

ПРАКТИЧЕСКИЙ бухгалтерский учёт

ОФИЦИАЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ И КОММЕНТАРИИ

Налоговый кодекс: модернизация администрирования продолжается

Уменьшение ЕНВД на величину страховых взносов индивидуальными предпринимателями

Аренда, коммунальные платежи, агенты: поиск экономных схем арендаторами

Продление командировки по личной просьбе работника. Как избежать проблем с учётом расходов?

НДС и субсидии: заповеди расчёта и учёта

Каждому долгу свой шесток



ПРАКТИЧЕСКИЙ

бухгалтерский учёт

настоящий журнал для бухгалтера

Читайте в № 10'2013:

Изменение статуса плательщика НДФЛ

Сроки перечисления НДФЛ

Во что может вылиться отсутствие по адресу

Страховой стаж для пособий

Расходы на страхование при УСН

Учёт специальной оснастки

Календарь бухгалтера

Подписные индексы в каталогах:

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

Телефон: (495) 778-91-20

практический бухгалтерский учёт

официальные материалы и комментарии

720 yacob № 10/2013

читайте в номере:

налоги

Налоговый кодекс:

модернизация администрирования продолжается

3

Оксана ДЬЯЧКОВА

Комментарий к Федеральному закону от 23.07.13 № 248-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ и некоторые другие законодательные акты РФ, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов РФ»

Уменьшение ЕНВД на величину страховых взносов индивидуальными предпринимателями

17

Владимир МАЛЫШКО

Комментарий к письму Минфина России от 16.08.13 № 03-11-11/33416 <0 возможности уменьшения единого налога на вменённый доход на сумму страховых взносов>

Аренда, коммунальные платежи, агенты: поиск экономных схем арендаторами

29

Александр АНИЩЕНКО

Комментарий к письму Минфина России от 15.08.13 № 03-11-11/33356 <0 применении индивидуальными предпринимателями — арендодателями упрощённой системы налогообложения>

НДС и субсидии: заповеди расчёта и учёта

34

Иван БОГАТЫЙ

Комментарий к письму Минфина России от 12.03.13 № 03-07-11/32588 <0 включении в налоговую базу по НДС субсидий, предоставленных организации из местного бюджета>

Продление командировки по личной просьбе работника. Как избежать проблем с учётом расходов?

Анастасия ЛАРИНА

Комментарий к письму Минфина России от 26.08.13 № 03-03-06/1/34813 <0 порядке учёта расходов на командировки в целях налогообложения прибыли>

Проценты по займам в налоговом учёте: в доходах и расходах полная симметрия

49

43

Александр АНИЩЕНКО

Комментарий к постановлению ФАС Центрального округа от 01.08.13 № A68-8200/2012 <06 отсутствии оснований для включения в налоговую базу по налогу на прибыль факта отражения процентов в бухгалтерском учёте>

Каждому долгу — свой шесток

54

Иван МОЛЧАНОВ

Комментарий к письму Минфина России от 12.08.13 № 03-03-06/1/32519 <06 отсутствии оснований для признания задолженности безнадёжной при отсутствии судебного решения>

Материальная помощь частями и **НДФ**Л: как много значит одно слово...

59

Павел ЯКОВЕНКО

Комментарий к письму Минфина России от 16.08.13 № 03-04-06/33543 <06 исчислении НДФЛ при выплате единовременной материальной помощи>

ПРАКТИЧЕСКИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ. ОФИЦИАЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ И КОММЕНТАРИИ.

№ 10/2013

АДРЕС РЕДАКЦИИ: 127055, Москва, а/я 3. 000 Издательский дом «Бухгалтерия и банки»

TEA.: (495) 778-91-20

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

Анна TAPACEHKOBA oira2006@yandex.ru

Ответственный за выпуск

Татьяна МАСЛОВА mta@pbu.ru

Ведущий редактор-эксперт Владимир МАЛЫШКО (квалификационный аттестат

аудитора № 040425) expert@pbu.ru

ΡΕΚΛΑΜΑ:

(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 12.09.13.

© «ПРАКТИЧЕСКИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ». 2013

Налоговый кодекс: модернизация администрирования продолжается

Комментарий к Федеральному закону от 23.07.13 № 248-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ и некоторые другие законодательные акты РФ, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов РФ»

Оксана ДЬЯЧКОВА, аудитор

Ф едеральным законом от 23.07.13 № 248-ФЗ внесены изменения в НК РФ, направленные на совершенствование налогового администрирования, а также поправки юридико-технического характера, уточняющие отдельные нормы НК РФ.

Кроме того, взаимосвязанные поправки внесены:

- в статью 15.6 КоАП РФ, устанавливающую ответственность за нарушение должностными лицами срока представления сведений в налоговые органы (ст. 3 закона № 248-ФЗ);
- статьи 13 и 13.2 Федерального закона от 25.07.02 № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан», регулирующие вопросы взаимообмена документами, касающимися миграционного и налогового учёта указанных лиц (ст. 4 закона № 248-ФЗ).

Как следует из статьи 6 закона № 248-ФЗ, он вступает в силу по истечении одного месяца со дня официального опубликования, а именно 24 августа 2013 года. Исключение составляют отдельные положения закона, вступающие в силу в иные сроки.

Вступление в силу законодательных актов о налогах

Одно из первых уточнений затронуло статью 5 НК Р Φ , определяющую особенности действия налогового законодательства во времени.

Как правило, акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

Исключением являются законодательные акты, которые:

- устраняют или смягчают ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливают дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков (п. 3 ст. 5 НК РФ);
- отменяют налоги, снижают размеры ставок налогов, устраняют обязанности налогоплательщиков или иным образом улучшают их положение (п. 4 ст. 5 НК РФ).

Такие законодательные акты могут вступать в силу со дня их официального опубликования, если прямо предусматривают это (абз. 4 п. 1 ст. 5 НК РФ).

Законодатель скорректировал это положение. Теперь акты законодательства о налогах и сборах могут вступать в силу в те сроки, которые прямо предусмотрены этими актами, но, **главное, не ранее даты их официального опубликования** (п. 3 ст. 1 закона № 248-ФЗ).

Уточнение перечня обязанностей налогоплательщиков

Комментируемым законом уточнён установленный статьёй 23 НК РФ перечень обязанностей налогоплательщиков.

До внесения поправок в подпункт 2 пункта 2 статьи 23 НК РФ налогоплательщики обязаны были сообщать в налоговые инспекции (по месту нахождения организации или месту жительства предпринимателя) обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях. Сообщить о таком факте налогоплательщик должен был не позднее одного месяца со дня начала такого участия.

От редакции. Сообщения об участии в российских и иностранных организациях (начале участия или внесении изменений о доле участия) представляются в налоговые инспекции по форме С-09-2, утверждённой приказом ФНС России от 09.06.11 № ММВ-7-6/362@ (приложение № 2). Структура этого документа предусматривает указание учётных сведений заявителя-налогоплательщика (наименование (для предпринимателей — фамилия, имя, отчество), ОГРН, ОГРНИП, ИНН/КПП) и соответствующей доли участия.

После 24 августа 2013 года обязанность сообщать сведения об участии в российских хозяйственных товари-

ществах и обществах с ограниченной ответственностью отменена.

Кроме того, после указанной даты налогоплательщикам не нужно сообщать налоговикам и о реорганизации и ликвидации организаций. Прежние правила предусматривали обязанность налогоплательщика сообщать о таком факте в течение трёх дней со дня принятия такого решения. Теперь подпункт 4 пункта 2 статьи 23 НК РФ, которым была установлена эта обязанность, утратил свою силу.

