано, что размер возмещения расходов определяется соглашением сторон трудового договора, выраженным в письменной форме.

Поэтому мы считаем, что в данной ситуации размер компенсационной выплаты, полагающейся сотруднику, необходимо закрепить не в приказе, а именно в трудовом договоре. Отметим, что изменения в трудовой договор можно внести путем заключения к нему соответствующего дополнительного соглашения.

Кроме того, как мы понимаем, в рассматриваемой ситуации работник также пользуется собственным мобильным телефоном.

Тогда, на наш взгляд, в дополнительном соглашении к трудовому договору следует прописать условие, что в связи с использованием личного телефона в служебных целях сотруднику выплачивается компенсация за использование личного имущества в размере, например, 200 руб. и возмещаются расходы на сотовую связь в размере, например, 600 руб.

В случае если организация этого делать не будет, не исключено, что при проверке налоговые органы сочтут использование личного телефона сотрудника в производственной деятельности организации (служебные телефонные переговоры) использованием на безвозмездной основе. В этом случае у организации возникает подлежащий налогообложению внереализационный доход от безвозмездно полученных имущественных прав на телефон (п. 1 ст. 346.15 НК РФ, п. 8 ст. 250 НК РФ, письма Минфина России от 31.10.2008 № 03-11-04/2/163, от 01.07.2008 № 03-11-04/2/93).

Правда, с учетом в расходах компенсации за телефон могут возникнуть сложности, так как в закрытом перечне упомянуты затраты на компенсацию за использование автомобилей и мотоциклов, иного имущества в нем нет.

С компенсацией расходов на саму связь проблем не должно возникнуть, дополнительно рекомендуем утвердить перечень должностей сотрудников, которые используют личные мобильные телефоны в работе. А в их должностных инструкциях при этом прописывается необходимость использования мобильника в работе. Также в качестве документального подтверждения потребуются детализированные счета оператора связи.

В письме УФНС России по г. Москве от 20.09.2006 № 20-12/83834 специалисты УФНС поясняют, что в случае, когда договор с оператором сотовой связи заключен не с организацией, а именно с работником, документом, подтверждающим расходы, будет являться детализированный отчет оператора сотовой связи, выписанный на физическое лицо.

Таким образом, если в рассматриваемой ситуации, например, из детализации, будет видно, что сотрудник за месяц израсходовал на служебные переговоры сумму, которая окажется меньше фиксированной величины, установленной в трудовом договоре, то учесть в целях налогообложения можно будет только ту сумму, которая фактически была израсходована работником.

Из вышесказанного следует, что в рассматриваемой ситуации дополнительно к установленным вами положениям необходим детализированный отчет оператора сотовой связи. Следует отметить, что подтверждающие документы должны содержать обязательные реквизиты первичных учетных документов, предусмотренные ч. 2 ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Мы применяем УСН. С юридическим лицом, применяющим ОСН, заключен агентский договор на оказание клиентам данного юрлица информационно-технологических услуг. Выступаем в роли агента, оказывающего услуги от своего имени и за счет принципала. По договорам с конечными пользователями мы получаем реализацию на наш р/с и ежемесячно оплачиваем принципалу полученные средства за вычетом агентского вознаграждения.
На какую сумму должны выставляться конечным пользователям счета-фактуры с НДС: на всю сумму полученных нами средств от клиента или за вычетом нашего агентского вознаграждения? Может ли принципал выставить нам один счет-фактуру в конце месяца на основании представленного нами отчета с перечислением клиентов в формулировке счета-фактуры? Или необходимо перевыставление счетов-фактур от принципала «дата в дату» от выставленных нами? С какой суммы мы как агент платим УСН?

По мнению Минфина России, комиссионеры (агенты) составляют комитентам (принципалам) счета-фактуры по приобретенным для них товарам (работам, услугам) на основании счетов-фактур, полученных от продавцов (письмо Минфина России от 30.09.2014 № 03-07-14/48815). При этом чиновники ссылаются на Правила заполнения счета-фактуры, утвержденные

постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 (далее – постановление № 1137).

Финансовое ведомство отметило, что исключений в отношении комиссионеров (агентов), применяющих «упрощенку», в указанных Правилах не предусмотрено. ФАС Центрального округа в постановлении от 09.12.2008 № А62-2534/2008 также пришел к выводу, что комиссионер, применяющий УСН, при приобретении товаров, работ, услуг для комитента выписывает счет-фактуру с отражением показателей счета-фактуры, выставленного продавцом комиссионеру.

Комиссионеры (агенты), реализующие от своего имени товары (работы, услуги), имущественные права, выставляют покупателям товаров (работ, услуг), имущественных прав счета-фактуры в соответствии с порядком, предусмотренным п. 3 ст. 168, ст. 169 НК РФ, а также Правилами заполнения счета-фактуры, утв. постановлением № 1137.

