1'2013 январь

720 часов

ПРАКТИЧЕСКИЙ бухгалтерский учёт

ОФИЦИАЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ И КОММЕНТАРИИ

Поправки по налогу на прибыль-2013: устранение препятствий на пути инноваций и другие новогодние сюрпризы

Налоговое администрирование: на «дорожную карту» «нанесены» пути оптимизации

Обязательное пенсионное страхование: первые шаги реформы

Изменения в имущественных налогах: курс на налоговую автономию и справедливость

Новшества в исчислении НДФЛ и государственных пошлин

Авансовые платежи в арендных отношениях

ПРАКТИЧЕСКИЙ бухгалтерский учёт

настоящий журнал для бухгалтера

Читайте в № 1'2013:

Отчётность при «нулевой» деятельности

Сведения о среднесписочной численности работников

Транспортная декларация

Статистическая отчётность «упрощенца»

Календарь бухгалтера

Подписные индексы в каталогах:

«Роспечать» — 80500, «Почта России» — 99455

Телефон: (495) 778-91-20

практический бухгалтерский учёт
официальные материалы и комментарии

720 часов

№ 1/2013

читайте в номере:

общие вопросы

Налоговое администрирование: на «дорожную карту» «нанесены» пути оптимизации 3
Татьяна МАСЛОВА

О льготах для «вредников» 7
Наталья ШИШКОЕДОВА
Комментарий к определению Верховного суда РФ от 01.11.12 № АПЛ12-651 <Об отмене определения ВС РФ от 04.04.12 № АКПИ12-317, которым ошибочно было прекращено производство по делу о признании недействующими нормативно-правовых актов бывшего Союза ССР, и направлении дела в суд первой инстанции для его рассмотрения по существу>

налоги

Поправки по налогу на прибыль-2013: устранение препятствий на пути инноваций и другие новогодние сюрпризы 15
Оксана ДЬЯЧКОВА
Комментарий к Федеральному закону от 29.11.12 № 206-ФЗ «О внесении изменений в главы 21 и 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона „О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации“»

Изменения в имущественных налогах: курс на налоговую автономию и справедливость 27
Александр АНИЩЕНКО, Татьяна МАСЛОВА
Комментарий к Федеральному закону от 29.11.12 № 202-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации»

Новшества в исчислении НДФЛ и государственных пошлин 34

Наталья ЛАВРЕНОВА

Комментарий к Федеральному закону от 29.11.12 № 205-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации»

Авансовые платежи в арендных отношениях 42

Раиса НИЧУК

Комментарий к письму Минфина России от 12.11.12 № 03-07-11/482 <О применении арендодателем вычета по НДС, исчисленному и уплаченному в бюджет при получении авансов в счёт предстоящего оказания услуг по аренде, а также в случае уступки арендатором прав и обязанностей по договору аренды третьему лицу>

ВЗНОСЫ

Обязательное пенсионное страхование: первые шаги реформы 51

Наталья ШИШКОЕДОВА

Комментарий к Федеральному закону от 03.12.12 № 243-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам обязательного пенсионного страхования»

ПОДРОБНОСТИ

Ответы судебной практики на вопросы о ЕНВД 56

Продолжение. Начало комментария в «720 часов» № 12, 2012

Александр АНИЩЕНКО

Разъяснения к информационному письму Президиума ВАС РФ <Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением положений главы 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации>

ПРАКТИЧЕСКИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ. ОФИЦИАЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ И КОММЕНТАРИИ.

№ 1/2013

АДРЕС РЕДАКЦИИ:
127055, Москва, а/я 3.
ООО Издательский дом «Бухгалтерия и банки»

ТЕЛ.: (495) 778-91-20

http://www.pbu.ru
E-mail: post@pbu.ru

Шеф-редактор
Анна ТАРАСЕНКОВА
oira2006@yandex.ru

Ответственный за выпуск
Татьяна МАСЛОВА
mta@pbu.ru

Ведущий редактор-эксперт
Владимир МАЛЫШКО
(квалификационный аттестат аудитора № 040425)
expert@pbu.ru

РЕКЛАМА:
(495) 778-91-20; rek@pbu.ru

ВЁРСТКА, ДИЗАЙН, КОРРЕКТУРА
Д. ЕФИМОВ, Л. БЕЛЕНЬКИЙ, В. КОТОВ, Т. МИТРОФАНЕНКО

Издание зарегистрировано в Министерстве по печати, телерадиовещанию и средствам массовой коммуникации РФ ПИ № 77-17496 от 20.02.2004.

Подписано в печать 06.12.12.

© «ПРАКТИЧЕСКИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ», 2013

ПРОФЕССИОНАЛЬНО, ДОСТОВЕРНО, ДОСТУПНО!

ПРАКТИЧЕСКИЙ бухгалтерский учёт

ежемесячный журнал

ежемесячный объём
80 стр.

В каждом номере:

- необходимые в работе новости
- комментарии и консультации, проиллюстрированные примерами и схемами проводок
- разбор сложных и спорных ситуаций
- проверенные на практике рекомендации по ведению учёта и налогообложению
- календарь бухгалтера
- обзор арбитражной практики
- ответы на вопросы

Подписчикам журнала доступно ежемесячное электронное приложение «Практический бухгалтерский учёт. Официальные материалы и комментарии» («720 часов»)

ежемесячный объём
64 стр.

Подписка в любом почтовом отделении

Наши подписные индексы:

99455 — каталог «Почта России»

80500 — каталог «Роспечать»

Нас читают более 30 000 бухгалтеров России!

Налоговое администрирование: на «дорожную карту» «нанесены» пути оптимизации

Татьяна МАСЛОВА, эксперт «ПБУ»

«Дорожные карты» — это название последнее время у нас на слуху. Раньше оно в основном ассоциировалось с изданиями карт, на которых выделены дороги с указанием направлений движения, населённых пунктов, дорожных знаков и т. п. Теперь же этот термин взяли на вооружение бизнесмены, экономисты, чиновники. Мы узнаём от руководства страны и из СМИ о подготовке «дорожных карт» то о реформе в МВД, то о совершенствовании таможенного регулирования, то об улучшении инвестиционного климата.

В середине ноября представителями рабочей группы Национальной предпринимательской инициативы Агентства стратегических инициатив был обнародован проект «дорожной карты» с названием «Совершенствование налогового администрирования» (далее — ДК). Ознакомиться с проектом можно на сайте http://asi.ru/initiatives/npi/more.php?ID=2516.

Над подготовкой проекта работали представители Минэкономразвития, Минфина, ФНС, ПФР, Всемирного банка, ведущие аудиторы крупных аудиторских компаний, представители холдингов, среднего и малого бизнеса. Возглавил рабочую группу директор фирмы «1С» Борис Нуралиев.

Что же представляет собой этот документ и для чего он нужен?

Поскольку дорожное картирование у нас пока ещё не очень распространено, унифицированной методики и алгоритмов построения таких документов нет. Здесь всё зависит от степени творчества разработчиков. Но, как правило, для всех карт характерными являются такие параметры, как планы мероприятий, инструменты, необходимые для их реализации, сроки и ответственные исполнители.

В процессе формирования ДК проведена некая ревизия (аудит) системы налогового администрирования, выявле-

вернуться к содержанию

ны узкие места и возможности для создания более комфортных условий взаимодействия бизнеса (предпринимателей) и органов государственной власти в части процедур подачи и формирования налоговой отчётности, а также усовершенствования принципов документооборота.

Как следует из общего описания проекта, целями ДК являются:

- сокращение временны́х и материальных затрат предпринимателей на подготовку и сдачу налоговой отчётности, уплату налогов;
- улучшение взаимоотношений между налогоплательщиками в лице предпринимательского сообщества и налоговыми органами с учётом международных практик;
- сближение существующих в настоящее время норм учёта по налогу на прибыль и бухгалтерскому учёту;
- повышение эффективности механизмов, связанных с исчислением и уплатой НДС;
- стимулирование перехода предпринимателей и налоговых органов на электронный документооборот;
- совершенствование администрирования специальных налоговых режимов, применяемых отдельными категориями налогоплательщиков.

Как видим, цели поставлены вполне реалистичные.

В течение месяца предложения обсуждались и формировались на нейтральной площадке (не в министерствах и ведомствах и не в налоговой службе). Это позволило обсудить широкий круг вопросов и наметить мероприятия, реализация которых и должна способствовать созданию в России более комфортных условий для развития бизнеса и для инвестиционного климата в целом.

ДК — это своеобразный «путеводитель», который позволяет доступно объяснить налогоплательщикам, налоговым органам, министерствам и ведомствам, в каком направлении будет вестись обозначенная работа. ДК позволяет идентифицировать промежуточные результаты, использовать время и технологии разумным способом, корректировать направления деятельности.

Выделим из плановых мероприятий ДК наиболее интересные.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Среди рекомендаций по снижению трудоёмкости подготовки сдачи отчётности выделим раздел 1.3, который содержит мероприятия по внесению изменений в законодательство о налогах и сборах РФ, касающихся сроков и порядка вступления в силу актов, изменяющих форму подачи налоговой отчётности. ДК предусматривает закрепление в нормативных актах срока публикации новых форм отчётности — не позднее чем за два месяца до начала отчётного периода. Если этот срок нарушается, то срок представления отчётности должен продлеваться на количество дней задержки. В течение этого времени санкции к налогоплательщику применяться не должны.

Ещё одно мероприятие в этом разделе придётся по душе налогоплательщикам.

В регламенте работы налоговой службы планируется закрепить требование об обнародовании используемых ими в работе действующих контрольных внутри- и междокументарных соотношений (п. 1.5) — проще говоря, формулы взаимоувязки показателей. Срок исполнения этого мероприятия в ДК — март 2013 года. Реализация этого мероприятия должна способствовать самостоятельному выявлению налогоплательщиками явных ошибок, снизить количество претензий к налогоплательщикам со стороны фискальных органов, упростить заполнение форм отчётности, сократить время на общение налогоплательщиков с инспекциями.

Предлагается увеличить сроки представления всех форм отчётности на 5 дней (в электронном виде — на 20 дней). Это должно сократить число ошибок в отчётности и стимулировать переход к её представлению в электронном виде.

В разделе «Взаимодействие налогоплательщиков и налоговых органов» интерес представляет возможность получения документов от ИФНС с электронной подписью по требованию налогоплательщика (п. 2.1.1). Налогоплательщик должен получить право проводить сверку расчётов в режиме онлайн и получать в электронном виде акты сверки, справки об отсутствии задолженности по налогам и другие документы (п. 2.1.2).

Планом мероприятий предусмотрено усовершенствовать механизм ограничения деятельности налогоплательщиков (блокировка счёта, арест имущества, списание де-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

нежных средств) (п. 2.13). Это усовершенствование должно позволить при наличии налогового спора вести расчёты по хозяйственным операциям, не уводя их «в тень».

Новация предлагается и в части **минимизации сумм взыскиваемых недоимок по налогам, штрафов и пеней**. Взыскание этих сумм предлагается осуществлять лишь тогда, когда их совокупное значение достигнет 500 руб.

Наконец, самыми революционными, на наш взгляд, станут мероприятия, направленные:

- на **отмену обязательного параллельного налогового учёта** (п. 3.1.3). Предлагается вернуться к расчётам по налогу на прибыль на основе данных бухгалтерского учёта и их корректировки для целей налогообложения. Это упростит и удешевит учёт хозяйственной деятельности;
- **сокращение избыточного документооборота** (п. 4.1). Из налогового законодательства предлагается удалить ссылки на необходимость наличия акта приёма-передачи услуг, который нужен для принятия расходов к вычету, при указании в счёте-фактуре дополнительных реквизитов, предусмотренных законом о бухгалтерском учёте. Другими словами, предлагается использовать счёт-фактуру как первичный документ;
- **сокращение количества документов, требуемых для подтверждения командировочных и представительских расходов,** упрощение требований к оформлению первичных документов (п. 4.1.1).

Помимо этого планируется расширить сферу оказания государственных услуг с помощью интернет-сервисов, прорабатывается возможность расширения использования электронного документооборота.

Вот такой новогодний сценарий облегчения административных процедур, которые должны снизить издержки на ведение бизнеса и увеличить финансовые результаты. Изменения будут реализовываться после широкого профессионального обсуждения.

Насколько эти планы сбудутся — покажет время.

Мы же желаем всем в новом году только самого лучшего. И пусть все цели, которые вы поставите перед собой, осуществятся! ■

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

О льготах для «вредников»

Комментарий к определению Верховного суда РФ от 01.11.12 № АПЛ12-651 <Об отмене определения ВС РФ от 04.04.12 № АКПИ12-317, которым ошибочно было прекращено производство по делу о признании недействующими нормативно-правовых актов бывшего Союза ССР, и направлении дела в суд первой инстанции для его рассмотрения по существу>

Наталья ШИШКОЕДОВА, консультант-эксперт

Если в организации есть работники, занятые на тяжёлых работах или работах с вредными и опасными условиями труда, им полагаются определённые льготы. Но вот на практике порядок их применения вызывает целый ряд сложностей. В их решение включился и Верховный суд РФ, вердикт которого отражён в комментируемом определении от 01.11.12 № АПЛ12-651.

Правительство постановило...

«Вредникам» полагаются сокращённая продолжительность рабочего времени, ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск, а также повышенная оплата труда (ст. 92, 117 и 147 ТК РФ). Причём все перечисленные статьи отсылают к дополнительным нормативным документам, которые должны устанавливать минимальную продолжительность такого отпуска, минимальный размер данного повышения и условия их предоставления в порядке, определяемом Правительством РФ с учётом мнения Российской трёхсторонней комиссии по регулированию социально-трудовых отношений.

Сам «порядок» существует уже пятый год. Ещё постановлением Правительства РФ от 20.11.08 № 870 были установлены следующие минимальные компенсации для работников, занятых на тяжёлых работах, работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда:

- сокращённая продолжительность рабочего времени — не более 36 часов в неделю;
- ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск — не менее 7 календарных дней;

вернуться к содержанию

- повышение оплаты труда — не менее 4% тарифной ставки (оклада), установленной для различных видов работ с нормальными условиями труда.

Эти компенсации устанавливаются по результатам аттестации рабочих мест.

Однако далее тем же документом предусматривалось, что в шестимесячный срок после его вступления в силу Минздравсоцразвития России должно было установить конкретные размеры гарантий для «вредников» в зависимости от класса условий труда и с учётом мнения Российской трёхсторонней комиссии по регулированию социально-трудовых отношений.