От редакции. Внесённой поправкой законодатель устранил дублирующие положения НК РФ по предоставлению сведений, необходимых для учёта организаций. Ведь в случае реорганизации или ликвидации налогоплательщик обязан сообщить об этом факте регистрирующей инспекции. Сообщение представляется по форме № С-09-4 (утв. приказом ФНС России от 09.06.11 № ММВ-7-6/362@). А уже в рамках межведомственного и внутриведомственного информационного сообщения документ должен предоставляться всем заинтересованным лицам, в том числе инспекции, в которой налогоплательщик состоит на учёте.

Изменение порядка передачи налогоплательщикам документов из налоговой инспекции

Законодатель установил общий порядок направления документов налоговиками при реализации своих полномочий (новая редакция п. 4 ст. 31 НК РФ), который применяется с 24 августа 2013 года. Налоговики могут передавать документы несколькими способами:

• под расписку;

- по почте заказным письмом, в этом случае документ считается полученным на шестой рабочий день со дня отправки заказного письма;
- по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота.

От редакции. Уточняя порядок передачи документов, необходимых для реализации налоговыми инспекциями сво-

их полномочий, законодатель в первую очередь указал на то, что должна быть обеспечена возможность личной передачи (под расписку) наиболее важных для налогоплательщика документов. Речь может идти, например, о передаче решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, связанного с неуплатой налогов (приложение № 12 к приказу ФНС России от 31.05.07 № ММ-3-06/338®) (форма по КНД 1165020). И только если нет возможности вручить важный документ лично, он может быть направлен налогоплательщику и иными указанными способами.

Тем налогоплательщикам, которые обязаны предоставлять в налоговые инспекции декларации в электронной форме, налоговики будут направлять документы по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота. Это касается налогоплательщиков, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек (абз. 2 п. 3 ст. 80 НК РФ).

Взаимосвязанные поправки, исключающие дублирующие функции, были внесены и в другие статьи первой части НК РФ. Так, в статьях 101 (п. 15.1) и 101.4 (п. 11) НК РФ исключены указания о способах передачи налоговиками документов.

Новое в формах и правилах выдачи справок

Налоговики обязаны предоставлять налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по их запросу справки о состоянии расчётов по налогам, сборам, пеням и штрафам на основании имеющихся в инспекциях данных (подп. 10 п. 1 ст. 32 НК РФ). Запрашиваемая справка выдаётся в течение 5 дней (имеются в виду рабочие дни (п. 6 ст. 6.1 НК РФ)) со дня поступления запроса от налогоплательщика или налогового агента.

С 24 августа 2013 года перечень указанных в справке сведений расширился. Теперь **налоговики обязаны указывать в справке сведения о процентах, которые бюджет задолжал налогоплательщику** (п. 10 ст. 78, п. 10 ст. 176.1

НК РФ) или **налогоплательщик должен заплатить в бюджет** (например, п. 4 ст. 75, п. 17 ст. 176.1 НК РФ и др.).

Кроме того, после вступления в силу закона № 248-ФЗ налоговики обязаны выдавать **справки об исполнении обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов, процентов**. Срок выдачи — в течение 10 дней (рабочих) со дня подачи в налоговую инспекцию соответствующего запроса.

Обновление порядка проведения сверки расчётов

За налоговыми инспекциями кодексом закреплена обязанность по проведению с налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами совместной сверки расчётов (подп. $11~\text{п.}1~\text{ст.}32~\text{HK P}\Phi$). Благодаря поправкам, внесённым законом № $248-\Phi$ 3, такая сверка расчётов будет проводиться не только по налогам, сборам, пеням, штрафам, но и по процентам.

Порядок проведения совместной сверки, а также формат обновлённого акта должна утвердить налоговая служба.

Начиная с 24 августа 2013 года налоговики обязаны проводить сверку и с ответственными участниками консолидированной группы налогоплательщиков (КНГ). На основании результатов совместной сверки должен составляться акт. Он будет вручаться, направляться по почте заказным письмом или передаваться ответственному участнику КГН в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи в течение следующего дня после его составления.

Выписки из ЕГРН

ФНС России ведёт Единый государственный реестр налогоплательщиков (ЕГРН), в котором содержатся сведения из Единого государственного реестра юридических лиц и Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей (п. 8 ст. 84 НК РФ).

Ныне действуют правила ведения ЕГРН, утверждённые постановлением Правительства РФ от 26.02.04 № 110. В своё время приказом Минфина России от 30.09.10 № 116н был утверждён новый порядок ведения ЕГРН, но

он пока не вступил в силу, поскольку в пункте 2 приказа сказано, что он заработает лишь после признания утратившими силу правил ведения ЕГРН, утверждённых постановлением № 110. А этого пока не произошло.

Порядок предоставления пользователям сведений из ЕГРН утверждён приказом ФНС России от 27.02.12 \mathbb{N}° ММВ-7-6/111@. И этот документ также вступит в силу с той даты, когда утратят силу правила, утверждённые постановлением \mathbb{N}° 110.

В настоящее время сведения, содержащиеся в ЕГРН, предоставляются пользователям по запросам, составленным в произвольной форме, на платной или бесплатной основе в течение 5 рабочих дней со дня получения запроса (п. 12–15 правил). Срочное предоставление информации осуществляется не позднее рабочего дня, следующего за днём получения запроса.

Однако в НК РФ не была закреплена обязанность налоговых органов выдавать пользователям выписки из ЕГРН. Законодатель исправил эту оплошность и дополнил пункт 1 статьи 32 НК РФ новым подпунктом 14, устанавливающим новую обязанность.

Поручение на списание и перечисление денежных средств

Чтобы взыскать с налогоплательщика недоимку по налогу, налоговики направляют в банк поручение на списание денежных средств со счетов налогоплательщика (налогового агента) или поручение на перевод электронных денежных средств налогоплательщика (налогового агента).

Законом № 248-ФЗ установлено, что форму и порядок направления в банк поручения налогового органа должна устанавливать налоговая служба. Она же будет утверждать форматы указанных поручений, которые законодатель счёл целесообразным согласовывать с Банком России (дополнения в п. 2 ст. 46 НК РФ).

Кроме того, статья 46 НК РФ дополнена новым пунктом 4.1, которым установлен порядок приостановления действия указанных поручений, возобновления их действия, а также порядок отзыва неисполненных поручений.

Действие поручения налоговой инспекции на списание денежных средств со счетов налогоплательщика (налогового агента), а также поручения на перевод электронных денежных средств в бюджет **приостанавливается в трёх случаях**:

- по решению налоговой инспекции в случае принятия решения о временном приостановлении уплаты суммы задолженности на период рассмотрения заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки) по уплате налога в соответствии с пунктом 6 статьи 64 НК РФ;
- при поступлении от судебного пристава-исполнителя постановления о наложении ареста на находящиеся в банке денежные средства, в том числе электронные;
- по решению вышестоящего налогового органа в случаях, предусмотренных НК РФ.

Действие указанных поручений возобновляется на основании решения налоговой инспекции об отмене приостановления.

Кроме того, налоговой инспекцией **может быть принято решение об отзыве не исполненных (полностью или частично) указанных поручений в пяти случаях**:

- при изменении срока уплаты налога и сбора, а также пеней и штрафа в соответствии с главой 9 НК РФ;
- при исполнении обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов, предусмотренных НК РФ процентов, в том числе в случае зачёта переплаты в счёт погашения недоимки и задолженности по пеням и штрафам в соответствии со статьёй 78 НК РФ;
- при списании недоимки, задолженности по пеням и штрафам, процентов, предусмотренных главой 9, статьёй 176.1 НК РФ, признанных безнадёжными к взысканию в соответствии со статьёй 59 НК РФ;
- при уменьшении суммы налога, сбора, пеней в связи с представлением уточнённой налоговой декларации в соответствии со статьёй 81 НК РФ;
- при поступлении в налоговую инспекцию от банка информации об остатках денежных средств на других счетах налогоплательщика или об остатках электронных денежных средств в соответствии с пунктами 5 и 9 статьи 76, пункта 2 статьи 86 НК РФ.