Счета-фактуры, выставленные покупателям при отгрузке комиссионных товаров или при получении сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, комиссионеры регистрируют в части 1 журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур (пп. «а» п. 7 Правил ведения журнала учета).

Сведения о выставленных покупателям счетах-фактурах комиссионер передает комитенту, на которого возложена обязанность по перевыставлению в адрес комиссионера счетов-фактур с аналогичными показателями. В таких перевыставленных комитентом в адрес комиссионера счетах-фактурах в качестве покупателя указываются сведения о реальном покупателе товаров (пп.пп. «и», «к», «л» п. 1 Правил заполнения счета-фактуры, утв. постановлением № 1137), а в качестве даты составления – дата выписки счета-фактуры комиссионером покупателю (пп. «а» п. 1 Правил заполнения счета-фактуры, утв. постановлением № 1137).

При этом обязанность по представлению комиссионером комитенту заверенных копий счетов-фактур, выставленных в адрес покупателя, законодательством не установлена (письмо Минфина России от 15.05.2012 № 03-07-09/51).

В соответствии с постановлением Правительства РФ от 29.11.2014 № 1279, которым были внесены изменения в постановление № 1137, вступившие в силу с 01.01.2015, в случае если комиссионер при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав выставил двум и более покупателям счета-фактуры от одной даты, комитент вправе перевыставить комиссионеру один «сводный» счет-фактуру на эту дату.

Поступившие от комитента перевыставленные счета-фактуры, в том числе «сводные», комиссионер регистрирует в части 2 журнала учета (пп. «а» п. 11 Правил ведения журнала учета). При этом сведения о полученном от комитента перевыставленном счете-фактуре (в том числе «сводном»), отраженные в графах 8, 9 и 4 части 2 журнала учета, комиссионер указывает в графах 10–12 части 1 журнала учета (пп.пп. «к» – «м» п. 7 Правил ведения журнала учета).

Выставленные покупателям счета-фактуры и полученные от комитента перевыставленные счета-фактуры в книгах покупок и книгах продаж у

комиссионера не регистрируются (пп. «в» п. 19 Правил ведения книги покупок, п. 20 Правил ведения книги продаж).

Также счет-фактура, выставленный посредником, который действует от своего имени, является основанием для вычета у покупателя (п. 1 ст. 169 НК РФ). Напомним также, что налогоплательщики, применяющие УСН и осуществляющие операции по реализации посреднических услуг, по суммам комиссионного (агентского) вознаграждения счета-фактуры не выставляют.

Доходом посредника (комиссионера, агента, поверенного), применяющего УСН, является только сумма комиссионного, агентского или иного аналогичного вознаграждения (в том числе дополнительного вознаграждения, выплата которого может быть предусмотрена договором). Данная позиция неоднократно подтверждалась Минфином России (см., например, письма Минфина России от 31.03.2014 № 03-11-11/14007, от 09.12.2013 № 03-11-11/53640). Вознаграждение учитывается в доходах для целей налогообложения в том объеме, в котором оно предусмотрено договором, заключенным с принципалом (комитентом, доверителем).

ПРАВОВОЙ КОНСАЛТИНГ

В услугу правового консалтинга входит:

- Консультирование в устной (телефон, Skype, Viber) и письменной форме (по электронной почте),
- Обеспечение необходимой нормативно-правовой документацией, в том числе подборка судебной практики по ситуации,
- Информирование о наиболее важных изменениях в законодательстве.

Срок предоставления консультации, как в устной, так и письменной форме обычно не превышает 1 рабочий день

Стоимость услуги

Цена: 2000 руб.

ПОДРОБНЕЕ

РАЗРАБОТКА ЛОКАЛЬНЫХ НОРМАТИВНЫХ АКТОВ

Такие локальные нормативные акты, как положения об оплате труда, о персональных данных, премировании, о правилах внутреннего трудового распорядка, различные приказы, составляют юридическую основу работы каждой организации. Мы оказываем услуги не только по экспертизе, но и по разработке таких документов.

Благодаря нашей работе по контролю и разработке локальных правовых актов Вы получите качественные, юридически выверенные тексты необходимых документов.

Стоимость услуги

Цена: 4000 руб.

ПОДРОБНЕЕ

IPR MEDIA INTELLECTUAL PROPERTY RIGHT
ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ЦЕНТР

410056, г. Саратов, ул. им. Слонова, 1, оф. 41
Тел./факс: 8(8452) 24-77-97
e-mail:office@iprmedia.ru / www.iprmedia.ru

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:
Кузнецов Д. В.

издаётся 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:

- затраты на хозтовары для офиса
- расходы на мобильную связь
- молоко за вредность

упрощенная БУХГАЛТЕР

внеплановые проверки СМП

www.buhpressa.ru