...а воз и ныне там

Однако, к сожалению, и по сей день эта задача не решена.

Ещё до истечения установленного срока Минздравсоцразвития России в письме от 09.04.09 № 22-2-15/4 разъяснял, что организации внебюджетного сектора экономики самостоятельно устанавливают системы оплаты труда, включая системы надбавок и доплат. И такие организации вправе при определении размеров часовых тарифных ставок рабочих использовать соотношения между тарифными ставками различных категорий рабочих, установленные нормативными правовыми актами бывшего СССР. Иначе говоря, до принятия соответствующего нормативного правового акта Минздравсоцразвития России, определяющего минимальные размеры повышения заработной платы «вредникам» и условия указанного повышения, продолжает действовать законодательство бывшего СССР, регламентирующее эти вопросы. Речь идёт о постановлении ЦК КПСС, Совмина СССР и ВЦСПС от 17.09.86 № 1115 и принятом в соответствии с ним постановлении Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС от 03.10.86 № 387/22-78 (далее — постановление № 387/22-78).

Но обещанного нормативно-правового акта как не было, так и нет до сих пор. Причём сейчас заниматься данным вопросом должно, собственно, уже другое ведомство — Минтруд России.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Это министерство в курсе проблемы и не забывает о ней. Так, в письме Минтруда России от 20.08.12 № 15-1-224 отмечалось, что «вредникам» должны предоставляться компенсации не ниже установленных постановлением № 870. Вплоть до реализации поручения, указанного в данном документе, работодатели, руководствуясь статьями 92, 117, 147 и 219 ТК РФ, могут самостоятельно устанавливать повышенные или дополнительные компенсации за работу на тяжёлых работах, работах с вредными и (или) опасными условиями труда. То есть конкретные размеры предоставления соответствующих компенсаций устанавливаются коллективным договором, локальным нормативным актом с учётом финансово-экономического положения работодателя.

Однако для установления соответствующего размера компенсации, по мнению Минтруда России, работодатель может использовать:

- список производств, цехов, профессий и должностей с вредными условиями труда, работа в которых даёт право на дополнительный отпуск и сокращённый рабочий день (утв. постановлением Госкомтруда СССР, Президиума ВЦСПС от 25.10.74 № 298/П-22, далее — список);
- инструкцию о порядке применения Списка производств, цехов, профессий и должностей с вредными условиями труда, работа в которых даёт право на дополнительный отпуск и сокращённый рабочий день (утв. постановлением Госкомтруда СССР, ВЦСПС от 21.11.75 № 273/П-20, далее — инструкция);
- типовое положение об оценке условий труда на рабочих местах и порядке применения отраслевых перечней работ, на которых могут устанавливаться доплаты рабочим за условия труда (утв. постановлением № 387/22-78);
- иные действующие нормативные правовые акты, устанавливающие соответствующие размеры компенсаций, в части, не противоречащей ТК РФ.

То же самое чиновники повторили и в более поздних разъяснениях, представленных в информации Минтруда России от 01.10.12. И дополнительно пояснили, что в настоящее время это ведомство проводит работу по реализации

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

пункта 2 постановления № 870 и планирует утвердить соответствующие нормативные правовые акты после их согласования со сторонами социального партнёрства.

Верховный суд вынужден вмешаться, но это создаёт новые проблемы...

В этих условиях неудивительно, что в дело приходится вмешиваться судьям. Но и тут получается весьма запутанная история.

Причиной для обращения в суд стал вопрос о необходимости отмены (признания недействующими) старых документов 1974–1975 годов (уже упоминавшихся выше списка и ряда положений инструкции о порядке его применения).

В апреле 2012 года ВС РФ в определении от 04.04.12 № АКПИ12-317 прекратил производство по данному делу. Суд признал, что федеральный законодатель (в рамках ТК РФ) делегировал полномочия по определению порядка установления компенсаций и льгот для «вредников» Правительству РФ. Оно свою обязанность выполнило, приняв постановление № 870. А отсутствие «нового» нормативного правового акта федерального органа исполнительной власти, который должен был быть принят согласно постановлению № 870, не является препятствием для установления ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска, а также сокращённой продолжительности рабочего времени работникам, занятым на тяжёлых работах, работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда в соответствии с трудовым законодательством РФ.

Но самое главное — это то, что, по мнению ВС РФ, в связи с изменением федеральным законодателем определения порядка установления минимальной продолжительности ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска и минимальных размеров повышения оплаты труда работникам, занятым на тяжёлых работах, работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда, «старые» нормативные правовые акты бывшего Союза ССР, устанавливающие перечни указанных работ, вообще не должны применяться, поскольку противоречат ТК РФ и являются недействующими.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Проще говоря, дело о признании списка и инструкции недействующими было прекращено, потому что они и так недействующие. А согласно ГПК РФ предметом судебного обжалования могут быть лишь такие нормативные правовые акты, которые на момент их обжалования в судебном порядке или рассмотрения заявленных требований по существу являются действующими и влекущими нарушение гражданских прав и свобод, гарантированных Конституцией РФ, законами и другими нормативными правовыми актами. А список и инструкция, по мнению ВС РФ, уже не порождают правовых последствий, вследствие чего не могут повлечь каких-либо нарушений охраняемых законом прав и свобод заявителя.

В этой связи интересна позиция Роструда. В своём письме от 19.06.12 № ПГ/4463-6-1 чиновники процитировали отдельные выводы из апрельского определения ВС РФ, но в итоге заявили, что до принятия нового порядка предоставления компенсаций спорный список всё-таки может применяться, если его положения включены в коллективный договор или локальные нормативные акты, принимаемые работодателем на основании статьи 8 ТК РФ.

Возможно, это связано с тем, что решение ВС РФ вызвало негативную реакцию у многих специалистов. К примеру, в письме ФНПР от 15.05.12 в соответствии с многочисленными обращениями по поводу апрельского определения подчёркивалось, что оспариваемые акты (список, инструкция) являются действующими и обладают юридической силой, а значит, способностью вызывать правовые последствия. Ведь правовые акты, принятые уполномоченным на то органом, имеют юридическую силу до того момента, пока не отменено или не приостановлено их действие в установленном законом порядке. А потому ФНПР указала, что Верховный суд РФ совершил грубую ошибку. Несмотря на его решение, определяющей в данном спорном вопросе является так называемая «презумпция правильности правового акта». Её суть в том, что любой правовой акт, изданный уполномоченным государственным органом в установленном законом порядке, является обязательным для исполнения всеми, кому он адресован, до

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

тех пор, пока он в установленном порядке не отменён, не изменён, не приостановлено его действие.

Так что у этого дела есть продолжение, которому, собственно, и посвящён данный комментарий. Заместитель Генерального прокурора РФ направил представление, в котором попросил отменить апрельское определение для рассмотрения дела по существу. И в итоге недавним комментируемым определением апелляционной коллегии ВС РФ № АПЛ12-651 апрельское определение было отменено, а гражданское дело направлено в суд первой инстанции для его дальнейшего рассмотрения по существу.

В ноябрьском определении ВС РФ указал на допущенный промах. Прекращая производство по делу, **суд первой инстанции ошибочно** исходил из того, что оспариваемые нормативные правовые акты бывшего Союза ССР в настоящее время не применяются и не порождают правовых последствий. Суд не учёл, что изменение федеральным законодателем порядка установления ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска, а также сокращённой продолжительности рабочего времени «вредникам» не исключает применение нормативных правовых актов бывшего Союза ССР, устанавливающих списки производств, цехов, профессий и должностей с вредными условиями труда, поскольку в настоящее время отсутствует какой-либо иной нормативный правовой акт, заменяющий данные акты бывшего Союза ССР.

ТК РФ, введённый в действие 1 февраля 2002 года, устанавливает, что впредь до приведения законов и иных нормативных правовых актов, действующих на территории РФ, в соответствие с данным кодексом законы и иные правовые акты РФ, а также законодательные и иные нормативные правовые акты бывшего Союза ССР, действующие на территории РФ в пределах и порядке, которые предусмотрены Конституцией РФ и постановлением Верховного Совета РСФСР от 12.12.91 № 2014-1, применяются постольку, поскольку они не противоречат ТК РФ (ч. 1 ст. 423 ТК РФ).

А поручение об установлении новых компенсаций в зависимости от класса условий труда, данное Правительством РФ согласно пункту 2 постановления № 870, не было

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

выполнено ни на день вынесения апрельского определения суда, ни на момент пересмотра дела в ноябре 2012 года.

А потому теперь ВС РФ посчитал, что апрельские выводы о необходимости прекращения производства по делу были неправомерными, а потому апрельское определение подлежит отмене. И раз по существу заявленных требований дело не было разрешено, гражданское дело возвращено в суд первой инстанции.

Что мы имеем на сегодня

С учётом всего вышеизложенного приходится констатировать следующее.

Во-первых, конечно, было бы замечательно, если бы вся нормативная база формировалась вовремя. Но, к сожалению, для современной России это скорее мечты из области фантастики. А «на местах» руководителям, бухгалтерам, кадровикам компаний и всем остальным приходится иметь дело с тем, что есть на текущий момент…

Во-вторых, раз Минтруд России обещал, всё-таки не теряем надежды, а будем ждать в скором времени новых нормативных актов, которые расставят все точки над i.

И наконец, в-третьих, пока этих новых документов нет, нужно руководствоваться «последней версией» правовой позиции ВС РФ.

Иными словами, все старые документы (включая список и инструкцию 1974–1975 годов, а также нормативные акты 1986 года) нужно рассматривать как сохраняющие своё действие в части, не противоречащей нормам ТК РФ, а также минимальным «льготам», прописанным в пункте 1 постановления № 870. Именно из этих соображений необходимо исходить при формировании условий коллективного договора или локального нормативного акта.

Проще говоря, конкретные компенсации для «вредников» и порядок их представления в каждой организации должны быть зафиксированы в коллективном договоре или локальном нормативном акте. Но эти «льготы» не могут быть ниже определённых по принципу «большее из двух» исходя из требований списка и постановления № 870.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Так, минимальная продолжительность дополнительного ежегодного отпуска для «вредника» согласно постановлению № 870 должна составлять 7 календарных дней. В списке же для разных категорий работников установлены разные продолжительности дополнительных отпусков (причём они выражены в рабочих днях — чаще всего 6 или 12, хотя бывает 18, 24 и т. д.). В коллективном договоре или ином локальном нормативном акте нужно установить такую продолжительность дополнительных отпусков для «вредников» (в зависимости от их профессий и должностей), чтобы она была не меньше 7 календарных дней в любом случае, а также не меньше той продолжительности, которая предусмотрена списком. Причём совершенно не обязательно переносить из списка длительность в рабочих днях. Для удобства расчёта и оплаты отпускных можно «перевести» её в календарные дни, но так, чтобы это было эквивалентно. При этом нужно иметь в виду, что при предоставлении отпуска в рабочих днях расчёты ведутся исходя из «шестидневки», т. е. фактически получается, что **отпуск продолжительностью 6 рабочих дней эквивалентен отпуску длительностью 7 календарных дней**.

Поэтому, к примеру, учитывая, что в полиграфических предприятиях согласно списку печатникам полагается 12 рабочих дней дополнительного отпуска, а брошюровщикам — 6 рабочих дней, в коллективном договоре полиграфического предприятия можно установить в первом случае продолжительность дополнительного отпуска, равную 14 ($12 \times 7 : 6$)* календарным дням (или больше), а во втором — 7 календарным дням (или, опять же, больше).

А когда появятся новые нормативные документы, которые обещал принять Минтруд России, нужно будет пересмотреть положения коллективного договора или иного локального нормативного акта. ■

---

* В связи с отсутствием нормативного акта, который бы устанавливал порядок перевода рабочих дней в календарные в указанных целях, организация вправе самостоятельно принять решение о том, что она будет руководствоваться порядком перевода, изложенным в письме Минтруда России от 01.02.02 № 625-ВВ (письмо является разъяснением по конкретному запросу и не носит нормативного характера).

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Поправки по налогу на прибыль-2013: устранение препятствий на пути инноваций и другие новогодние сюрпризы

Комментарий к Федеральному закону от 29.11.12 № 206-ФЗ «О внесении изменений в главы 21 и 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона „О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации“»

Оксана ДЬЯЧКОВА, аудитор

Комментируемым Федеральным законом от 29.11.12 № 206-ФЗ (далее — закон № 206-ФЗ) внесены изменения в НК РФ, касающиеся НДС и налога на прибыль организаций. Кроме того, законодатель исправил ошибки, допущенные при принятии Федерального закона от 25.06.12 № 94-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (*комментарий к документу опубликован в* ***«720 часов» № 8–10, 2012***).

Изменение кодировки продовольственных товаров и их влияние на ставку НДС

Налогоплательщики помимо общей ставки НДС в размере 18% в ряде ситуаций могут применять и пониженную ставку этого налога, равную 10%, в отношении продовольственных и детских товаров (п. 2 ст. 164 НК РФ).

Подробный перечень таких товаров с указанием кодов в соответствии с Общероссийским классификатором продукции (ОК 005-93, далее — ОКП) приведён в постановлении Правительства РФ от 31.12.04 № 908 (далее — перечень кодов).

В 2012 году часть позиций ОКП была изменена благодаря приказу Ростехрегулирования от 24.05.10 № 80-ст (изменения 79/2010 ОКП). Изменения действуют с 1 июля 2012 года.

Товарная группа «Продукция маргариновая» (код 91 4200) была переименована в «Маргарины. Жиры специального на-

вернуться к содержанию

значения. Эквиваленты, улучшители и заменители масла какао». И теперь в эту группу входят не только маргарины (код 91 4210), жиры специального назначения (код 91 4230), но и новый вид продовольственных товаров — **эквиваленты, улучшители и заменители масла какао** (код 91 4250).

Подгруппа товаров «Жиры» (код 91 4230) переименована в «Жиры специального назначения». В состав этой товарной подгруппы помимо жиров кондитерских (код 91 4231), кулинарных (код 91 4232), хлебопекарных (код 91 4233) вошли и **заменители молочного жира** (код 91 4234).

В связи с изменением кодировки товаров постановлением Правительства РФ от 18.06.12 № 597 внесены изменения и в перечень кодов. **С 1 октября 2012 года по ставке 10%** облагаются товары, включённые в группу «Маргарины. Жиры специального назначения. Эквиваленты, улучшители и заменители масла какао» с кодами 91 4210 — 91 4213.