НАПОГИ 9

Формы перечисленных выше решений устанавливаются налоговой службой. Она же утверждает форматы этих решений по согласованию с Банком России.

Порядок направления в банк указанных решений определяют:

- ФНС России если документ на бумажных носителях;
- Банк России по согласованию с налоговой службой если документ в электронной форме.

Изменения в порядке взыскания долгов за счёт имущества гражданина

Если гражданин, не зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя, вовремя не заплатил налог, то налоговая инспекция вправе обратиться в суд с заявлением о его взыскании за счёт имущества налогоплательщика.

В настоящее время сделать это может только та налоговая инспекция, которая направила физическому лицу требование об уплате налога (п. 1 ст. 48 НК РФ).

Если же гражданин меняет место жительства и снимается с учёта в налоговой инспекции, которая выставила требование об уплате налога, обратиться в суд с заявлением налоговики не могут.

Чтобы избавиться от этой проблемы, законодатель внёс поправки в пункт 1 статьи 48 НК РФ. Теперь при возникновении описанной выше ситуации со снятием гражданина с учёта полномочия по обращению в суд с заявлением о взыскании налога будут переходить к налоговой инспекции по новому месту жительства этого лица.

Аналогичные правила действуют и при взыскании за счёт имущества физического лица задолженности по пеням и штрафам.

Коррективы в правилах округления

С 1 января 2014 года все налоги будут округляться до полных рублей. Сумму налога менее 50 копеек можно будет отбросить, а сумму налога 50 копеек и более необходимо будет округлить до полного рубля (вновь введённый п. 6 ст. 52 НК РФ).

Аналогичная норма, установленная пунктом 4 статьи 225 НК РФ, исключена из главы 23 НК РФ.

Основания для признания недоимки безнадёжной

Недоимка по налогам и задолженность по пеням и штрафам признаётся безнадёжной в установленных статьёй 59 НК РФ случаях. В перечень этих случаев включены:

- ликвидация организации, у которой недостаточно имущества, чтобы погасить задолженность перед бюджетом;
- признание индивидуального предпринимателя банкротом;
- смерть физического лица или объявление его умершим;
- утрата налоговиками возможности по решению суда взыскать недоимку, задолженность по пеням и штрафам в связи с истечением установленного срока их взыскания;
- иные случаи, предусмотренные законодательством РФ о налогах и сборах.

Законодатель дополнил статью 59 НК РФ новым пунктом 4.1. В нём говорится, что основанием для признания недоимки по налогам и задолженности по пеням и штрафам является постановление о прекращении исполнительного производства в связи с невозможностью взыскания недоимки.

Такое постановление выносят судебные приставы-исполнители через пять лет с даты образования недоимки, если её размер в совокупности с задолженностью по пеням и штрафам не превышает определённого размера. Он определяется на основании размера требований к должнику для возбуждения дела о банкротстве в соответствии с Федеральным законом от 26.10.02 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)».

Напомним, что в настоящее время для организаций размер этих требований составляет 100 000 руб., для предпринимателей — 10 000 руб. (п. 2 ст. 6 закона № 127-ФЗ).

Решение о признании такой недоимки безнадёжной и её списании будет принимать налоговая инспекция по месту учёта налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

Поправки в обязанности банков

Поправка, внесённая в пункт 1 статьи 60, закрепляет обязанность банков перечислять в бюджет на основании инкассового поручения не только денежные средст-

НАПОГИ 11

ва налогоплательщика (налогового агента), но и его электронные денежные средства.

Прежней редакцией пункта 3.1 статьи 60 НК РФ было определено, что банки обязаны сообщать в налоговые инспекции о невозможности исполнения их поручения на перечисление денежных средств в бюджет в связи с отсутствием или недостаточностью денежных средств на корреспондентском счёте банка. Теперь (с 24 августа 2013 года) банки должны информировать налоговиков и о невозможности исполнения их поручения в связи с отсутствием денежных средств на счёте налогоплательщика.

Договор об инвестиционном налоговом кредите

Изменения в перечне сведений

Законодатель дополнил перечень сведений, которые должны быть отражены в договоре об инвестиционном налоговом кредите.

Помимо порядка уменьшения платежей по соответствующему налогу, суммы кредита, срока действия договора, порядка погашения суммы кредита и начисленных процентов, ответственности сторон в договоре инвестиционного кредита должен содержаться срок погашения суммы кредита и начисленных процентов, а также способ обеспечения обязательств. При этом срок погашения кредита и начисленных процентов не должен превышать срок, на который предоставлен инвестиционный налоговый кредит. Такие дополнения внесены в пункт 6 статьи 67 НК РФ.

Обновлённый порядок взыскания процентов за нарушение обязательств

Если организация, получившая инвестиционный налоговый кредит в связи с выполнением особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставлением ею особо важных услуг населению, нарушает свои обязательства, то она обязана помимо налога заплатить и проценты. Проценты рассчитываются за каждый календарный день действия договора исходя из ставки рефинансирования Банка России.

Перечислить в бюджет проценты налогоплательщик обязан не позднее 3 месяцев со дня расторжения договора (п. 9 ст. 68 НК РФ). При нарушении этого срока и после окончания срока исполнения требования об уплате проценты будут взыскиваться в порядке, который предусмотрен статьями 46–48 НК РФ (новая редакция п. 10 ст. 68 НК РФ).

Напомним, что до внесения поправок проценты должны были взыскиваться в порядке, аналогичном тому, который установлен статьёй 176.1 НК РФ (с применением механизма банковской гарантии).

Требование об уплате налога

Если налогоплательщик вовремя не заплатил налог, то у него образуется недоимка по этому налогу. В этом случае налоговики направляют налогоплательщику требование об уплате налога (п. 2 ст. 69 НК $P\Phi$).

Требование об уплате налога должно содержать следующие сведения:

- о сумме задолженности по налогу;
- размере пеней, начисленных на момент направления требования;
- сроке исполнения требования;
- мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования.

Что касается срока уплаты налога, установленного законодательством о налогах и сборах, то эти сведения теперь должны указываться только в требовании об уплате налога, которое направляется физическому лицу (п. 4 ст. 69 НК РФ).

Законодатель также разрешил выставлять требования об уплате налогов не только тем налоговым инспекциям, в которых налогоплательщики состоят на учёте, но и тем налоговым органам, которые вынесли решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в соответствии со статьёй 101.4 НК РФ (п. 5 ст. 69 НК РФ).

Срок направления налогоплательщику требования об уплате налога — **не позднее 3 месяцев** со дня выявления

недоимки (п. 1 ст. 70 НК РФ). Законодатель сделал исключение для тех случаев, когда сумма недоимки и задолженности по пеням и штрафам, относящимся к этой недоимке, составляет менее 500 руб. В отношении такой задолженности требование об уплате налога может быть направлено налогоплательщику не позднее одного года со дня выявления недоимки. Такие дополнения внесены в пункт 1 статьи 70 НК РФ.

Кроме того, законодатель увеличил (с 10 до 20 рабочих дней) срок направления налогоплательщику требования об уплате налога по результатам налоговой проверки (п. 2 ст. 70 НК РФ). Этот срок отсчитывается с даты вступления в силу решения ИФНС России.

В таком же порядке и в те же сроки налоговики должны выставлять требование об уплате налогов, сборов, пеней и штрафов на основании решения о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение (п. 10 ст. 101.4 НК РФ). Согласно поправкам, внесённым в указанную норму, направлять требование правонарушителю должна та налоговая инспекция, которая выявила соответствующее правонарушение.

Начиная с 24 августа 2013 года налоговики могут выставлять не только требования об уплате налогов, сборов, пеней и штрафов, но и требования об уплате процентов, предусмотренных главой 9 НК РФ, поскольку правила, предусмотренные статьями 69 и 70 НК РФ, теперь распространяются и на проценты (п. 8 ст. 69 и п. 3 ст. 70 НК РФ).

Расширение сферы применения банковской гарантии

Законодатель расширил сферу применения банковской гарантии. Начиная с 1 октября 2013 года банковская гарантия может использоваться для обеспечения обязанности по уплате налогов и сборов. Это касается случаев предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налога, предоставления инвестиционного налогового кредита (п. 5.3, 8 ст. 64, п. 1 ст. 72 НК РФ).

В связи с этим первая часть НК РФ дополнена новой статьёй 74.1 «Банковская гарантия», вступившей в силу

1 октября 2013 года (п. 2 ст. 6 закона № 248-ФЗ). В ней дано определение банковской гарантии, установлены требования к банкам, которые могут её выдавать, а также требования к самой банковской гарантии. Правила, которые предусмотрены этой статьёй, применяются также в отношении банковских гарантий, обеспечивающих исполнение обязанности по уплате сборов, пеней, штрафов (п. 9 ст. 74.1 НК РФ).

На основании банковской гарантии банк (гарант) должен заплатить за налогоплательщика налоги, если налогоплательщик не сделал это вовремя, а также пени на основании требования налогового органа, выставленного в письменной или в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи (п. 2 ст. 74.1 НК РФ).

Обязательство по банковской гарантии подлежит исполнению гарантом в течение 5 рабочих дней со дня получения им требования об уплате денежной суммы по банковской гарантии (п. 7 ст. 74.1 НК РФ). При этом гарант не вправе отказать налоговому органу в удовлетворении требования об уплате денежной суммы по банковской гарантии (п. 8 ст. 74.1 НК РФ). Исключением является только случай, когда такое требование предъявлено гаранту после окончания срока, на который выдана банковская гарантия.

Банковская гарантия может быть выдана банком, включённым в специальный перечень, который ведёт Минфин России на основании сведений, полученных от Банка России. Указанный перечень должен быть размещён на сайте Минфина России в сети Интернет.

Для включения в перечень банк должен удовлетворять требованиям, установленным пунктом 3 статьи 74.1 НК РФ. В перечень включены следующие требования:

- наличие выданной Банком России лицензии на осуществление банковских операций и осуществление банковской деятельности в течение не менее пяти лет;
- наличие собственных средств (капитала) банка в размере не менее 1 млрд рублей;
- соблюдение обязательных нормативов, предусмотренных Федеральным законом от 10.07.02 № 86-ФЗ «О Цен-

ΗΑΠΟΓΙΙ

тральном банке РФ (Банке России)», на все отчётные даты в течение последних шести месяцев;

• отсутствие требования Банка России об осуществлении мер по финансовому оздоровлению банка на основании Федерального закона от 25.02.99 № 40-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций» и Федерального закона от 27.10.08 № 175-ФЗ «О дополнительных мерах для укрепления стабильности банковской системы в период до 31 декабря 2014 года».

Банки, которые соответствуют этим требованиям, должны быть включены в перечень в течение 5 рабочих дней со дня выявления этих обстоятельств. Банки, которые не соответствуют установленным требованиям, должны в те же сроки исключаться из перечня.

Что касается банковской гарантии, то она должна отвечать указанным в пункте 5 статьи 74.1 НК РФ требованиям:

- быть безотзывной и непередаваемой;
- не должна содержать указание на предоставление налоговым органом гаранту документов, которые не предусмотрены статьёй 74.1 НК РФ;
- срок действия должен истекать не ранее чем через шесть месяцев со дня истечения установленного срока исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога, обеспеченной банковской гарантией, если иное не предусмотрено НК РФ;
- сумма, на которую выдана банковская гарантия, должна обеспечивать исполнение гарантом в полном объёме обязанности налогоплательщика по уплате налога и уплате соответствующих пеней, если иное не предусмотрено НК РФ;
- должна предусматривать применение налоговым органом мер по взысканию с гаранта сумм, обязанность по уплате которых обеспечена банковской гарантией, в порядке и в сроки, которые предусмотрены статьями 46 и 47 НК РФ, в случае неисполнения им в установленный срок требования об уплате денежной суммы по банковской гарантии, направленного до окончания срока действия банковской гарантии.

Продолжение следует

Уменьшение ЕНВД на величину страховых взносов индивидуальными предпринимателями

Комментарий к письму Минфина России от 16.08.13 № 03-11-11/33416 <0 возможности уменьшения единого налога на вменённый доход на сумму страховых взносов>

Владимир МАЛЫШКО, эксперт «ПБУ»

С начала текущего года пункт 2 статьи 346.32 НК РФ изложен в новой редакции. Законодателем при этом в указанную статью введён новый пункт 2.1. Данными нормами установлен порядок уменьшения суммы исчисленного единого налога на вменённый доход (ЕНВД). Изменение порядка породило множество вопросов у «вмененщиков», на один из которых, заданный индивидуальным предпринимателем, Минфин России ответил в комментируемом письме.

Уменьшение налога

по начислениям физическим лицам...

С 1 января 2013 года плательщики ЕНВД, осуществляющие начисление выплат и иных вознаграждений физическим лицам, в силу подпункта 1 пункта 2 статьи 346.32 НК РФ вправе уменьшить сумму ЕНВД, исчисленную за налоговый период, на величину страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных (в пределах исчисленных сумм с выплачиваемых налогоплательщиком вознаграждений работникам) в данном налоговом периоде в соответствии с законодательством РФ.

При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50% (абз. 2 п. 2.1 ст. 346.32 НК РФ) на совокупность данных расходов, а также:

- расходов по выплате в соответствии с законодательством РФ пособия по временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые три дня временной нетрудоспособности работника, которые оплачиваются за счёт средств работодателя в силу подпункта 1 пункта 2 статьи 3 Федерального закона от 29.12.06 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» (далее закон № 255-ФЗ) и (или)
- платежей (взносов) по договорам добровольного личного страхования, заключённым со страховыми организациями, имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ, на осуществление соответствующего вида деятельности, в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за три первых дня временной нетрудоспособности, которые оплачиваются за счёт средств работодателя, и части выплаты пособия по временной нетрудоспособности, не покрытой страховыми выплатами, произведёнными работникам страховыми организациями. В приведённой норме в отношении возможности уменьшения налога на величину страховых взносов в части них имеются ограничения: взносы должны быть уплачены в налоговом периоде, при этом их сумма не должна превосходить исчисленную их величину за налоговый период.

Налоговым периодом по ЕНВД признаётся квартал (ст. 346.30 НК РФ). Вполне возможно, что предприниматель начинает начислять доход работнику не с первого месяца квартала. Соответственно, страховые взносы в государственные внебюджетные фонды также будут начисляться не с начала налогового периода. В связи с этим у «вмененщика» и возник вопрос о порядке исчисления величины ограничения: указанное 50-процентное ограничение от величины налога определяется исходя из суммы налога за квартал или из суммы ЕНВД, исчисленной за месяцы квартала, в которых производилось начисление страховых взносов?

Данный финансистами в комментируемом письме ответ должен удовлетворить индивидуального предпринимателя: 50-процентное ограничение определяется исходя из суммы ЕНВД, исчисленной по итогам квартала.

Пример

Индивидуальный предприниматель, занимающийся розничной торговлей, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, площадь торгового места в которых превышает 5 кв. м, применяет специальную систему налогообложения в виде ЕНВД. В сентябре текущего года ИП открыл в том же муниципальном образовании второй объект стационарной торговой сети, идентичный первому, площади первого объекта — 15 кв. м, второго — 12 кв. м. На первом объекте предприниматель сам продолжает трудиться, а для работы на втором заключён трудовой договор с физическим лицом (наёмный работник у предпринимателя единственный). Работнику за сентябрь начислено 25 000 руб. Исчисленные суммы страховых взносов в ПФР, ФСС России и ФФОМС за сентябрь были перечислены в Федеральное казначейство на счета соответствующих фондов в последний день этого месяца.