До внесения этих поправок пониженная ставка НДС применялась и к товарам с кодами 91 4230 — 91 4234 (подгруппа «Жиры специального назначения»). **С 1 октября 2012 года при реализации этих товаров применяется ставка НДС 18%.**

Кроме того, облагаются по ставке 18% и товары из подгрупп «Эквиваленты, улучшители и заменители масла какао» (код 91 4250).

Законодатель внёс изменения в абзац 7 подпункта 1 пункта 2 статьи 164 НК РФ, согласно которому ставка НДС в размере 10% с 1 января 2013 года применяется также в отношении следующих продовольственных товаров:

- жиров специального назначения, в том числе жиров кулинарных, кондитерских, хлебопекарных, заменителей молочного жира;
- эквивалентов, улучшителей и заменителей масла какао.

вернуться к началу статьи

Налог на прибыль — 2013

Сокращение документооборота по средствам целевого финансирования

В состав внереализационных доходов включаются благотворительная помощь, целевые поступления и целевое фи-

вернуться к содержанию

нансирование, которые были использованы не по целевому назначению (п. 14 ст. 250 НК РФ).

Налогоплательщики, которые получили имущество (в том числе денежные средства), работы, услуги в рамках благотворительной деятельности, целевые поступления или целевое финансирование, по окончании налогового периода представляют в налоговые органы по месту своего учёта отчёт о целевом использовании полученных средств по форме, утверждаемой Минфином России.

Кроме того, отчёт о целевом использовании указанного выше имущества присутствует в составе налоговой декларации по налогу на прибыль (лист 07), форма которой утверждена приказом ФНС России от 22.03.12 № ММВ-7-3/174@.

Законодатель решил, что такое дублирование бумаг излишне, и внёс изменения во второй абзац пункта 14 статьи 250 НК РФ. С 1 января 2013 года налогоплательщики представляют отчёт об использовании целевых поступлений лишь в составе декларации по налогу на прибыль.

А как быть тем, кто освобождён от уплаты этого налога (например, «упрощенцам»)?

Те налогоплательщики, которые применяют УСН и имеют доходы в виде средств целевых поступлений и в рамках благотворительной деятельности, в случае нецелевого их использования обязаны по окончании налогового периода **представлять в налоговые инспекции отчёт по форме, приведённой в составе налоговой декларации по налогу на прибыль**. Об этом говорится в письмах Минфина России от 13.03.06 № 03-11-04/2/59, от 10.02.06 № 03-11-04/2/33, в письме УФНС России по г. Москве от 05.05.11 № 16-15/044231@.

Вместе с тем на форуме сайта ФНС России размещён проект приказа об утверждении новой формы налоговой декларации по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, а также порядок её заполнения (http://forum.nalog.ru/index.php? showforum=122). Помимо прочих изменений в состав декларации включён раздел 3 «Отчёт о целевом использовании имущества, работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельно-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

сти, целевых поступлений, целевого финансирования». «Упрощенцы», которые получали средства целевого финансирования, целевых поступлений и другие средства, указанные в пунктах 1 и 2 статьи 251 НК РФ, будут отражать их в этом разделе.

Графа 7 отчёта предназначена для отражения суммы средств, использованных не по целевому назначению или не использованных в установленный срок. Эти суммы должны быть включены «упрощенцем» в состав доходов в момент, когда они были использованы не по целевому назначению.

Отчитываться по единому налогу за 2012 год упрощенцы будут, по всей видимости, по новой форме. При этом заполнять лист 07 налоговой декларации по налогу на прибыль им больше не придётся.

Изменения в расходах на мобилизационные мощности

В составе внереализационных расходов учитываются расходы на проведение работ по мобилизационной подготовке, включая затраты на содержание мощностей и объектов, загруженных (используемых) частично, но необходимых для выполнения мобилизационного плана, которые не компенсируются из бюджета (подп. 17 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Мерами по подготовке производства в целях выполнения мобилизационных заданий и планов могут быть как поддержание в надлежащем техническом состоянии и модернизация существующих мобилизационных объектов, так и создание новых объектов, предназначенных для выполнения мобилизационного задания, то есть капитальные вложения в новые объекты или реконструкция, модернизация старых объектов.

Расходы на приобретение и последующее улучшение данных основных средств должны включаться в состав расходов, связанных с производством и реализацией, путём начисления амортизации. Поэтому законодатель исключил такого рода затраты из состава внереализационных расходов. Соответствующие изменения были внесены в подпункт 17 пункта 1 статьи 265 НК РФ.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Амортизационная премия: уточнён порядок восстановления

При покупке основных средств налогоплательщики могут воспользоваться амортизационной премией, то есть единовременно включить в состав прочих расходов часть первоначальной стоимости приобретённых или построенных объектов (п. 9 ст. 258 НК РФ).

По основным средствам третьей–седьмой амортизационных групп амортизационная премия может достигать 30% от первоначальной стоимости, а по объектам первой, второй, восьмой–десятой амортизационных групп — 10%.

Кроме того, амортизационная премия применяется при восстановлении объекта основных средств, которое может осуществляться в виде достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации или технического перевооружения. Размер амортизационной премии в этом случае также определяется по амортизационной группе, в которую включён восстановленный объект основных средств.

Прежде кодексом (абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ) было установлено, что если основное средство (введённое в эксплуатацию после 1 января 2008 года), в отношении которого применялась амортизационная премия, налогоплательщик продаёт до истечения пяти лет с момента ввода в эксплуатацию, то ему необходимо восстановить амортизационную премию и включить её в налоговую базу по налогу на прибыль. Такая мера затрудняла возможность реализации имущества, которое организация перестала использовать, ведь по такому имуществу она лишалась права признать в расходах часть покупной стоимости, равную амортизационной премии. А возможности пересчитать суммы начисленной амортизации за предыдущие периоды кодекс не давал.

Законодатель изменил это положение. Начиная **с 1 января 2013 года восстанавливать амортизационную премию необходимо только при отчуждении основного средства лицу, которое признаётся взаимозависимым в порядке, установленном статьёй 105.1 НК РФ**, которая действует с 1 января 2012 года.

При принятии этой поправки законодатель преследовал две цели:

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

- устранить для законопослушных налогоплательщиков препятствия на пути обновления основных средств и осуществления инвестиционной деятельности;
- сохранить механизм, предотвращающий злоупотребление данной налоговой льготой со стороны недобросовестных налогоплательщиков, которые могли многократно применять указанную премию к одним и тем же основным средствам при их перепродаже между взаимозависимыми лицами.

Кроме того, законодатель уточнил сам порядок восстановления амортизационной премии: **её нужно включать в состав внереализационных доходов в том отчётном (налоговом) периоде, в котором была осуществлена реализация**. Ранее подобного рода разъяснения содержали лишь письма Минфина России (например, письмо от 28.05.12 № 03-03-06/2/68). Теперь эта норма закреплена законодательно.

Доход от реализации основного средства уменьшается на его остаточную стоимость, которая определяется по правилам пункта 1 статьи 257 НК РФ (подп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ). Остаточная стоимость основных средств определяется как разница между их первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации (абз. 8 п. 1 ст. 257 НК РФ). Основные средства, по которым применялась амортизационная премия, включаются в амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной стоимости за вычетом амортизационной премии (абз. 3 п. 9 ст. 258 НК РФ).

Для того чтобы избавиться от спорных вопросов, связанных с применением этой нормы, законодатель дополнил пункт 1 статьи 257 НК РФ следующим положением. По основным средствам, по которым применена амортизационная премия, при определении остаточной стоимости вместо показателя первоначальной стоимости следует использовать показатель стоимости, по которой такие объекты включены в соответствующие амортизационные группы (подгруппы).

Помимо этого законодатель дополнил и подпункт 1 пункта 1 статьи 268 НК РФ следующим положением. При продаже основного средства, по которому применялась

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

амортизационная премия до истечения 5 лет с момента ввода его в эксплуатацию, остаточная стоимость увеличивается на амортизационную премию.

Пример

Организация в январе 2013 года приобрела деревообрабатывающее оборудование для производства мебели стоимостью 1 280 000 руб. Оборудование согласно Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (утв. постановлением Правительства РФ от 01.01.02 № 1) отнесено к четвёртой амортизационной группе со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно. При вводе его в эксплуатацию установлен срок полезного использования 80 месяцев, линейный способ начисления амортизации. В момент начала начисления амортизации налогоплательщиком учтена амортизационная премия в размере 30 % от первоначальной стоимости оборудования — 384 000 руб. (1 280 000 руб. × 30 %). В сентябре 2016 года оборудование продано взаимозависимому лицу за 636 000 руб.

Поскольку организация воспользовалась правом на амортизационную премию, то оборудование учтено в четвёртой амортизационной группе по стоимости 896 000 руб. (1 280 000 – 384 000). Размер ежемесячных амортизационных отчислений при линейном способе её начисления составил 11 200 руб/мес. (896 000 руб. : 80 мес.).

Так как реализация оборудования происходит ранее чем по истечении пяти лет с момента его введения в эксплуатацию (январь 2018 года) и взаимозависимому лицу, то при определении налога на прибыль за 9 месяцев 2016 года организация включает во внереализационные доходы (в сентябре) сумму амортизационной премии 384 000 руб.

Доход от реализации основного средства уменьшается на его остаточную стоимость. На момент продажи оборудования начисление амортизации осуществлялось 44 мес. (11 + 12 + 12 + 9) и её сумма достигла 492 800 руб. (11 200 руб/мес. × 44 мес.), остаточная же стоимость станка — 403 200 руб. (896 000 – 492 800). И её при определении финансового результата от реализации необходимо увеличить на амортизационную премию. Следовательно, в качестве вычитаемого из суммы дохода используется 787 200 руб. (403 200 + 384 000).

Таким образом, при реализации оборудования в налоговом учёте получен убыток 151 200 руб. (636 000 – 787 200).

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Сумма убытка от реализации основного средства включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации (п. 3 ст. 268 НК РФ). Поэтому в течение 36 месяцев (80 – 44) с октября 2016 года по сентябрь 2019 года организация ежемесячно включает в прочие расходы по 4200 руб. (151 200 руб. : 36 мес. × 1 мес.).

Амортизация по объектам недвижимости

По основным средствам амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введён в эксплуатацию (п. 4 ст. 259 НК РФ).

До внесения изменений комментируемым законом действовало следующее правило. Если в отношении основного средства действующим законодательством установлена обязанность по государственной регистрации права собственности, то по такому основному средству амортизация начинала начисляться после ввода его в эксплуатацию и подачи документов на регистрацию указанных прав (п. 11 ст. 258 НК РФ). При этом факт подачи документов на регистрацию необходимо подтвердить документально (письмо Минфина России от 08.06.12 № 03-05-05-01/31).

С момента документально подтверждённого факта подачи документов на государственную регистрацию объекты включаются в состав соответствующей амортизационной группы (п. 11 ст. 258 НК РФ).

Начиная с 1 января 2013 года по объектам недвижимости амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем введения его в эксплуатацию. **Дата подачи документов на государственную регистрацию теперь не имеет значения.** Соответствующие изменения законодатель внёс в пункт 4 статьи 259 НК РФ, **а пункт 11 статьи 258 НК РФ с 1 января 2013 года признан утратившим силу**.

В настоящее время доходы и расходы, связанные с реализацией объекта недвижимости, организация-продавец признает в налоговом учёте после передачи объекта недвижимости покупателю по акту приёмки-передачи основных

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

средств и подачи документов на государственную регистрацию прав на недвижимое имущество. Такого мнения придерживаются специалисты Минфина России (письма от 07.02.11 № 03-03-06/1/78, от 28.04.10 № 03-03-06/1/301).

С 1 января 2013 года датой реализации недвижимого имущества признаётся дата передачи такого объекта покупателю по передаточному акту или иному документу о передаче недвижимого имущества (абз. 2 п. 3 ст. 271 НК РФ).

На основании передаточного акта организация-продавец может признать в налоговом учёте выручку от реализации объекта недвижимости, а также списать в расходы его остаточную стоимость. При этом начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором объект основных средств выбыл из состава амортизируемого имущества (п. 5 ст. 259.1 НК РФ). Следовательно, в месяце, следующем за месяцем передачи объекта недвижимости покупателю, продавец может не начислять по нему амортизацию (письмо Минфина России от 07.02.11 № 03-03-06/2/27).

Организация-продавец помимо остаточной стоимости может признать и другие расходы, связанные с продажей этого объекта.

Ограничение срока применения повышающего коэффициента

Налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный повышающий коэффициент, но не выше 2, в отношении основных средств, которые используются для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности (подп. 1 п. 1 ст. 259.3 НК РФ).

Законодатель решил ограничить применение подобной льготы. Подпункт 1 пункта 1 статьи 259.3 НК РФ дополнен нормой, из которой следует, что **право на применение повышающего коэффициента действует в отношении амортизируемых основных средств, которые будут приняты на учёт до 1 января 2014 года**.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Объекты, которые организация приобретёт после указанной даты и будет использовать в условиях агрессивной среды или повышенной сменности, ускоренно амортизировать она не сможет.

Безнадёжные долги

Налогоплательщики могут включить в состав внереализационных расходов долги, которые признаны безнадёжными (подп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ).

Безнадёжными долгами (долгами, нереальными к взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истёк установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации (п. 2 ст. 266 НК РФ).

Применение этой нормы на практике вызывало вопросы: о каком акте какого государственного органа говорится в указанной статье? К какой сфере законодательства (налогового или гражданского) относятся эти документы?

Закон № 206-ФЗ дополнил определение безнадёжных долгов, признав, что теперь такими долгами (долгами, нереальными к взысканию) также признаются долги, невозможность взыскания которых **подтверждена постановлением судебного пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства**. Речь идёт о постановлениях, которые вынесены при возврате взыскателю исполнительного документа на основании Федерального закона от 02.10.07 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве» (подп. 3 и 4 п. 1 ст. 46).

Исполнительный документ возвращается взыскателю и в случае, когда:

- невозможно установить местонахождение должника, его имущества либо получить сведения о принадлежащих ему денежных средствах и иных ценностях, находящихся на счетах, во вкладах или на хранении в банках или иных кредитных организациях (подп. 3 п. 1 ст. 46 закона № 229-ФЗ);

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

- у должника отсутствует имущество, на которое может быть обращено взыскание, и судебный пристав принял все законные меры по отысканию этого имущества, но так и не обнаружил его (подп. 4 п. 1 ст. 46 закона № 229-ФЗ).