Работодатели-страхователи, использующие ЕНВД, при начислении страховых взносов в государственные внебюджетные фонды используют общие тарифы страховых взносов, установленные пунктом 1 статьи 58.2 Федерального закона от 24.07.09 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» (далее — закон № 212-ФЗ):

- 22,0% в ПФР;
- 2.9% в ФСС России;
- 5,1% в ФФОМС.

Исходя из этого за сентябрь предпринимателем начислено:

- 5500 руб. (20 500 руб. × 22%) в ПФР;
- ullet 725 руб. (25 000 руб. imes 2,9%) в ФСС России;
- 1275 руб. (25 000 руб. × 5,1%) в ФФОМС.

А также 50 руб. (25 000 руб. \times 0,2%) — в ФСС России на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Всего же в фонды предпринимателем за наёмного работника в III квартале было перечислено 7550 руб. (5500 + 725 + 1275 + 50).

При используемом предпринимателем виде розничной торговли для расчёта единого налога используется физический показатель «Площадь торгового места (в квадратных метрах)» с базовой доходностью 1800 руб/мес.

Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты К1 и К2 (п. 4 ст. 346.29 НК РФ). Коэффициент-дефлятор К1 в 2013 году составляет 1,569 (приказ Минэкономразвития России от $31.10.12\ N^2\ 707$).

Корректирующий коэффициент К2 определяется нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов. В части рассматриваемого вида торговли в муниципальном образовании, где осуществляется деятельность предпринимателя, его величина равна 0,95.

В случае если в течение налогового периода у налогоплательщика произошло изменение величины физического показателя, налогоплательщик при исчислении суммы единого налога учитывает указанное изменение с начала того месяца, в котором произошло изменение величины физического показателя (п. 9 ст. 346.29 НК РФ).

Таким образом, налоговая база по ЕНВД за третий квартал равна 152 930,43 руб. (1800 руб. \times (15 + 15 + (15 + 12) \times 1,569 \times \times 0,95)).

Ставка ЕНВД — 15% (ст. 346.31 НК РФ). Исходя из этого сумма налога, исчисленная к уплате по итогам III квартала 2013 года, составит 22 940 руб. (22 939,56 руб. (152 930,43 руб. \times 15%)).

Указанную сумму индивидуальный предприниматель вправе уменьшить на сумму фактически уплаченных (в пределах начисленных сумм) страховых взносов, а именно на 7550 руб. Поскольку их совокупность не превосходит $50\,\%$ от суммы исчисленного налога (7550 руб. < 11 470 руб. (22 940 руб. \times 50 %)), то уплате за III квартал подлежит 15 390 руб. (22 940 – 7550). И перечислить их предприниматель должен до 25 октября текущего года (п. 1 ст. 346.32 НК РФ).

— на страховые взносы, уплачиваемые за себя

В комментируемом письме финансисты подчеркнули, что индивидуальные предприниматели, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, уменьшать сумму ЕНВД на страховые взносы, уплаченные за себя в фиксированном размере, не вправе.

Напомним, что индивидуальные предприниматели, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, могут уменьшить сумму ЕНВД на уплаченные страховые взносы в ПФР и ФФОМС в фиксированном размере (абз. 3 п. 2.1 ст. 346.32 НК РФ). При этом ограничение в виде возможности уменьшения налога не более чем на 50% от суммы данного налога для предпринимателей не установлено.

В текущем году индивидуальные предприниматели уплачивают страховые взносы в ПФР и ФФОМС в фиксированных размерах (п. 1 ст. 14 закона N 212-Ф3).

Фиксированный размер страхового взноса определяется как произведение увеличенного в 12 раз минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на начало финансового года, за который уплачиваются страховые взносы, и:

- двукратного тарифа страховых взносов в ПФР, приведённого в подпункте 1 пункта 2 статьи 12 закона № 212-ФЗ (п. 1.2 ст. 14 закона № 212-З), по обязательному пенсионному страхованию;
- тарифа страховых взносов в ФФОМС, указанного в подпункте 3 пункта 2 статьи 12 закона № 212-ФЗ (п. 1.2 ст. 14 закона № 212-З), по обязательному медицинскому страхованию.

Упомянутыми подпунктами 1 и 3 пункта 2 статьи 12 закона № 212-ФЗ установлены следующие тарифы: 26% в ПФР и 5,1% в ФФОМС. Следовательно, в 2013 году индивидуальному предпринимателю надлежит перечислить:

- 32 479,20 руб. (5205 руб/мес. \times 2 \times 26 % \times 12 мес.) в ПФР:
- 3185,46 руб. (5205 руб/мес. × 5,1 % × 12 мес.) в ФФОМС. Годовую сумму взносов на собственное обязательное пенсионное и медицинское страхование 35 664,66 руб. (32 479,20 + 3185,46) предприниматели могут перечислить во внебюджетные фонды либо единовременно, либо несколькими платежами в течение года (ежеквартально или раз в месяц). В любом из выбранных способов предприниматель должен перечислить взносы полностью до 31 декабря текущего года (п. 2 ст. 16 закона № 212-ФЗ).

ΗΑΠΟΓИ 21

В зависимости от выбранного порядка уплаты фиксированных платежей индивидуальные предприниматели могут уменьшить сумму ЕНВД за тот налоговый период (квартал), в котором были фактически уплачены фиксированные платежи. При этом финансисты несколько расширили срок уплаты, доведя его до момента подачи налоговой декларации по ЕНВД (письма Минфина России от 19.04.13 № 03-11-11/13554, от 12.04.13 № 03-11-11/12394, от 05.04.13 № 03-11-11/138). Срок же представления декларации по ЕНВД — не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода (п. 3 ст. 346.32 НК РФ). То есть принять к уменьшению налога можно только те суммы страховых взносов, которые были уплачены на момент подачи налоговой декларации по ЕНВД за соответствующий квартал.

Сумма единовременно уплаченного фиксированного платежа, по мнению чиновников, уменьшает сумму ЕНВД только за тот налоговый период (квартал), в котором фиксированный платёж был уплачен. Если фиксированный платёж предпринимателя, уплаченный единовременно, превысил сумму начисленного в этом же периоде налога, то перенести остаток платежа на последующие налоговые периоды не представляется возможным (письма Минфина России от 26.04.13 № 03-11-11/14780, от 29.03.13 № 03-11-09/10035).

Окончание примера

Уточним условие примера и рассмотрим 2 возможных варианта.

Вариант 1 Страховые взносы в виде фиксированного платежа предприниматель уплатил целиком в марте 2013 года.

Поскольку у индивидуального предпринимателя в I и II кварталах текущего года отсутствовали наёмные работники, то он был вправе уменьшить исчисленную сумму ЕНВД за налоговый период на величину страховых взносов, уплаченных за себя.

Исчисленная сумма ЕНВД за первый квартал составила 18 110 руб. (18 110,18 руб. ((1800 руб. \times (15 + 15 + 15) \times 1,569 \times \times 0,95) \times 15 %)).

Предприниматель в марте уплатил в ПФР и ФФОМС 35 664,66 руб. Данная сумма превосходит исчисленную величину

единого налога (35 664,66 > 18 110). Не существующее для предпринимателей ограничение в уменьшении налога наполовину позволяет ему по итогам первого квартала не перечислять налог в бюджет.

Превосходящую же налог сумму страховых взносов, 17 554,66 руб. (35 664,66 - 18 110), предприниматель не вправе перенести в уменьшение исчисленного ЕНВД за второй квартал.