Срок действия коэффициентов для определения процентов продлён

При расчёте налога на прибыль расходы в виде процентов по долговым обязательствам учитываются не полностью, а в сумме, не превышающей предельную величину процентов. Она рассчитывается в соответствии с пунктом 1 статьи 269 НК РФ.

В частности, для определения предельной величины процентов налогоплательщик может использовать один из двух способов:

- исходя из среднего процента по сопоставимым обязательствам;
- исходя из ставки рефинансирования Банка России.

При использовании второго способа определения предельной величины процентов, которые можно учесть при расчёте налога на прибыль, предписывалось применять специальные коэффициенты:

- 1,8 — по долговым обязательствам в рублях;
- 0,8 — по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Применение этих коэффициентов ограничивалось по времени — в период с 1 января 2011 года по 31 декабря 2012 года (абз. 3 п. 1.1 ст. 269 НК РФ). Закон № 206-ФЗ продлил действие этих коэффициентов ещё на год — до 31 декабря 2013 года.

Убытки по договору доверительного управления имуществом

Особенности определения налоговой базы участников договора доверительного управления имуществом установлены статьёй 276 НК РФ и зависят от того, является ли учредитель выгодоприобретателем или нет.

До вступления в силу закона № 206-ФЗ убытки от использования имущества, переданного в доверительное

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

управление, не учитывались при расчёте налога на прибыль ни у учредителя, ни у выгодоприобретателя. При этом не имело значения, является ли учредитель управления выгодоприобретателем или нет.

С 1 января 2013 года ситуация изменилась: **учредитель доверительного управления, который является выгодоприобретателем**, может учитывать при расчёте налога на прибыль убытки, полученные по договору доверительного управления.

Услуги по гарантийному ремонту: запрет перевода на ЕНВД восстановлен

Оказание услуг по гарантийному ремонту автотранспортных средств не подлежит переводу на систему налогообложения в виде ЕНВД (письмо Минфина России от 31.03.11 № 03-11-06/3/40). Налогоплательщики, которые осуществляют этот вид деятельности, должны платить налоги по общему режиму.

Законом № 94-ФЗ были внесены изменения в главу 26.3 НК РФ. В частности, с 1 января 2013 года налогоплательщики могут переходить на уплату ЕНВД в отношении не только услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автомототранспортных средств, но и в отношении платных услуг по проведению технического осмотра автомототранспортных средств на предмет их соответствия обязательным требованиям безопасности. Такие дополнения были внесены в абзац 10 статьи 346.27 НК РФ.

Помимо указанных поправок законодатель по ошибке убрал запрет на использование ЕНВД в отношении услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию автомототранспортных средств. А ведь в случае с этим видом ремонта услуги оказываются владельцам автомототранспорта бесплатно за счёт продавца, завода-изготовителя и т. п.

Теперь эта ошибка устранена законом № 206-ФЗ, которым внесены соответствующие поправки в абзац 2 подпункта «б» пункта 21 закона № 94-ФЗ.

В подготовке материала приняли участие эксперты «ПБУ» В. Малышко, Т. Маслова

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Изменения в имущественных налогах: курс на налоговую автономию и справедливость

Комментарий к Федеральному закону от 29.11.12 № 202-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации»

Александр АНИЩЕНКО, аудитор
Татьяна МАСЛОВА, эксперт «ПБУ»

Комментируемый Федеральный закон от 29.11.12 № 202-ФЗ (далее — закон № 202-ФЗ) хотя и не такой большой по объёму, как это обычно бывает, когда в НК РФ вносятся поправки и изменения, и посвящён не таким глобальным налогам, как налог на прибыль или НДС, но не обратить на него внимание всё же нельзя. Он действительно с 1 января 2013 года вносит в жизнь многих налогоплательщиков довольно важные изменения.

Они затрагивают два региональных налога — транспортный и налог на имущество организаций, а также местный налог — земельный.

Транспортный налог

В части этого налога в главу 28 НК РФ внесён ряд изменений уточняющего характера. Так, слово «вводя» заменили словом «устанавливая», а вместо слова «глава» теперь записали «Кодекс». Понятно, что такую игру слов назвать серьёзными поправками язык не поворачивается.

А вот новацию в статье 361 НК РФ, которая регламентирует порядок установления ставок транспортного налога, можно только приветствовать. Многие склоняются к тому, что это нужно было сделать давно.

Осуществляя налоговое регулирование и устанавливая общие принципы налогообложения и сборов, включая исчерпывающий перечень региональных налогов, федеральный законодатель связан требованиями обеспечения конституционных принципов справедливости и соразмерности в сфере налоговых отношений. Вместе с тем он вправе самостоятельно определять параметры основных элемен-

вернуться к содержанию

тов налога, в том числе состав налогоплательщиков и объекты налогообложения, виды налоговых ставок, продолжительность налогового периода, стоимостные и (или) количественные показатели, необходимые для определения налоговой базы, порядок исчисления налога (п. «и» ч. 1 ст. 72, ч. 3 ст. 75 и 76 Конституции РФ, ст. 17 НК РФ). Иными словами, установление существенных элементов налогообложения для придания налогу статуса законно установленного должно производиться федеральным законом. При этом, несмотря на то, каким по уровню в налоговой системе является налог — федеральным, региональным или местным, — налоговая ставка определяется в федеральном законе об этом налоге (в соответствующей главе НК РФ). На это в своё время указывал Конституционный суд РФ в определениях от 16.11.06 № 465-О и от 23.06.05 № 272-О.

Транспортный налог является региональным налогом. Налоговые ставки по этому налогу устанавливаются законами субъектов РФ. В силу пункта 2 статьи 361 НК РФ стандартные налоговые ставки, указанные в пункте 1 статьи 361 НК РФ, могут быть увеличены или уменьшены законами субъектов РФ, но не более чем в десять раз.

Ну а вдруг региональные законодатели не установят конкретные ставки? Как тогда исчислять налог?

Теперь и у налогоплательщиков, и у налоговых инспекций есть «страховка». Если соответствующие ставки региональным законом так и не будут установлены, то **автоматически вступают в действие налоговые ставки, прописанные в пункте 1 статьи 361 НК РФ**.

Налог на имущество

На необходимость оптимизации льгот по этому налогу думцы неоднократно обращали внимание Правительства РФ. И вот вроде бы их услышали. Но вот что получилось.

С одной стороны, состав объектов, которые не признаются объектами налогообложения, пополнился. К таковым теперь относятся объекты, дополнительно вошедшие в пункт 4 статьи 374 НК РФ, а именно:

- объекты, признаваемые объектами культурного наследия (памятниками истории и культуры) народов РФ фе-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

дерального значения в установленном законодательством РФ порядке;

- ядерные установки, используемые для научных целей, пункты хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ и хранилища радиоактивных отходов;
- ледоколы, суда с ядерными энергетическими установками и суда атомно-технологического обслуживания;
- космические объекты;
- суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов.

По большому счёту, это замена «шила» на «мыло». Всё вышеперечисленное имущество перебросили из статьи 381 «Налоговые льготы» НК РФ в статью 374 «Объекты налогообложения» НК РФ. И организации, у которых имеются перечисленные объекты, как не платили, так и не будут платить налог. Но нужно помнить, что после 1 января 2010 года (с вступлением в силу Федерального закона от 30.10.09 № 242-ФЗ «О внесении изменения в статью 373 части второй Налогового кодекса Российской Федерации») плательщиками налога на имущество организаций признаются только те компании, которые имеют объекты налогообложения.

До 1 января 2013 года организации, имеющие перечисленное имущество, при исчислении налога на имущество вправе были на его стоимость лишь уменьшить налогооблагаемую базу. При этом в декларации они должны были указывать соответствующий код льготы (в соответствии с последовательностью в вышеуказанном перечне — 2010227, 2010233, 2010234, 2010234, 2010254). Теперь же указанное имущество в налоговую базу не включается вовсе. И привлечь за непредставление декларации по налогу на имущество (ст. 119 НК РФ) организацию, на балансе которой находится только имущество, не признаваемое объектом налогообложения в соответствии с подпунктами 3–7 пункта 4 статьи 374 НК РФ, налоговые инспекции не вправе.

С другой стороны, главная поправка, затронувшая две статьи — 380 и 381 НК РФ.

Отныне не облагается налогом на имущество движимое имущество, принятое с 1 января 2013 года на

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

учёт в качестве основных средств. Это действительно новогодний подарок.

О том, что отнесено к движимому имуществу, можно узнать из ГК РФ.

Согласно статье 130 ГК РФ **движимым имуществом признаются вещи, не относящиеся к недвижимости**. А вот к недвижимости относятся земельные участки, участки недр и всё, что прочно связано с землёй, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершённого строительства. К недвижимым вещам относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты. Законом к недвижимым вещам может быть отнесено и иное имущество.

Цель поправки — дать возможность компаниям обновить свои производственные мощности. Ведь движимое имущество — это машины, оборудование, транспортные средства, аппаратура, электронно-вычислительная техника и т. д. И изменения коснутся только тех объектов, которые будут введены в эксплуатацию с 1 января 2013 года. По уже эксплуатируемому имуществу обязанность исчислять налог сохранится.

Те организации, которые закупили движимое имущество в конце 2012 года, наверняка захотят ввести его в эксплуатацию в январе нового года.

Осмелимся также предположить, что теперь отдельные налогоплательщики захотят «расширительно» воспользоваться льготой. Скажем, родственные компании попробуют с нового года обменяться движимым имуществом: «КамАЗ» организации «А» на такой же «КамАЗ» организации «Б». И у той и у другой фирмы такое имущество будет значиться как введённое в эксплуатацию с 2013 года, что означает непризнание его объектом обложения. Пока мы не знаем, как налоговики будут с этим бороться, но в том, что они попытаются найти способ, сомневаться не приходится.

В связи с отменой налогообложения движимого имущества могут последовать обещанные Минфином России поправки в бухгалтерском учёте. Речь идёт о планах финансового ведомства упразднить лимит, установленный для

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

первоначальной стоимости основных средств (40 000 руб.). Его устанавливали в бухгалтерском учёте с целью предотвратить необоснованную минимизацию налога на имущество (ведь налоговая база по этому налогу определяется по данным бухгалтерского учёта). Теперь же, когда налогом облагаются только недвижимые основные средства (стоимость которых вряд ли может быть меньше 40 000 руб.), лимит стоимости утрачивает свою роль «контролёра».

Наконец, есть и такая поправка, которая лишила налоговых льгот ряд естественных монополий.

Теперь **подлежат обложению налогом на имущество железнодорожные пути общего пользования, магистральные трубопроводы и линии электропередачи, сооружения, являющиеся неотъемлемой технологической частью перечисленных объектов.** Перечень имущества, относящегося к указанным объектам, должно утвердить Правительство РФ. Возможно, новый перечень будет составлен по аналогии с тем, который был утверждён постановлением Правительства РФ от 30.09.04 № 504. В тот перечень, в частности, помимо самих железных дорог входили линии железнодорожной сигнализации и связи, мосты, тоннели, антенно-мачтовые сооружения, лесозащитные насаждения и другие сооружения.

Налоговые ставки на железные дороги, магистральные трубопроводы и линии электропередач, находящиеся на территории субъектов РФ, будут утверждать региональные власти. Но на федеральном уровне законодатель установил шестилетний период применения пониженных налоговых ставок для указанных объектов:

- **в 2013 году значения ставок не могут превышать 0,4%;**
- **в 2014-м — 0,7%;**
- **в 2015-м — 1%;**
- **в 2016-м — 1,3%;**
- **в 2017-м — 1,6%;**
- **в 2018-м — 1,9%.**

Эти ставки являются базовыми, и если власти субъекта РФ не установят какие-то иные значения, то именно эти базовые ставки и будут применяться налогоплательщиками.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Обратите внимание, что по-прежнему выведены из-под обложения налогом на имущество организации в отношении федеральных дорог общего пользования и сооружений, являющихся их неотъемлемой технологической частью. Право устанавливать перечень такого имущества осталось за Правительством РФ.

Как скажется поэтапная отмена льгот по налогу на имущество естественных монополий (ОАО «Газпром», ОАО «РЖД», ОАО «ФСК ЕЭС» и др.) на их тарифной политике, покажет время. Пока эксперты и Счётная палата, проводившая анализ расчётов по предложенным изменениям, констатировали, что спрогнозировать возможные выпадающие доходы бюджетов в разрезе субъектов РФ крайне сложно из-за несовершенства системы расчётов в этих АО.

Земельный налог

В главе 31 НК РФ тоже немного изменений, но и они существенны.

Во-первых, как и в случае с налогом на имущество и транспортным налогом, дополнительно установлено, что если нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований не будут установлены налоговые ставки по налогу на землю, то применяться должны ставки из пункта 1 статьи 394 НК РФ.

Во-вторых, **земельные участки, которые в соответствии с законодательством ограничены в обороте и предоставлены для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд, теперь признаются объектом налогообложения** (ранее они не признавались таковыми в соответствии с подп. 3 п. 2 ст. 389 НК РФ).

Муниципальные власти в отношении таких участков могут установить предельную налоговую ставку — не более 0,3% их кадастровой стоимости.

Муниципальные образования давно заявляли о том, что наличие прежней льготы по земельному налогу на вышеуказанные участки приводит к негативным последствиям. Такие земельные участки, которые прежде были предоставлены Минобороны для расположения воинских частей, имеют значительную площадь. Многие из них в настоящее

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

время не используются для нужд обороны. Объекты недвижимости на таких участках зачастую оказываются брошенными, а бюджеты муниципальных образований недополучают средства от уплаты земельного налога за такие участки.

Внесённая поправка хоть и потребует дополнительных расходов федерального бюджета, связанных с уплатой земельного налога федеральными органами исполнительной власти и учреждениями, находящимися в их ведении, но в то же время позволит повысить доходную часть бюджетов муниципальных образований и, возможно, скажется на эффективности использования таких земельных участков.

Подводим черту

Согласно статье 3 закона № 202-ФЗ он вступает в силу 1 января 2013 года, но не ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующим налогам. Закон опубликован 29 ноября 2012 года на официальном интернет-портале правовой информации www.pravo.gov.ru.

Как было сказано в заключении на законопроект комитета Государственной думы по федеративному устройству и вопросам местного самоуправления, отмена федеральных льгот по региональным и местным налогам — это не только переход к более справедливому способу формирования собственных налоговых доходов бюджетов субъектов РФ и муниципальных образований. Это ещё и способ повысить налоговую автономию региональных органов власти и органов местного самоуправления, а значит, и ответственность за принимаемые ими решения в налогово-бюджетной сфере. ■

вернуться к началу статьи

вернуться к содержанию

Новшества в исчислении НДФЛ и государственных пошлин

Комментарий к Федеральному закону от 29.11.12 № 205-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации»

Наталья ЛАВРЕНОВА, консультант-эксперт

Опубликованный 29 ноября 2012 года на официальном интернет-портале правовой информации http://www.pravo.gov.ru комментируемый Федеральный закон № 205-ФЗ в тот же день скорректировал некоторые льготы по НДФЛ и изменил размеры отдельных государственных пошлин.

Уточнения льгот по НДФЛ

Изменения затронули три позиции в перечне доходов, освобождаемых от обложения НДФЛ. Причём один из пунктов применяется в новой редакции только с 1 января 2013 года, а действие двух других обновлённых пунктов (в редакции, вступившей в силу с 29 ноября 2012 года) распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2009 года.

Начнём с тех, что применяются «задним числом», — это изменённые пункты 34 и 41 статьи 217 НК РФ.

В пункте 34 статьи 217 НК РФ, устанавливающей перечень доходов, не подлежащих налогообложению, теперь вместо «средств материнского (семейного) капитала» фигурируют «доходы, полученные налогоплательщиками при реализации дополнительных мер поддержки семей, имеющих детей» в случаях и в порядке, предусмотренных:

- Федеральным законом от 29.12.06 № 256-ФЗ «О дополнительных мерах государственной поддержки семей, имеющих детей»;
- принятыми в соответствии с ним законами субъектов РФ, муниципальными правовыми актами.

Собственно, в первой части смысл остался тем же: «доходом», полученным в порядке, предусмотренном законом № 256-ФЗ, как раз и является тот самый материнский (се-

вернуться к содержанию

мейный) капитал. Принципиальное новшество именно в последней части, согласно которой из-под налогообложения выводятся и **те средства в рамках реализации дополнительных мер поддержки семей с детьми, которые предоставляются по региональным и местным законам**.

В предыдущие годы этот вопрос вызывал споры. Так, в ответ на поступившее интернет-обращение по вопросу обложения НДФЛ средств материнского (семейного) капитала, предоставляемых за счёт средств бюджетов субъектов РФ, ФНС России в своём письме от 17.09.12 № ЕД-3-3/3378@ ограничилась парой цитат из НК РФ и отослала налогоплательщиков в Минфин России. В свою очередь, финансовое ведомство ещё в своём письме от 29.03.11 № 03-04-06/9-59 подчёркивало, что понятие «материнский капитал» нужно трактовать в том значении, которое установлено пунктом 2 статьи 2 закона № 256-ФЗ, а именно как средства федерального бюджета, передаваемые в бюджет ПФР на реализацию дополнительных мер государственной поддержки. А в более позднем письме Минфина России, от 17.09.12 № 03-04-06/6-280, чиновники были более конкретны. Они прямо указали, что суммы денежных средств, которые выплачиваются в соответствии с региональным и местным законодательством, как, например, на основании статьи 7 Закона Архангельской области от 22.06.05 № 55-4-ОЗ «О мерах социальной поддержки многодетных семей в Архангельской области», не являются средствами материнского (семейного) капитала, которые освобождаются от налогообложения на основании пункта 34 статьи 217 НК РФ. К ним можно применить лишь нормы пункта 8 статьи 217 НК РФ, предусматривающего освобождение от налогообложения сумм единовременных выплат, осуществляемых налогоплательщикам из числа малоимущих и социально незащищённых категорий граждан в виде сумм адресной социальной помощи, оказываемой, в частности, за счёт средств бюджетов субъектов РФ.

Теперь же этот вопрос решён в пользу налогоплательщиков. Причём если средства в рамках реализации допол-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

нительных мер поддержки семей из региональных и местных бюджетов налогоплательщик получал в 2009–2012 годах и с них был удержан НДФЛ, он **имеет полное право обратиться в налоговую инспекцию, чтобы ему вернули «переплаченный» налог**.

Изменение пункта 41 статьи 217 НК РФ также связано с расширением сферы применения льготы. Если раньше в рамках данной нормы от НДФЛ освобождалась только стоимость полученных бесплатно в собственность жилых помещений (на основании решения федерального органа исполнительной власти в случаях, предусмотренных Федеральным законом от 27.05.98 № 76-ФЗ «О статусе военнослужащих»), то теперь к этой льготе (которая продолжает применяться в том же виде) добавилось освобождение от НДФЛ стоимости полученных безвозмездно из государственной или муниципальной собственности (в случаях и в порядке, установленных законодательством РФ или субъектов РФ) в собственность налогоплательщика:

- жилых помещений;
- и (или) земельных участков.

И наконец, третье изменение затронуло пункт 37.2 статьи 217 НК РФ, посвящённый компенсациям для медиков. Причём новая редакция этого пункта применяется только с 1 января 2013 года. А впервые эта льгота появилась лишь 29 ноября 2011 года.

Начиная с 1 января 2013 года от НДФЛ на основании данного пункта освобождаются единовременные компенсационные выплаты медицинским работникам, осуществлённые в порядке и на условиях, предусмотренных статьёй 51 Федерального закона от 29.10.10 № 326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации».

А в 2012 году (фактически — с 29.11.11) действовала только исходная редакция и от НДФЛ освобождались только единовременные компенсационные выплаты медицинским работникам в возрасте до 35 лет, прибывшим в 2011–2012 годах после окончания образовательного учреждения высшего профессионального образования на работу в сельский населённый пункт или переехавшим на работу в сельский населённый пункт из другого населён-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

ного пункта и заключившим с уполномоченным органом исполнительной власти субъекта РФ договор, предусмотренный статьёй 51 закона № 326-ФЗ.

В чём же разница? В 2012 году не нужно было удерживать НДФЛ лишь с выплат в размере 1 млн руб. для молодых сельских врачей. Причём речь шла только о тех, кто прибыл в сельский населённый пункт конкретно в 2011–2012 годах. Но данную программу было решено продолжить и в последующие годы. А потому из новой редакции исключена данная оговорка, и вообще норма теперь сформулирована более «ёмко»: она просто отсылает к действующей редакции закона № 326-ФЗ, то есть к тому порядку и к тем условиям, которые будут применяться на тот момент, когда будет производиться единовременная компенсационная выплата медработнику.

Обновлённая госпошлина

Изменения, касающиеся госпошлины, вступают в силу через месяц со дня официального опубликования, то есть с 29 декабря 2012 года.

Суть изменений в следующем.

Во-первых, судам общей юрисдикции, мировым судьям, арбитражным судам и Конституционному суду РФ теперь предоставлена возможность не только уменьшать размер госпошлины или предоставлять отсрочку (рассрочку), но и освобождать плательщика от уплаты государственной пошлины.

Во-вторых, для исчисления размера государственной пошлины за удостоверение договоров, подлежащих оценке (подп. 5 п. 1 ст. 333.25 НК РФ), нужно представлять подтверждающие стоимость документы. Раньше эта норма устанавливала, что эти документы должны были быть выданы организациями (органами) или специалистами-оценщиками (экспертами), указанными в подпунктах 7–10 пункта 1 данной статьи. Теперь же речь идёт о выдаче документов просто «лицами», указанными в этих подпунктах. Связано это с тем, что круг лиц, перечисленных в указанных статьях, также уточнён комментируемым законом № 205-ФЗ. Для удобства мы свели этот перечень в таблицу.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Круг лиц, имеющих право определять стоимость имущества

Вид имущества	Оценщики	Юридические лица, которые вправе заключить договор на проведение оценки согласно законодательству РФ об оценочной деятельности	Иные лица
Транспортные средства	Да	Да	Судебно-экспертные учреждения органа юстиции
Недвижимое имущество, кроме земельных участков	Да	Да	Организации (органы) по учёту объектов недвижимого имущества по месту его нахождения
Земельные участки	Да	Да	Федеральный орган, осуществляющий кадастровый учёт, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, и его территориальные подразделения
Иное имущество	Да	Да	Нет

В-третьих, утратил силу подпункт 4 пункта 1 статьи 333.31 НК РФ, согласно которому устанавливалась пониженная пошлина (в размере до 240 руб. за единицу) за экспертизу ювелирных и других бытовых изделий из драгоценных металлов, а также экспертизу и геммологическую экспертизу драгоценных камней в случае, если эти экспертизы проводились по запросу правоохранительных органов. А это значит, что фактически теперь при проведении таких экспертиз всегда уплачивается стандартная пошлина — до 3400 руб. за единицу. Соответственно, согласно статье 2 закона № 205-ФЗ одновременно утратили силу положения двух законов, которыми и было введено значение этой ныне отменённой пошлины (абз. 243 п. 5 ст. 2 Федерального закона от 02.11.04 № 127-ФЗ и абз. 10 п. 10 ст. 2 Федерального закона от 27.12.09 № 374-ФЗ).

В-четвёртых, уточнены сферы применения и изменены размеры целого ряда государственных пошлин. Эти изменения также обоснованны и направлены на устранение существовавших ранее проблем.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Например, в предыдущей редакции подпунктов 24 и 25 пункта 1 статьи 333.33 НК РФ предусматривались различные размеры госпошлин за государственную регистрацию прав на земельные участки в зависимости от их назначения:

- если участок предназначался для ведения личного подсобного, дачного хозяйства, огородничества, садоводства, а также индивидуального гаражного или индивидуального жилищного строительства, пошлина составляла 200 руб.;
- если речь шла о земельном участке из земель сельскохозяйственного назначения, пошлина была в два раза ниже и составляла 100 руб.

Однако согласно пункту 1 статьи 78 ЗК РФ земли сельскохозяйственного назначения могут использоваться гражданами, в том числе ведущими крестьянские (фермерские) хозяйства, личные подсобные хозяйства, садоводство, животноводство, огородничество, для ведения сельскохозяйственного производства, создания защитных лесных насаждений, научно-исследовательских, учебных и иных связанных с сельскохозяйственным производством целей.

Соответственно, если участок из земель сельхозназначения применялся для садоводства, огородничества и т. д., возникала неопределённость, какую именно норму применять и какую пошлину платить.

Поэтому в новой редакции предусмотрено уравнивание этих двух пошлин, причём, естественно, в сторону повышения. То есть теперь и за земли сельхозназначения тоже нужно будет платить те же 200 руб. И значит, фактически с 29 декабря 2012 года действует единый размер государственной пошлины за государственную регистрацию прав на земельные участки из земель сельскохозяйственного назначения независимо от вида их разрешённого использования.

В целом основные изменения в содержании и размерах пошлин, установленных пунктом 1 статьи 333.33 НК РФ, можно систематизировать следующим образом:

- пошлину по подпункту 22.1 указанного пункта в размере 15 000 руб. теперь нужно уплачивать не просто за государственную регистрацию прав на недвижимое имущество, находящееся в составе паевого инвестиционного фонда, а за государственную **регистрацию права общей до-**

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

левой собственности владельцев инвестиционных паёв на недвижимое имущество, составляющее паевой инвестиционный фонд (приобретаемое для включения в состав паевого инвестиционного фонда), ограничения (обременения) этого права или сделок с данным имуществом;

- повышенная до 200 руб. пошлина, установленная подпунктом 25, не будет взиматься за совершение тех юридически значимых действий, которые предусмотрены подпунктами 22.1 и 24 пункта 1 статьи 333.33 НК РФ (причём в первом случае разница существенна (ведь по подпункту 22.1 взимается пошлина в размере 15 000 руб.), а во втором случае разницы фактически не будет, т. к. по подпункту 24 тоже взимается пошлина в размере 200 руб.);
- согласно новому подпункту 41.2 **введена пошлина в размере 300 руб. за выдачу документа о прохождении технического осмотра тракторов, самоходных дорожно-строительных и иных самоходных машин и прицепов к ним**;
- согласно обновлённой редакции подпункта 43 платить госпошлины в размере 400 или 800 руб. (в зависимости от того, на какой основе — бумажной или пластиковой — изготавливается удостоверение) нужно будет не только за выдачу национального водительского удостоверения и удостоверения тракториста-машиниста, но и за выдачу временного удостоверения на право управления самоходными машинами (в том числе и при выдаче всех вышеперечисленных удостоверений взамен утраченного или пришедшего в негодность).

Значительно повышены пошлины, предусмотренные подпунктом 92 пункта 1 статьи 333.33 НК РФ **для действий, связанных с лицензированием**:

- пошлина за предоставление лицензии повышена с 2600 до 6000 руб.;
- пошлина за переоформление документа, подтверждающего наличие лицензии, и (или) приложения к такому документу в других случаях, кроме связанных с внесением дополнений в сведения об адресах мест осуществления лицензируемого вида деятельности, о выполняемых работах и об оказываемых услугах в составе лицензируемого вида деятельности, в том числе о реализуемых об-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

разовательных программах, повышена с 200 до 600 руб.;

- точно так же (с 200 до 600 руб.) повышены пошлины за предоставление временной лицензии на осуществление образовательной деятельности, за выдачу дубликата документа, подтверждающего наличие лицензии, и за продление срока действия лицензии.

Увеличен предельный размер государственной пошлины за предоставление лицензии на осуществление банковских операций при создании банка (подп. 93 п. 1 ст. 333.33 НК РФ). Пошлина исчисляется, как и раньше, в размере 0,1% заявленного уставного капитала создаваемого банка, но если раньше её максимальный размер ограничивался 80 000 руб., то теперь она может достигать 500 000 руб.

Пошлина в размере 3000 руб. (абз. 4 подп. 110 п. 1 ст. 333.33 НК РФ) теперь взимается не за продление срока действия лицензии на осуществление деятельности по организации и проведению азартных игр в букмекерских конторах и на тотализаторах, а за предоставление (выдачу) дубликата такой лицензии.

Теперь не придётся платить госпошлину за проставление апостиля на документах о регистрации актов гражданского состояния и справках, выданных архивными органами по обращениям физических лиц, проживающих за пределами территории РФ, не только в случаях, когда эти документы истребуются по запросам дипломатических представительств и консульских учреждений РФ, но и в ситуациях, когда они истребуются в соответствии с международными договорами РФ (подп. 12 п. 3 ст. 333.35 НК РФ).