Вариант 2 Страховые взносы в виде фиксированного платежа уплачивались предпринимателем дважды: в марте 2013 года в сумме 18 000 руб. и в июне в сумме 17 664,66 руб.

Исчисленные суммы ЕНВД как за первый квартал, так и за второй составили 18 110 руб. (18 110,18 руб. ((1800 руб. \times (15 + 15 + 15) \times \times 1,569 \times 0,95) \times 15 %)).

В первом квартале предпринимателем уплачено в фонды в качестве страховых взносов за себя 18 000 руб. Следовательно, перечислить в бюджет за этот период ему полагалось 110 руб. (18 $110 - 18\ 000$).

Во втором квартале в фонды было перечислено 17 664,66 руб. Это позволило предпринимателю уменьшить сумму ЕНВД, подлежащую перечислению в бюджет, до 446 руб. (445,52 руб. (18 110,18 - 17 664,66)).

Как видим, в нашем примере индивидуальный предприниматель при втором варианте полностью использовал возможность уменьшения исчисленного ЕНВД на суммы страховых взносов, уплачиваемых в фонды за себя. Заключение же с физическим лицом трудового договора в третьем квартале не позволяет предпринимателю уменьшать налог на страховые взносы в виде фиксированного платежа.

В случае если сумма ЕНВД за налоговый период (квартал) меньше величины страховых взносов в виде фиксированных платежей, целесообразно производить их уплату не единовременно, а по частям (поквартально). Причём части не обязательно должны быть равными. Логично в этом случае ориентироваться на исчисленные суммы единого налога. К примеру, можно в первом квартале уплатить страховые взносы в размере, соответствующем сумме подлежащего начислению ЕНВД за этот квартал. Во втором квартале желательно внести разницу между годо-

вой величиной фиксированного платежа и уже уплаченными в первом квартале страховыми взносами, если она не превышает сумму подлежащего перечислению единого налога за второй квартал. В противном же случае следует перечислить сумму, соответствующую исчисленному ЕНВД за второй квартал. Оставшаяся разница между годовой величиной фиксированных платежей и совокупностью уплаченных страховых взносов в первом и втором кварталах должна быть перечислена в III или (и) IV квартале.

Перенос на следующий год части суммы страхового взноса, уплаченного предпринимателем за себя, которая не учтена в уменьшение сумм ЕНВД из-за недостаточности исчисленного налога за все кварталы года, как неоднократно отмечали чиновники, законодательством РФ не предусмотрен.

Отпуск по уходу за ребёнком и его влияние на ЕНВД

Вернёмся ещё раз к вопросу, заданному налогоплательщиком в комментируемом письме. В вопросе уточнено, что наёмным работником является лицо, вышедшее на работу из отпуска по уходу за ребёнком. В комментируемом письме чиновники не стали останавливаться на вопросе о возможности уменьшения ЕНВД на сумму страховых взносов в виде фиксированного платежа при наличии у предпринимателя единственного работника, который находится в отпуске по уходу за ребёнком. Своё понимание по данному вопросу Минфин России изложил ранее в письме от 25.04.13 № 03-11-11/14473. И оно, к сожалению, не обрадует индивидуальных предпринимателей.

По мнению финансистов, **индивидуальный предприниматель**, **у которого имеется один находящийся в отпуске по уходу за ребёнком в возрасте до трёх лет наёмный работник**, которому предприниматель производит ежемесячные компенсационные выплаты за счёт средств, направляемых на оплату труда, в соответствии с указом Президента РФ от 30.05.94 № 1110 «О размере компенсационных выплат отдельным категориям граждан» **не вправе уменьшать сумму ЕНВД, исчисленную за налоговый**

период, на величину уплаченных страховых взносов в виде фиксированного платежа.

И обосновывают чиновники это следующим.

Положения указа Президента РФ № 1110 (п. 1) обязывают работодателя выплачивать ежемесячно 50 руб. матерям (или другим родственникам, фактически осуществляющим уход за ребёнком), состоящим в трудовых отношениях с организацией (с индивидуальным предпринимателем), находящимся в отпуске по уходу за ребёнком до достижения им возраста трёх лет.

Порядком назначения и выплаты ежемесячных компенсационных выплат отдельным категориям граждан (подп. «а» п. 11, утв. постановлением Правительства РФ от 03.11.94 \mathbb{N} 1206) предусматривается, что работодатель производит данные выплаты за счёт собственных средств.

Ежемесячные компенсационные выплаты осуществляются за счёт средств, направляемых на оплату труда работодателями (организациями или индивидуальными предпринимателями) независимо от их организационно-правовых форм (п. 20 порядка).

Выплата ежемесячных компенсационных выплат работнику прекращается при достижении ребёнком возраста трёх лет начиная с месяца, следующего за тем месяцем, в котором ребёнку исполняется 3 года (п. 17 порядка).

Согласно пункту 77 Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг», № П-2 «Сведения об инвестициях в нефинансовые активы», № П-3 «Сведения о финансовом состоянии организации», № П-4 «Сведения о численности, заработной плате и движении работников», № П-5 (м) «Основные сведения о деятельности организации» (утв. приказом Росстата от 24.10.11 № 435) в среднюю численность работников включаются:

- среднесписочная численность работников;
- средняя численность внешних совместителей;
- средняя численность работников, выполняющих работу по договорам гражданско-правового характера.

Среднесписочная численность работников за месяц исчисляется путём суммирования списочной численности ра-

ботников за каждый календарный день месяца, т. е. с 1-го по 30-е или 31-е число (для февраля — по 28-е или 29-е число), включая праздничные (нерабочие) и выходные дни, и деления полученной суммы на число календарных дней месяца (п. 78 указаний № 435).

В списочной численности работников за каждый календарный день учитываются как фактически работающие, так и отсутствующие на работе по каким-либо причинам. Исходя из этого в списочную численность целыми единицами включаются, в частности, работники, находившиеся в отпусках по беременности и родам, в отпусках в связи с усыновлением новорождённого ребёнка непосредственно из родильного дома, а также в отпуске по уходу за ребёнком (подп. «с» п. 79 указаний № 435).

Сказанное выше и позволило Минфину России сделать следующий вывод. При наличии одного наёмного работника, находящегося в отпуске по уходу за ребёнком до трёх лет, которому индивидуальный предприниматель производит ежемесячные компенсационные выплаты за счёт средств, направляемых на оплату труда, в соответствии с указом Президента РФ № 1110, при расчёте суммы ЕНВД уменьшать его сумму на уплаченные за себя страховые взносы в фиксированном размере предприниматель не вправе.

Если последовать данным рекомендациям, то индивидуальный предприниматель в окончании нашего примера не вправе был уменьшать исчисленную сумму ЕНВД на величину страховых взносов, уплаченных за себя, ни в I, ни во II квартале, поскольку в это время его работник находился в отпуске по уходу за ребёнком.

Как было сказано выше, возможность такого уменьшения появляется у индивидуального предпринимателя, если он не осуществляет выплаты и иные вознаграждения физическим лицам.

Тот факт, что ежемесячная компенсационная выплата не является иным вознаграждением, вытекает из рассматриваемых названий.

В письмах Минздравсоцразвития России от 05.08.10 № 2519-19, от 19.05.10 № 1239-19 указано, что рассматриваемую ежемесячную выплату работодатель производит

в силу обязательного предписания, закреплённого в указе № 1110, независимо от наличия или отсутствия соответствующих положений в трудовом договоре, коллективном договоре или соглашении. То есть такая выплата производится вне рамок каких-либо соглашений между работником и работодателем по поводу осуществления трудовой деятельности и социального обеспечения.

Исходя из этого относить ежемесячную компенсационную выплату к обычным выплатам, которые не позволяют индивидуальному предпринимателю воспользоваться правом на уменьшение суммы ЕНВД на величину страховых взносов, уплаченных за себя, на наш взгляд, не столь уж и корректно.

Отметим также, что, сославшись на некоторые пункты указаний № 435, финансисты оставили без внимания пункт 81 этого же документа. Согласно ему женщины, находившиеся в отпусках по беременности и родам, лица, находившиеся в отпусках в связи с усыновлением новорождённого ребёнка непосредственно из родильного дома, а также в отпуске по уходу за ребёнком, не включаются в среднесписочную численность. А потому такие лица не входят и в среднюю численность работников. И если бы предприниматель занимался видами деятельности, по которым физическим показателем является «количество работников, включая индивидуального предпринимателя», то он бы учитывал только себя.

В комментируемом письме ещё раз упомянуто, что индивидуальные предприниматели, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, уменьшать сумму ЕНВД на страховые взносы, уплаченные за себя в фиксированном размере, не вправе. Но при начислении выплат и иных вознаграждений физическим лицам индивидуальный предприниматель, повторимся, может уменьшить сумму исчисленного единого налога на величину уплаченных страховых взносов, исчисленных с доходов физических лиц. Ежемесячная компенсационная выплата лицу, находящемуся в отпуске по уходу за ребёнком до трёх лет, по мнению Минздравсоцразвития России (письма № 2519-19 и 1239-19), не признаётся объектом обло-

жения страховыми взносами на основании положений статьи 7 закона № 212-ФЗ. Поскольку никаких начислений страховых взносов на выплачиваемые ежемесячно 50 руб. индивидуальный предприниматель не производит, то и поставить в уменьшение исчисленной суммы единого налога ему нечего.

Уменьшать или не уменьшать ЕНВД на величину уплаченных страховых взносов в виде фиксированного платежа при наличии единственного работника, которому индивидуальный предприниматель выплачивает ежемесячную компенсационную выплату в связи нахождением его в отпуске по уходу за ребёнком в возрасте до трёх лет, — решать самому предпринимателю. Но выбравшему вариант уменьшения налога предпринимателю свою позицию, скорее всего, придётся отстаивать в суде.



Аренда, коммунальные платежи, агенты: поиск экономных схем арендаторами

Комментарий к письму Минфина России от 15.08.13 № 03-11-11/33356 <0 применении индивидуальными предпринимателями — арендодателями упрощённой системы налогообложения>

Александр АНИЩЕНКО, аудитор

Проблема правильной организации оплаты коммунальных услуг арендаторами всегда волновала арендодателей. Особенно тех, которые находятся на специальных налоговых режимах. Нашлись арендодатели, которые кардинально решили эту проблему. А насколько применённая ими схема правомерна, ответили финансисты в письме Минфина России от 15.08.13 № 03-11-11/33356.

Несложная схема

Собственники нежилого здания — индивидуальные предприниматели создали отдельную компанию в виде общества с ограниченной ответственностью. Это ООО заключило договоры с ресурсоснабжающими организациями на поставку коммунальных услуг — электричества, отопления и горячей воды, холодной воды и водоотведения.

Взаимоотношения между собственниками здания и обществом были оформлены агентским договором.

Предприниматели сдают помещения в здании в аренду, применяя упрощённую систему налогообложения (УСН) с объектом налогообложения «доходы». В договорах аренды предусмотрено, что коммунальные услуги не входят в арендную плату, и арендаторы обязаны заключить договоры на коммунальное обслуживание с созданным для этих целей обществом и оплачивать эти услуги на расчётный счёт общества.

Вроде бы всё просто. Но у предпринимателей возник вопрос: нужно ли **им** учитывать в своих доходах суммы, которые арендаторы перечисляют **на счета общества**?

НАПОГИ 29

Умный ответ

Честно говоря, вопрос нам показался странным. Но финансисты на него умно ответили.

Согласно пункту 1 статьи 346.15 НК РФ при применении налогоплательщиком УСН в составе доходов учитываются доходы от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со статьями 249 и 250 НК РФ.

На основании пункта 1 статьи 346.17 НК РФ датой получения доходов признаётся день поступления денежных средств на счета в банках или в кассу, получения иного имущества, работ, услуг или имущественных прав, а также погашения задолженности налогоплательщику иным способом.

Таким образом, средства, перечисляемые арендаторами за оказанные им коммунальные услуги и зачисляемые на расчётный счёт юридического лица, созданного арендодателями, доходами самих предпринимателей-арендодателей не являются.

Указанные средства в целях налогообложения должны учитываться юридическим лицом, созданным арендодателями, то есть обществом.

Суровый судебный вердикт

Проблема, из-за которой пришлось всё это изобретать, состоит в следующем.

Предположим, что между арендодателем и арендаторами заключены договоры, согласно которым арендодатель обеспечивает арендаторов электроэнергией, отоплением, водой, а арендаторы компенсируют эти расходы в соответствии со счетами ресурсоснабжающих компаний. Тогда арендодателям пришлось бы уплачивать с полученной суммы компенсации единый налог.

Согласно пункту 1 статьи 346.15 НК РФ при применении организацией УСН в составе доходов учитываются доходы от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со статьями 249 и 250 НК РФ.

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

При этом статья 251 НК РФ не предусматривает исключение из доходов возмещения стоимости коммунальных расходов, поступающего арендодателю от арендатора.

А так как при применении объекта налогообложения «доходы» учёт налоговых расходов не предусмотрен, то арендодателю придётся заплатить единый налог с «дохода», который фактически его доходом не является.

Есть и другой вариант фактического получения компенсации от арендатора.

Арендная плата может состоять из двух частей: постоянной (фиксированная сумма) и переменной (коммунальные платежи). И переменная часть исчисляется по фактическому потреблению ресурсов арендатором.

Можно ли считать, что оплата арендатором коммунальных платежей в таком случае не является доходом арендодателя, так как арендатор всего лишь возмещает арендодателю стоимость затрат, произведённых арендатором исключительно в своих собственных интересах, а арендодатель фактически является только посредником между арендаторами и компаниями, оказывающими коммунальные услуги?

Нет, финансисты так не считают и требуют включать полученные суммы в доходы (например, письмо Минфина России от 11.03.12~№~03-11-11/72).

Однако самая скверная для налогоплательщиков-арендодателей вещь — это постановление Президиума ВАС РФ от 12.07.11 № 9149/10. Суд отметил, что, оплачивая коммунальные и иные связанные с содержанием сданного в аренду помещения услуги, арендодатель исполняет собственную обязанность по предоставлению арендатору имущества в состоянии, соответствующем его назначению. Так что оплата таких услуг, пусть и потребляемых фактически арендатором, является затратами самого налогоплательщика, необходимыми ему для ведения деятельности, направленной на получение дохода от сдачи имущества в аренду. Следовательно, если такие

затраты компенсируются арендатором, то у арендодателя возникает экономическая выгода, а вместе с ней возникает налогооблагаемый доход.

После такого решения ВАС РФ бороться с финансистами в судах стало делом безнадёжным.

Иные варианты

А были ли у друзей-предпринимателей иные варианты решения проблемы, без создания отдельного OOO?

Да, были.

Во-первых, на основании подпункта 9 пункта 1 статьи 251 НК РФ в составе доходов не учитываются доходы в виде имущества, поступившего агенту в связи с исполнением обязательств по агентскому договору, а также в счёт возмещения затрат, произведённых агентом за принципала, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов агента в соответствии с условиями заключённых договоров. К указанным доходам не относится агентское вознаграждение.

В соответствии с пунктом 1 статьи 1005 ГК РФ по агентскому договору агент обязуется за вознаграждение совершать по поручению принципала юридические и иные действия от своего имени, но за счёт принципала или от имени и за счёт принципала.

По сделке, совершённой агентом с третьим лицом от своего имени и за счёт принципала, приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

Предметом агентского договора являются любые взаимоотношения агента с третьими лицами в интересах принципала. Таким образом, если арендодатель станет для арендатора агентом во взаимоотношениях с ресурсоснабжающими компаниями, то по сделке с третьими лицами у него в составе доходов при определении объекта налогообложения будет учитываться только агентское вознаграждение.