И наконец, утратила силу вторая часть статьи 333.42 НК РФ. Согласно ей органы и должностные лица, указанные в пункте 1 статьи 333.16 НК РФ (т. е. органы и те должностные лица, к которым обращаются плательщики госпошлин за совершением соответствующих юридически значимых действий), должны были предоставлять в налоговые органы информацию о совершённых юридически значимых действиях в порядке, установленном Минфином России. Пункт 4 статьи 1 Федерального закона от 29.12.04 № 203-ФЗ, который в своё время и ввёл эту ныне отменённую норму, утратил силу (ст. 2 закона № 205-ФЗ). ■

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Авансовые платежи в арендных отношениях

Комментарий к письму Минфина России от 12.11.12 № 03-07-11/482 <О применении арендодателем вычета по НДС, исчисленному и уплаченному в бюджет при получении авансов в счёт предстоящего оказания услуг по аренде, а также в случае уступки арендатором прав и обязанностей по договору аренды третьему лицу>

Раиса НИЧУК, консультант

В арендных отношениях обычно практикуется авансовая форма оплаты, причём нередко арендная плата вносится не просто на предстоящий месяц, а на несколько месяцев вперёд. Однако впоследствии может возникнуть необходимость расторгнуть договор и вернуть часть полученного аванса или зачесть её в счёт предстоящего оказания арендных услуг по новому договору. А ещё арендатор может решить уступить свои права третьему лицу.

В комментируемом письме чиновники пояснили, как применять вычеты по НДС в подобных ситуациях. И хотя эти разъяснения даны применительно к договорам аренды земельных участков, они актуальны для всех арендодателей вне зависимости от вида предоставляемого в аренду имущества.

А заодно мы напомним, как нужно отражать подобные операции в бухгалтерском учёте арендодателя и арендатора.

Как быть с НДС

То, что плательщики НДС обязаны начислять и уплачивать этот налог с сумм полученных авансов, ни для кого не новость. Налоговую базу по НДС нужно определять в том числе на дату получения полной или частичной оплаты в счёт предстоящего оказания услуг. Это вытекает из требований пункта 1 статьи 167 НК РФ.

Следующий момент определения налоговой базы возникает на день оказания услуг в счёт ранее поступившей предоплаты (п. 14 ст. 167 НК РФ). При этом суммы НДС, исчисленные арендодателем с сумм частичной оплаты услуг по аренде (с полученного авансового платежа), подлежат вычету с той же даты.

вернуться к содержанию

Поэтому финансисты в комментируемом письме обратили внимание на два нюанса.

Во-первых, в случае уступки арендатором прав и обязанностей по договору аренды третьему лицу указанные суммы НДС принимаются к вычету у арендодателя с даты оказания им услуг этому третьему лицу, получившему права требования на такие услуги.

Во-вторых, если договор аренды расторгается и при этом часть полученного аванса зачитывается в счёт предстоящего оказания арендных услуг по новому договору, нужно применять общие правила. Это значит, что суммы НДС, уплаченные арендодателем по авансам, полученным в счёт предстоящего оказания услуг по предоставлению в аренду земельных участков по новому договору аренды, принимаются к вычету при фактическом оказании этих услуг по новому договору.

Всё это совершенно справедливо. Ведь для того, чтобы применить вычет в связи с расторжением договора на основании пункта 5 статьи 171 и пункта 4 статьи 172 НК РФ, необходимо соблюсти все условия, прописанные в пункте 5 статьи 171 НК РФ, в том числе осуществить возврат соответствующих сумм авансовых платежей. Иными словами, предъявить НДС к вычету в том периоде, в котором договор был расторгнут, можно только в случае, если арендодатель возвращает арендатору полученный ранее аванс (или его часть, если услуги по расторгаемому договору уже были частично оказаны). А вот если одновременно с расторжением договора заключается новый договор и сумма предоплаты зачитывается в счёт предстоящих платежей по этому новому договору, нужно действовать в общем порядке и применять вычеты лишь после оказания услуг, как и указали специалисты финансового ведомства.

Как отразить операции в учёте

А теперь покажем, какие бухгалтерские записи должны быть сделаны в учёте каждой из сторон в указанных ситуациях.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Пример 1

Между арендодателем (фирма «А») и арендатором (фирма «Б») в начале 2012 года был заключён договор аренды (далее — договор № 1) офисного помещения, расположенного в центральной части города, сроком на три года. По условиям договора № 1 ежемесячная арендная плата составляет 118 000 руб., в т. ч. НДС 18 000 руб. Оплата производится поквартально за 10 календарных дней до начала очередного квартала.

Арендатор (фирма «Б») внёс очередной квартальный авансовый платёж в размере 354 000 руб. за пользование помещением в четвёртом квартале 2012 года в середине сентября 2012 года.

Однако в ноябре 2012 года руководство фирмы «Б» приняло решение о перемещении офиса из центральной части города в один из микрорайонов, где арендная плата дешевле и можно содержать офис большей площади за меньшие деньги.

После проведения переговоров с арендодателем (фирмой «А»), имеющим различные объекты недвижимости для сдачи в аренду в разных частях города, в ноябре 2012 года была достигнута договорённость о расторжении договора № 1 с 30 ноября 2012 года. Одновременно между теми же организациями был заключён новый договор аренды на другое помещение (далее — договор № 2), действующий с 1 декабря 2012 года (также сроком на три года). По условиям договора № 2 ежемесячная арендная плата составляет 70 800 руб., в т. ч. НДС 10 800 руб. Вносить её арендатор должен в том же порядке — ежеквартально за 10 дней до начала квартала в сумме 212 400 руб.

Никаких штрафных санкций или дополнительной оплаты арендодатель с арендатора не взимает. Но у арендодателя остался «неотработанный» аванс по договору № 1 в размере 118 000 руб. (плата за декабрь). Сумма этого аванса по соглашению сторон зачитывается в счёт предстоящего оказания услуг по договору № 2.

Поэтому при заключении договора № 2 авансовый платёж за пользование новым помещением в декабре 2012 года арендатор не вносил. При уплате же авансового платежа по договору № 2 на первый квартал 2013 года учитывается остаток неиспользованного аванса с учётом арендной платы за декабрь в сумме 47 200 руб. (118 000 – 70 800).

Поэтому в декабре 2012 года бухгалтер фирмы «Б» перечислил на счёт фирмы «А» аванс за первый квартал 2013 года не в сумме

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

212 400 руб. (такую сумму арендатор будет перечислять в марте, июне и сентябре 2013 года), а в размере 165 200 руб. (212 400 – – 47 200).

Для удобства представления записей предположим, что в соответствии с рабочим планом счетов арендодателя (фирмы «А») для отражения расчётов с арендаторами применяется субсчёт 76-5 «Расчёты с арендаторами», к которому открыты следующие аналитические счета:

- 76-5-1 «Расчёты с арендаторами по авансовым платежам», в том числе 76-5-11 «Расчёты по авансовым платежам с фирмой „Б“ по договору № 1» и 76-5-12 «Расчёты по авансовым платежам с фирмой „Б“ по договору № 2»;
- 76-5-2 «Расчёты с арендаторами за оказанные услуги», в том числе 76-5-21 «Расчёты за услуги по аренде с фирмой „Б“ по договору № 1» и 76-5-22 «Расчёты за услуги по аренде с фирмой „Б“ по договору № 2».

Исходя из вышеизложенного, **арендодатель (фирма «А») отражает расчёты** по арендным операциям в учёте следующими бухгалтерскими записями.

В сентябре 2012 года:

Дебет 51 Кредит 76-5-11

— *354 000 руб. — получен авансовый платёж по арендной плате за четвёртый квартал 2012 года;*

Дебет 76 субсчёт «НДС с полученных авансов» Кредит 68 субсчёт «Расчёты с бюджетом по НДС»

— *54 000 руб. (354 000 руб. × 18 : 118) — начислен НДС с полученного аванса.*

В октябре и ноябре 2012 года:

Дебет 68 субсчёт «Расчёты с бюджетом по НДС» Кредит 51

— *18 000 руб. — произведён платёж по НДС в размере 1/3 от начисленной за III квартал суммы (по сроку до 20-го числа).*

(для наглядности все иные осуществлённые в третьем квартале операции в части НДС, кроме получения авансового платежа по арендной плате, в примерах опускаются).

Дебет 76-5-21 Кредит 90-1

— *118 000 руб. — отражена выручка за оказанные услуги по сдаче в аренду офисного помещения за текущий месяц;*

Дебет 90-3 Кредит 68 «Расчёты с бюджетом по НДС»

— *18 000 руб. — начислен НДС с операций по оказанию услуг по аренде за текущий месяц;*

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Дебет 76-5-11 Кредит 76-5-21

— *118 000 руб. — зачтена соответствующая часть полученного в сентябре авансового платежа по НДС;*

Дебет 68 «Расчёты с бюджетом по НДС» Кредит 76 субсчёт «НДС с полученных авансов»

— *18 000 руб. — предъявлен к вычету НДС по зачтённому авансу.*

Дополнительно в ноябре 2012 года в учёте сделана запись:

Дебет 76-5-11 Кредит 76-5-12

— *118 000 руб. — зачтена оставшаяся часть полученного в сентябре 2012 года авансового платежа по договору № 1 в счёт предстоящего оказания услуг по аренде фирме «Б» по договору № 2.*

В декабре 2012 года:

Дебет 68 «Расчёты с бюджетом по НДС» Кредит 51

— *18 000 руб. — произведён третий платёж по НДС за III квартал (по сроку до 20 декабря);*

Дебет 76-5-22 Кредит 90-1

— *70 800 руб. — отражена выручка за декабрь 2012 года за оказанные услуги по сдаче в аренду офисного помещения по договору № 2;*

Дебет 90-3 Кредит 68 «Расчёты с бюджетом по НДС»

— *10 800 руб. — начислен НДС с аренды за декабрь 2012 года (в рамках договора № 2);*

Дебет 76-5-12 Кредит 76-5-22

— *70 800 руб. — отражена часть авансового платежа, перезачтённого в счёт оказания услуг по договору № 2;*

Дебет 68 «Расчёты с бюджетом по НДС» Кредит 76 субсчёт «НДС с полученных авансов»

— *10 800 руб. — предъявлен к вычету НДС по зачтённому авансу;*

Дебет 51 Кредит 76-5-11

— *165 200 руб. — получен авансовый платёж по договору № 2 в счёт предстоящего оказания услуг по аренде офисных помещений в первом квартале 2013 года (с учётом остатка предыдущего перезачтённого платежа);*

Дебет 76 субсчёт «НДС с полученных авансов» Кредит 68 «Расчёты с бюджетом по НДС»

— *25 200 руб. (165 200 руб. × 18/118) — начислен НДС с полученного аванса.*

В учёте у арендатора соответственно должны быть составлены записи по аренде. Предположим, что аналитика у него выстроена аналогичным образом с кодировкой 76-5-1 для уплаченных авансовых платежей и 76-5-2 для фактически оказанных услуг и дальнейшей аналитикой по номерам договоров.

В сентябре 2012 года:

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Дебет 76-5-11 Кредит 51

— *354 000 руб. — перечислен авансовый платёж по арендной плате за IV квартал 2012 года;*

Дебет 19 Кредит 76 субсчёт «НДС по перечисленным авансам»

— *54 000 руб. — отражён НДС, уплаченный в составе авансового платежа (при наличии счёта-фактуры от арендодателя на сумму полученного аванса);*

Дебет 68 «Расчёты с бюджетом по НДС» Кредит 19

— *54 000 руб. — предъявлен к вычету НДС, уплаченный в составе авансового платежа.*

В октябре и ноябре 2012 года:

Дебет 26 Кредит 76-5-21

— *100 000 руб. (118 000 – 18 000) — отражены расходы на аренду офисного помещения за текущий месяц;*

Дебет 19 Кредит 76-5-21

— *18 000 руб. — отражён НДС со стоимости услуг по аренде за текущий месяц;*

Дебет 76-5-21 Кредит 76-5-11

— *118 000 руб. — зачтена часть авансового платежа;*

Дебет 68 «Расчёты с бюджетом по НДС» Кредит 19

— *18 000 руб. — предъявлен к вычету НДС за услуги по аренде за текущий месяц;*

Дебет 76, субсчёт «НДС по перечисленным авансам» Кредит 68 «Расчёты с бюджетом по НДС»

— *18 000 руб. — восстановлен НДС в части зачтённого аванса.*

Дополнительно в ноябре 2012 года:

Дебет 76-5-12 Кредит 76-5-11

— *118 000 руб. — зачтена оставшаяся часть уплаченного в сентябре авансового платежа по договору № 1 в счёт предстоящего оказания фирмой «А» услуг по аренде по договору № 2.*

В декабре 2012 года:

Дебет 26 Кредит 76-5-22

— *60 000 руб. (70 800 – 10 800) — отражены расходы на аренду офисного помещения за декабрь 2012 года;*

Дебет 19 Кредит 76-5-22

— *10 800 руб. — отражён НДС со стоимости услуг по аренде за декабрь 2012 года;*

Дебет 76-5-22 Кредит 76-5-12

— *70 800 руб. — отражён зачёт части перезачтённого авансового платежа;*

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Дебет 68 «Расчёты с бюджетом по НДС» Кредит 19

— *10 800 руб. — предъявлен к вычету НДС за услуги по аренде за декабрь 2012 года;*

Дебет 76 субсчёт «НДС по перечисленным авансам» Кредит 68 «Расчёты с бюджетом по НДС»

— *10 800 руб. — восстановлен НДС в части зачтённого аванса;*

Дебет 76-5-12 Кредит 51

— *165 200 руб. — перечислен авансовый платёж по арендной плате по договору № 2 за пользование арендованным помещением в первом квартале 2013 года;*

Дебет 19 Кредит 76 субсчёт «НДС по перечисленным авансам»

— *25 200 руб. — отражён НДС, уплаченный в составе авансового платежа;*

Дебет 68 «Расчёты с бюджетом по НДС» Кредит 19

— *25 200 руб. — предъявлен к вычету НДС, уплаченный в составе авансового платежа.*

А теперь рассмотрим ситуацию, когда арендатор уступает свои права по договору аренды третьему лицу.

Арендатору в таком случае нужно иметь в виду следующее. Согласно пункту 5 статьи 155 НК РФ при передаче арендных прав (как и прав, связанных с правом заключения договора) налоговая база по НДС определяется в общем порядке, предусмотренном статьёй 154 НК РФ, то есть исходя из размера платы за перенайм, которую арендатор взимает с приобретателя этих прав (третьего лица). Кроме того, третье лицо возмещает сумму уже уплаченных арендатором авансов в части, приходящейся на период после даты перенайма. И, соответственно, у арендатора при получении такого возмещения возникает необходимость восстановить суммы НДС, уже предъявленные к вычету с сумм уплаченных ранее авансовых платежей в рамках первоначального договора.

Пример 2

Воспользуемся исходной ситуацией из примера 1, но модифицируем её. Предположим, что, приняв решение отказаться от аренды офиса в центре города, в конце ноября 2012 года фирма «Б» (арендатор) уступила свои права по договору аренды этого помещения, заключённому с фирмой «А» (арендодатель), третьему лицу — фирме «В», которая стала новым арендатором для фирмы «А».

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

При этом фирма «В» уплатила фирме «Б» за перенайм 5900 руб. (в т. ч. НДС 900 руб.), а также возместила сумму 118 000 руб., соответствующую остатку аванса, уплаченного фирмой «Б» ещё в сентябре 2012 года в части платы за аренду помещений в декабре 2012 года.

В учёте фирмы «А» принципиальное изменение только одно — в аналитическом учёте, ведь теперь контрагентом вместо фирмы «Б» стала фирма «В». Предположим, что в рамках рабочего плана счетов расчёты с фирмой «В» отражаются на аналитических счетах 76-5-13 (по авансам) и 76-5-23 (за оказанные услуги).

Бухгалтерские записи у **арендодателя (фирмы «А»)** за сентябрь, октябрь и ноябрь (кроме дополнительной записи ноября) будут точно такими же, как в примере 1. А вот вместо последней (дополнительной) записи в ноябре, а также вместо декабрьских записей, представленных в примере 1, будут сделаны следующие проводки.

В ноябре 2012 года:

Дебет 76-5-11 Кредит 76-5-13

— *118 000 руб. — осуществлён перевод кредиторской задолженности по остатку полученного от фирмы «Б» аванса в связи с уступкой этой фирмой прав по договору аренды фирме «В» (теперь эта задолженность числится в аналитике арендодателя как задолженность перед фирмой «В»).*

В декабре 2012 года:

Дебет 68 «Расчёты с бюджетом по НДС» Кредит 51

— *18 000 руб. — произведён третий платёж по НДС за третий квартал (по сроку до 20 декабря, 1/3 от начисленной суммы);*

Дебет 76-5-21 Кредит 90-1

— *118 000 руб. — отражена выручка в виде арендной платы за услуги по сдаче в аренду офисного помещения, оказанные уже не фирме «Б», а фирме «В» в декабре 2012 года;*

Дебет 90-3 Кредит 68

— *18 000 руб. — начислен НДС с операций по оказанию услуг по аренде за ноябрь 2012 года;*

Дебет 76-5-11 Кредит 76-5-21

— *118 000 руб. — зачтён остаток переведённого на фирму «В» авансового платежа;*

Дебет 68 «Расчёты с бюджетом по НДС» Кредит 76 субсчёт «НДС с полученных авансов»

— *18 000 руб. — предъявлен к вычету НДС по зачтённому авансу;*

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Дебет 51 Кредит 76-5-11

— *354 000 руб. — получен от фирмы «В» авансовый платёж в счёт предстоящего оказания услуг по аренде офисных помещений в первом квартале 2013 года;*

Дебет 76 субсчёт «НДС с полученных авансов» Кредит 68 «Расчёты с бюджетом по НДС»

— *54 000 руб. — начислен НДС с полученного аванса.*

А в учёте фирмы «Б» — арендатора, уступающего свои права по договору, — в ноябре 2012 вместо записи, указанной в качестве «дополнительной» в примере 1, будут сделаны такие записи по отражению операции по уступке прав (предположим, что для учёта расчётов с фирмой «В» применяется субсчёт 76-6):

Дебет 76-6 Кредит 76-5-11

— *118 000 руб. — отражена задолженность фирмы «В» по возмещению остатка «неотработанного» арендодателем авансового платежа (в части услуг, которые будут оказаны уже фирме «В» в декабре 2012 года);*

Дебет 76 субсчёт «НДС по перечисленным авансам» Кредит 68 «Расчёты с бюджетом по НДС»

— *18 000 руб. — восстановлен НДС с данной суммы возмещаемого аванса;*

Дебет 76-6 Кредит 91

— *5900 руб. — отражена задолженность фирмы «В» за перенайм;*

Дебет 91 Кредит 68

— *900 руб. — начислен НДС с операции по уступке прав по договору аренды;*

Дебет 51 Кредит 76-6

— *123 900 руб. (118 000 + 5900) — получены денежные средства от фирмы «В» в связи с уступкой прав по договору аренды (за перенайм и в возмещение аванса).* ■

вернуться к началу статьи

вернуться к содержанию

Обязательное пенсионное страхование: первые шаги реформы

Комментарий к Федеральному закону от 03.12.12 № 243-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам обязательного пенсионного страхования»

Наталья ШИШКОЕДОВА, консультант-эксперт

Как обычно, законодатели не оставляют нас без сюрпризов к новому году. На этот раз под занавес 2012 года был внесён целый ряд изменений в законы, регламентирующие вопросы обязательного пенсионного страхования.

Одно из изменений, которое содержится в пункте 11 статьи 3 и пункте 5 статьи 6 комментируемого закона, затрагивает тех работодателей, которые не могут обеспечить полностью безопасные условия труда для всех своих работников. Кроме того, оно распространяется на работодателей, деятельность которых связана с выполнением сотрудниками определённых видов работ, дающих им право на досрочное назначение трудовой пенсии по старости.

А смысл этих изменений в том, что с 1 января 2013 года за «вредников» и некоторых других работников («досрочников») помимо «обычных» страховых взносов придётся платить «лишние» суммы по дополнительным тарифам.

Новые статьи в законах

Указанные изменения зафиксированы в новых статьях «Дополнительные тарифы страховых взносов для отдельных категорий страхователей с 1 января 2013 года», которые появились в двух Федеральных законах:

- от 15.12.01 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (ст. 33^2);
- от 24.07.09 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» (ст. 58^3).

Их содержание фактически идентично, поэтому будем рассматривать обе новые статьи как одно общее изменение.

вернуться к содержанию

Дополнительные тарифы — на страховую часть

Прежде всего, отметим, что речь идёт о **дополнительных тарифах страховых взносов на финансирование страховой части трудовой пенсии**: увеличивается солидарная часть тарифа страховых взносов.

Две группы «льготников»

При установлении дополнительных тарифов законодатель фактически предусмотрел «переходный период» (в 2013 и 2014 годах применяются пониженные тарифы, а с 2015 года — максимальный размер тарифа) и разделил «досрочников» на две группы.

Это разделение привязано к положениям пункта 1 статьи 27 Федерального закона от 17.12.01 № 173-ФЗ «О трудовых пенсиях в Российской Федерации».

В **первую группу** включены работники, занятые на тех видах работ, которые указаны в подпункте 1 пункта 1 статьи 27 закона № 173-ФЗ, а именно:

- на подземных работах;
- на работах с вредными условиями труда;
- в горячих цехах.

А **вторая группа** (с более низкими тарифами) — это работники, занятые на работах, перечисленных в подпунктах 2–18 пункта 1 статьи 27 закона № 173-ФЗ, а именно:

- на работах с тяжёлыми условиями труда;
- в качестве трактористов-машинистов в сельском хозяйстве, других отраслях экономики, а также в качестве машинистов строительных, дорожных и погрузочно-разгрузочных машин (только женщины);
- в текстильной промышленности на работах с повышенной интенсивностью и тяжестью (только женщины);
- в качестве рабочих локомотивных бригад и работников отдельных категорий, непосредственно осуществляющих организацию перевозок и обеспечивающих безопасность движения на железнодорожном транспорте и метрополитене, а также в качестве водителей грузовых автомобилей непосредственно в технологическом процессе на

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

шахтах, разрезах, в рудниках или рудных карьерах на вывозе угля, сланца, руды, породы;

- в экспедициях, партиях, отрядах, на участках и в бригадах непосредственно на полевых геолого-разведочных, поисковых, топографо-геодезических, геофизических, гидрографических, гидрологических, лесоустроительных и изыскательских работах;
- в качестве рабочих, мастеров (в том числе старших) непосредственно на лесозаготовках и лесосплаве, включая обслуживание механизмов и оборудования;
- в качестве механизаторов (докеров-механизаторов) комплексных бригад на погрузочно-разгрузочных работах в портах;
- в плавсоставе на судах морского, речного флота и флота рыбной промышленности (за исключением портовых судов, постоянно работающих в акватории порта, служебно-вспомогательных и разъездных судов, судов пригородного и внутригородского сообщения);
- в качестве водителей автобусов, троллейбусов, трамваев на регулярных городских пассажирских маршрутах;
- непосредственно занятые полный рабочий день на подземных и открытых горных работах (включая личный состав горноспасательных частей) по добыче угля, сланца, руды и других полезных ископаемых и на строительстве шахт и рудников;
- на судах морского флота рыбной промышленности на работах по добыче, обработке рыбы и морепродуктов, приёму готовой продукции на промысле (независимо от характера выполняемой работы), а также на отдельных видах судов морского, речного флота и флота рыбной промышленности;
- в лётном составе гражданской авиации, а при оставлении лётной работы по состоянию здоровья — мужчины, проработавшие не менее 20 лет, и женщины, проработавшие не менее 15 лет в указанном составе гражданской авиации;
- на работах по непосредственному управлению полётами воздушных судов гражданской авиации;
- в инженерно-техническом составе на работах по непосредственному обслуживанию воздушных судов гражданской авиации;

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Дополнительные тарифы страхового взноса (солидарная часть) в процентах от выплат и иных вознаграждений в пользу застрахованных лиц, входящих в соответствующую группу

Группа «досрочников»	Годы		
	2013	2014	2015 и далее
Первая	4,0	6,0	9,0
Вторая	2,0	4,0	6,0

- в качестве спасателей в профессиональных аварийно-спасательных службах, профессиональных аварийно-спасательных формированиях Министерства РФ по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий и участвовавшие в ликвидации чрезвычайных ситуаций;
- на работах с осуждёнными в качестве рабочих и служащих учреждений, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы;
- на должностях Государственной противопожарной службы (пожарной охраны, противопожарных и аварийно-спасательных служб) МЧС России.

Систематизированные значения дополнительных тарифов мы привели в таблице.

Особые правила для взносов по дополнительным тарифам

При начислении дополнительных взносов нужно обратить внимание на два важных нюанса.

Во-первых, их **начисление производится независимо от общей суммы выплат и вознаграждений в пользу соответствующего работника за календарный год**.

Общим правилом установлена предельная величина базы для начисления страховых взносов (ч. 4 и 5 ст. 8 закона № 212-ФЗ) на соответствующий год (согласно постановлению Правительства РФ от 10.12.12. № 1276 в 2013 году это будет 568 000 руб.). При её превышении взносы в ФСС России и ФФОМС России с этого момента не начисляются, а «обычные» взносы в ПФР начисляют по пониженному тарифу 10%.

А вот новые взносы по дополнительным тарифам необходимо продолжать начислять в том же порядке, что и до достижения данной предельной величины.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

А потому, в частности, в 2013 году новые взносы за «досрочников» по дополнительным тарифам 4 или 2% (в зависимости от вида работ, выполняемых соответствующим работником) нужно будет начислять ежемесячно в течение всего года.

Во-вторых, получить освобождение от уплаты страховых взносов в ПФР по новым дополнительным тарифам можно только по одному основанию — по результатам специальной оценки условий труда, которая должна проводиться в порядке, устанавливаемом отдельным федеральным законом.

Контроль за соблюдением требований об уплате за «досрочников» новых взносов в ПФР по дополнительным тарифам будет осуществляться в том числе на основании отчётности, которую плательщики данных страховых взносов должны будут представлять в ПФР (в т. ч. в электронном виде) в соответствии со статьёй 15 закона № 212-ФЗ.

вернуться к началу статьи

Продолжение следует

вернуться к содержанию

Ответы судебной практики на вопросы о ЕНВД

*Разъяснения аудитора **Александра АНИЩЕНКО** к информационному письму Президиума ВАС РФ <Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением положений главы 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации>*

Продолжение. Начало комментария к документу опубликовано в «720 часов» № 12, 2012

В заключительном номере за прошлый год мы начали разбирать подробности информационного письма ВАС РФ (http://www.arbitr.ru/_upimg/D20A49AD5288B4F2E90EEBC9AA26F0AA_pres_2012-08-06_3.pdf), в котором обобщена практика рассмотрения подведомственными судами дел, связанных с применением налогоплательщиками положений специального налогового режима ЕНВД (далее — обзор).

Информационные письма Президиума ВАС РФ — это рекомендации арбитражным судам, разработанные по результатам рассмотрения отдельных вопросов судебной практики.

Для арбитражных судов и других лиц такие письма носят **рекомендательный характер**. Тем не менее на практике суды пользуются ими как руководством по разрешению дел со схожими обстоятельствами. Решения, принятые без учёта разъяснений и рекомендаций Президиума ВАС РФ, практически обречены на отмену вышестоящей судебной инстанцией.

Позиции налоговиков и Минфина России не всегда совпадают с правовой позицией ВАС РФ, изложенной в информационных письмах. Но если в досудебном порядке налогоплательщику разрешить спор мирно не удастся, то в арбитражном суде инспекторы точно проиграют, если не учтут рекомендации ВАС РФ.

В письме ФНС России от 14.09.07 № ШС-6-18/716@ «О порядке применения разъяснений Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» руководство налоговой службы рекомендовало своим инспекциям руководствоваться сложившейся судебной

вернуться к содержанию

практикой на местах и вступившими в законную силу судебными решениями. Это делается с целью сократить количество судебных споров, проигранных налогоплательщикам, и исключить возможность принятия судебных решений не в пользу налоговых инспекций при вынесении решений по результатам налоговых проверок и при участии в судебных разбирательствах с налогоплательщиками.

Итак, остановимся на том, на какие нюансы обратил внимание Президиум ВАС РФ при рассмотрении споров, связанных с применением ЕНВД в сфере торговли.

Опт или розница? При переходе на ЕНВД нужно анализировать договоры

? *Зачастую налогоплательщики, ведущие торговую деятельность, решают вопрос: как не ошибиться, выбирая, в рамках какой системы налогообложения — ЕНВД или общего режима — платить налог с дохода, полученного при продаже товаров организациям и предпринимателям? На какие нюансы в таких ситуациях обращает внимание Президиум ВАС РФ?*

Прежде всего, суд советует обращать внимание на условия договоров.

Как показывает анализ арбитражной практики, мощным аргументом в пользу налогоплательщика, применившего режим ЕНВД в описанной в вопросе ситуации, служит факт отсутствия им доставки товара для покупателя. Это подтверждает, например, постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 22.12.11 № А45-2946/2011. Если покупатели (предприниматели, организации) сами забирают товар из магазина, это служит весомым подтверждением права на применение ЕНВД.

Но, с другой стороны, если при анализе договора выявляются существенные условия договора поставки, то суд может отказать в праве применения ЕНВД. Достаточно посмотреть постановление Президиума ВАС РФ от 04.10.11 № 5566/11, а также постановление ФАС Дальневосточного округа от 23.01.12 № Ф03-6524/2011.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

В комментируемом информационном письме рассмотрен спор, в котором для победы в суде у налоговиков на руках были, казалось бы, все козыри.

Налогоплательщик на ЕНВД продавал товары юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям. В договорах о продаже товаров содержались условия, согласно которым заявитель обязался поставить покупателям товар в обусловленный договором срок, а покупатели — принять и оплатить товар в ассортименте, количестве и по цене, установленным в спецификациях. В договорах была предусмотрена также ответственность поставщика за нарушение сроков и объёма поставки и покупателя — за нарушение сроков оплаты.

Продавец выставлял покупателям счета-фактуры.

Покупатели расплачивались в безналичном порядке, перечисляя средства на расчётный счёт продавца. Встречные проверки выявили, что товары приобретались для осуществления основной (предпринимательской) деятельности.

В совокупности, как решили в налоговой инспекции, это означает, что предприниматель осуществлял не розничную, а оптовую торговлю по договорам поставки. А это значит, что он должен был уплатить с доходов не ЕНВД, а налоги по общепринятой системе налогообложения.

Однако спор налоговики проиграли.

Суд особо отметил, что **налоговое законодательство не обязывает продавца проверять, как в дальнейшем покупатель будет использовать приобретённый товар**.

А все остальные условия для применения ЕНВД продавец не нарушил.

Согласно подпункту 6 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ ЕНВД применяется в отношении розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли.

В случае осуществления розничной торговли через объекты стационарной или нестационарной торговой сети (подп. 6 и 7 п. 2 ст. 346.26 НК РФ) **уплачиваемый продавцом ЕНВД охватывает в том числе и сделки по реализации товаров юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям**.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Тем не менее заранее радоваться мы бы не советовали.

На наш взгляд, в рассмотренном деле существенные условия договора поставки всё-таки имели место. Этот арбитражный суд не счёл такое обстоятельство существенным для своего решения. Другой арбитражный суд может посчитать совсем иначе.

Оказание услуг общественного питания. Могут ли быть объектами общественного питания транспортные средства?

? *Услуги общественного питания сейчас как только не реализуются: питание можно заказать с доставкой на рабочее место, можно перекусить в пирожковых, кафе. Сердца подрастающего поколения завоевала империя фастфуда. Есть и «экзотические» объекты общественного питания, например ресторан на пришвартованном к набережной теплоходе. Как ВАС РФ смотрит на такой объект с точки зрения применения ЕНВД к услугам общественного питания, которые оказываются на его борту?*

Суд в подобной ситуации предлагает применять нормы НК РФ с умом.

Да, согласно подпункту 8 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ режим ЕНВД применяется в отношении предпринимательской деятельности, связанной с оказанием услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 кв. м по каждому объекту организации общественного питания.

А статья 346.27 НК РФ, давая определение понятия «объект организации общественного питания, имеющий зал обслуживания посетителей», действительно, упоминает лишь здание (его часть) или строение, предназначенное для оказания услуг общественного питания и имеющее специально оборудованное помещение (открытую площадку) для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий или покупных товаров, а также для проведения досуга.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Президиум ВАС РФ указывает, что в спорах на тему объектов общепита следует руководствоваться принципом всеобщности и равенства налогообложения, закреплённым в пункте 1 статьи 3 НК РФ.

Поэтому нужно учитывать и то обстоятельство, что соответствующий **теплоход в качестве транспортного средства не использовался**, а был постоянно пришвартован к стенке набережной. **Необходимые инженерные коммуникации были подсоединены к теплоходу схожим со зданием или строением образом**.

Соответственно, экономических и правовых оснований отказывать такому объекту в признании его объектом организации общественного питания, имеющим зал обслуживания посетителей, нет. Так что ЕНВД в отношении такого теплохода применять можно.

А вот в отношении вагона-ресторана применять ЕНВД нельзя. Почему? Потому что он уж точно не является ни зданием, ни строением. В письме от 05.12.06 № 03-11-04/ 3/524 Минфин России установил следующее. В пункте 8 приложения А к ГОСТ Р 50647-94 (было утверждено постановлением Госстандарта России от 21.02.94 № 35 и действовало на период издания письма финансового ведомства) было сказано, что вагон-ресторан — это ресторан в специально оборудованном вагоне поезда дальнего следования. А в соответствии с Общероссийским классификатором основных средств (утв. постановлением Госстандарта России от 26.12.94 № 359) вагоны-рестораны относятся к транспортным средствам.

Следовательно, вагон-ресторан не подходит под определение, данное для объектов организации общественного питания в статье 346.27 НК РФ.

вернуться к началу статьи

Используемые для торговли объекты и инвентаризационные документы — что важнее?

вернуться к содержанию

? *Продолжим тему «экзотики». Если уж услуги общественного питания оказывают в необычных местах, то о торговле и говорить не приходится: торгуют повсюду и всем. Какие доказательства могут помочь*

налогоплательщику в споре с инспекторами, если последние считают, что торговля в подвале здания не подпадает под налоговый режим ЕНВД?

Здесь суд советует включать логику при чтении норм НК РФ.

В соответствии с подпунктом 6 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ система налогообложения в виде ЕНВД применяется в отношении розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли.

Под стационарной торговой сетью, имеющей торговые залы, понимается торговая сеть, расположенная в предназначенных для ведения торговли зданиях и строениях (их частях). Они должны иметь оснащённые специальным оборудованием обособленные помещения, **предназначенные для ведения розничной торговли и обслуживания покупателей**. К данной категории торговых объектов относятся магазины и павильоны (ст. 346.27 НК РФ).

В письме приведён спор, в котором налоговики отказали предпринимателю в праве на применение ЕНВД, потому что решили, что торговля в подвале здания не подпадает под этот налоговый режим.

В первой судебной инстанции предприниматель спор проиграл.

Суд выяснил, что согласно инвентаризационным и правоустанавливающим документам (заметим: это любимый инструмент Минфина России) подвал не был предназначен для целей розничной торговли. Так что для уплаты ЕНВД оснований не нашлось.

Но суд апелляционной инстанции решил совсем иначе. И его вывод снимает с инвентаризационных и правоустанавливающих документов силу «налогового джокера».

Проанализировав абзацы 13 и 14 статьи 346.27 НК РФ, суд счёл, что **под действие ЕНВД подпадает розничная торговля, осуществляемая не только в предназначенных, но и в используемых для ведения торговли зданиях, строениях, сооружениях, подсоединённых к инженерным коммуникациям и оснащённых необходимым оборудованием**.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Поэтому суд перешёл к изучению конкретных обстоятельств дела и выяснил, что подвал оборудован ККТ, местом кассира-операциониста, витриной, где демонстрировались продаваемые товары, имелись ценники, оплата товара и передача его покупателям производились непосредственно в этом же помещении.

Суд пришёл к выводу, что фактическое существование объекта торговли налицо. При таких обстоятельствах те данные, которые указаны в инвентаризационных и правоустанавливающих документах, правового значения вообще не имеют.

Строго говоря, судебная практика придерживается именно той точки зрения, что фактическое использование площади в торговой деятельности является достаточным условием для определения помещения в качестве объекта стационарной торговли. Подтверждением правильности такого вывода служат и постановления ФАС:

- Уральского округа от 18.05.10 № Ф09-263/10-С2 (оставлено в силе определением ВАС РФ от 20.07.10 № ВАС-9588/10);
- Северо-Кавказского округа от 26.08.10 № А53-29556/2009 (оставлено в силе определением ВАС РФ от 23.12.10 № ВАС-17065/10).

Мощный удар по статусу правоустанавливающих и инвентаризационных документов для решения вопросов о применении ЕНВД был нанесён и в следующем деле.

Налоговики посчитали, что налогоплательщик не имеет права применять ЕНВД, потому что два смежных торговых зала, площадь каждого из которых менее 150 кв. м и по которым компания в отдельности применяла ЕНВД, должны считаться как один зал.

Доказательством служили как раз пресловутые правоустанавливающие и инвентаризационные документы, в которых не были отражены данные проведённой перепланировки.

Налоговики выиграли суд первой инстанции, так как общая площадь торгового зала, определённая на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов, превышала 150 кв. м.

Однако апелляционная инстанция встала на сторону налогоплательщика. Вывод о наличии торгового зала как са-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

мостоятельного объекта организации торговли должен быть сделан судом на основе исследования представленных налогоплательщиком доказательств, подтверждающих достаточную степень обособленности соответствующих площадей. Признание объекта организации торговли самостоятельным не ставится в зависимость от того, внесены ли в инвентаризационные и правоустанавливающие документы изменения, отражающие состоявшуюся перепланировку помещений. Для признания двух и более торговых залов, расположенных вплотную друг к другу, самостоятельными объектами необходимо лишь установить достаточную степень обособленности и изолированности этих объектов.

Налогоплательщику удалось доказать фактическое наличие перегородок между вновь созданными торговыми залами, в том числе и капитальных. В каждый торговый зал из общего помещения имелись самостоятельные входы, а самое главное, на наш взгляд, — в каждом зале были свои ККТ и отдельный персонал.

При таких обстоятельствах суд счёл, что это не один торговый зал, а всё-таки два разных, и ЕНВД можно применять по каждому из них в отдельности.

А вот ситуация, когда правоустанавливающие и инвентаризационные документы играют на руку уже самому налогоплательщику.

Спор зашёл о правильном расчёте площади зала обслуживания посетителей в общественном питании.

В соответствии со статьёй 346.27 НК РФ под площадью зала обслуживания посетителей понимается площадь специально оборудованных помещений (открытых площадок) объекта организации общественного питания, предназначенных для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий или покупных товаров, а также для проведения досуга, определяемая на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

Суд разъяснил налоговикам, что при толковании данной нормы следует исходить из того, что соответствующий физический показатель базовой доходности должен включать только те площади, которые фактически могут быть использованы для потребления пищи и проведения досуга.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Иные площади, на которых нет условий для потребления посетителями пищи и проведения досуга и которые не влияют на базовую доходность, вне зависимости от того, находятся ли они в общем зале обслуживания посетителей или в отдельных помещениях, имеющих иную целевую направленность, не должны учитываться при исчислении ЕНВД. К таким площадям относятся, в частности, площади подсобных помещений, предназначенных для приготовления и раздачи пищи, мытья посуды, а также площади, на которых располагаются рабочие места кассиров, барменов, буфетчиков и т. п., обозначенные соответствующим образом в инвентаризационных и правоустанавливающих документах.

В общем, как-то так даже получается, что налогоплательщики получают некоторое преимущество перед налоговиками: выгодно ссылаться на данные из инвентаризационных и правоустанавливающих документов — можно опираться на них, не выгодно — можно настаивать на изучении фактических обстоятельств дела. Главное — найти умелого и грамотного представителя для защиты в арбитражном суде.

Физический показатель — площадь. Можно ли его корректировать в зависимости от фактического использования?

? *Физические показатели наряду с базовой доходностью, посчитанной с учётом корректирующих коэффициентов, являются основанием для расчёта налоговой базы по ЕНВД. Можно ли корректировать, например, показатель «площадь торгового зала», если фактически для торговли используется площадь, отличающаяся от указанной в правоустанавливающих документах?*

И при ответе на этот вопрос нужно следовать простой логике: для расчёта ЕНВД нужно учитывать только ту величину физического показателя, которая реально имеет возможность участвовать в получении дохода. Это позиция поддержана судами.

В арбитражной практике рассмотрена такая ситуация: в части помещения, используемого в розничной

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

торговле, осуществлялся ремонт. Налогоплательщик при исчислении суммы ЕНВД уменьшил физический показатель «площадь торгового зала» на площадь, находящуюся под ремонтом. Естественно, что возмущённые налоговики посчитали это незаконным и доначислили единый налог.

Налогоплательщик обратился в суд за защитой, и суд его поддержал.

Согласно статье 346.27 НК РФ и пункту 1 статьи 346.29 НК РФ объектом обложения ЕНВД признаётся вменённый доход, под которым понимается потенциально возможный доход налогоплательщика, рассчитываемый с учётом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчёта величины ЕНВД по установленной ставке.

Налоговой базой для исчисления суммы ЕНВД признаётся величина вменённого дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определённому виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности (п. 2 ст. 346.29 НК РФ).

Для расчёта ЕНВД по розничной торговле в рассматриваемой ситуации необходима площадь торгового зала. Налогоплательщик представил доказательства того, что на ремонтируемой части зала проведение торговых операций было невозможно в принципе.

Поэтому налогоплательщик обоснованно не учитывал ремонтируемую часть площади торгового зала при определении величины физического показателя «площадь торгового зала (в квадратных метрах)».

Принятое судом решение можно распространить и на случай, когда, исчисляя величину физического показателя «количество автотранспортных средств, используемых для перевозки грузов», налогоплательщик имеет право не учитывать транспортное средство, находящееся в ремонте после дорожно-транспортного происшествия. ■

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

iPad
2013
www.pbu.ru
720 часов
ПРАКТИЧЕСКИЙ
бухгалтерский учёт
ОФИЦИАЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ И КОММЕНТАРИИ
На iPad
и планшетах
с Android!
Полная электронная версия журнала, дополненная календарём бухгалтера Ничего лишнего, только развёрнутые комментарии к свежим нормативным актам и официальным документам с подробными примерами и схемами проводок, построенные по принципу: «Что было? Что стало? Что делать?»!
Бесплатно!
Подробности
на www.pbu.ru

а&Б
БУХГАЛТЕРИЯ И БАНКИ
На iPad
и планшетах
с Android!
Подробности на www.pbu.ru