Во-вторых, при применении УСН можно перейти от объекта налогообложения «доходы» к выбору объекта налогообложе-

ния «доходы, уменьшенные на величину расходов». Так, например, в письмах Минфина России от 07.08.09 № 03-11-06/2/148, УФНС России по г. Москве от 18.12.08 № 18-14/2/118479@ чиновники согласились, что арендодатель имеет право учесть оплаченные им за арендаторов коммунальные услуги в составе своих налоговых расходов. Эта точка зрения была поддержана также в постановлениях ФАС Северо-Западного округа от 28.08.06 № А56-42386/2005, ФАС Уральского округа от 03.03.05 № Ф09-531/05-АК.

При равенстве суммы дохода и расхода дополнительного налогообложения не будет. Однако в нашей ситуации есть одна тонкость...

Нюанс для 000

Скорее всего, общество-«прокладка» будет применять УСН. И скорее всего, с объектом налогообложения «доходы минус расходы». Видимо, разница между полученными доходами общества и произведёнными расходами (то есть уплата коммунальных платежей собственно ресурсоснабжающим компаниям) будет минимальной или вообще нулевой.

Однако, как указано в пункте 6 статьи 346.18 НК РФ, налогоплательщик, который платит единый налог с разницы между доходами и расходами, уплачивает минимальный налог. Сумма минимального налога исчисляется за налоговый период в размере 1% налоговой базы, которой являются доходы, определяемые в соответствии со статьёй 346.15 НК РФ. Минимальный налог уплачивается в случае, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

Получается, что если сумма единого налога общества окажется меньше минимальной, ему всё равно придётся платить минимальный единый налог, причём в расчёт попадает как раз сумма полученных от арендаторов денег за предоставленные коммунальные услуги.

В такой ситуации очевидно, что обществу придётся «перепродавать» коммунальные услуги арендаторам с наценкой. Ну а соглашаться им на такие условия аренды или нет — это уже их личное дело.

НАПОГИ 33

НДС и субсидии: заповеди расчёта и учёта

Комментарий к письму Минфина России от 12.03.13 № 03-07-11/32588 <0 включении в налоговую базу по НДС субсидий, предоставленных организации из местного бюджета>

Иван БОГАТЫЙ, аудитор

Н екоторые субъекты экономической деятельности в силу специфики своей предпринимательской деятельности реализуют товары (работы, услуги) в отличие от большинства субъектов не по свободным (договорным) ценам, а по государственным регулируемым ценам, которые установлены органами государственной власти или местного самоуправления, или же по ценам с учётом льгот, которые установлены этими органами (абз. 2 п. 1 ст. 424 ГК РФ).

К таким субъектам, в частности, относятся предприятия ЖКХ, реализующие коммунальные услуги населению, организации общественного транспорта, оказывающие услуги по проезду отдельным категориям граждан по льготным (сниженным) ценам, и др. В связи с применением государственных (сниженных) цен или предоставлением льгот указанные субъекты не столь уж редко получают субсидии из бюджетов различного уровня. Субсидии выдаются на безвозмездной и безвозвратной основе в целях возмещения недополученных доходов и (или) финансового обеспечения (возмещения) затрат в связи с производством (реализацией) товаров (за исключением подакцизных товаров), выполнением работ, оказанием услуг (ст. 78 Бюджетного кодекса РФ). Как видим, по бюджетному законодательству выделены две цели для получения субсидий: возмещение недополученных доходов и возмещение осуществлённых затрат.

Как «уживаются» субсидии и НДС?

Объектом обложения НДС, как известно, являются операции по реализации товаров, работ и услуг на территории РФ, передача имущественных прав. В целях главы 21 НК

РФ передача права собственности на товары, результаты выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признаётся реализацией товаров (работ, услуг) (п. 1 ст. 146 НК РФ).

Налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьёй 105.3 НК РФ с учётом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога (п. 1 ст. 154 НК РФ). Данная норма распространяется и на приведённые выше субъекты. Налоговая база определяется ими как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации.

В то же время плательщику НДС в силу подпункта 2 пункта 1 статьи 162 НК РФ надлежит увеличивать облагаемую базу на суммы денежных средств, полученные в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счёт увеличения доходов либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг).

В комментируемом письме от $12.03.13 \, \, \mathbb{N} \, \, 03$ -07-11/ $32588 \,$ минфиновцы в очередной раз разъяснили порядок учёта поступающих субсидий в целях главы $21 \,$ НК РФ.

Если предоставленные субсидии являются по существу платой за реализуемые организацией товары (работы, услуги), подлежащие налогообложению, то НДС в отношении данных субсидий исчисляется в общеустановленном порядке.

При получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг), предусмотренных статьёй 162 НК РФ, сумма НДС определяется расчётным методом. Налоговая ставка при этом определяется как процентное отношение налоговой ставки 18% к налоговой базе, принятой за 100% и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки (п. 4 ст. 164 НК РФ).

Пример 1

Организацией получена субсидия в возмещение недополученных доходов в сумме 160 000 руб.

НАПОГИ 35

Поступившая субсидия по своему существу является платой за реализуемые организацией товары. В отношении неё НДС исчисляется в общеустановленном порядке с использованием ставки 18%:118%. Следовательно, исчисленная сумма налога составит 24406,78 руб. (160000 руб. : $118\% \times 18\%$).

Суммы поступившей субсидии, 160 000 руб., и исчисленного налога, 24 406,78 руб., учитываются при формировании показателей, вносимых в графы 3 и 5 строки 080 раздела 3 «Расчёт суммы налога, подлежащей уплате в бюджет по операциям, облагаемым по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2–4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации» налоговой декларации по НДС (п. 38.5 Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость (форма декларации и порядок её заполнения приведены в приложениях № 1 и 2 к приказу Минфина России от 15.10.09 № 104н)).

Если субсидии получены организацией в качестве оплаты реализуемых ею товаров (работ, услуг), то суммы налога, предъявленные поставщиками товаров (работ, услуг), используемых в облагаемых НДС операциях, принимаются к вычету в общеустановленном порядке.

При получении субсидий, предназначение которых — возмещение затрат, связанных с оплатой приобретаемых товаров (работ, услуг) с учётом налога, их суммы в облагаемую базу по НДС не включаются.

Пример 2

Несколько изменим условия примера 1: субсидия поступила в возмещение затрат, связанных с оплатой приобретённых товаров.

Поскольку целевое предназначение поступившей субсидии — компенсация осуществлённых затрат, связанных с оплатой приобретённых товаров, то её сумма в налоговую базу по НДС не включается.

Приведённые разъяснения соответствуют точке зрения Минфина России, изложенной ранее в письмах от 03.06.13 № 03-03-06/4/20240, от 18.04.13 № 03-07-11/13370, от 26.03.13 № 03-07-11/9457, от 08.02.13 № 03-07-11/3144, от 01.02.13 № 03-07-11/2142, от 22.01.13 № 03-07-11/09.

Суммы НДС, выставленные продавцами приобретаемых товаров (работ, услуг), использованных в операциях, облагаемых НДС, плательщик этого налога вправе принять к вычету при наличии счетов-фактур и принятии товаров (работ, услуг) к учёту (п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ).

При получении субсидий из федерального бюджета на возмещение затрат по оплате приобретённых товаров (работ, услуг) с учётом налога НДС, ранее принятый к вычету, подлежит восстановлению (подп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ). Данная норма действует с 1 октября 2011 года (подп. «б» п. 18 ст. 2, п. 1 ст. 4 Федерального закона от 19.07.11 № 245-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах»). До указанной даты подобных оснований для восстановления налога НК РФ не содержал.

Налог следует восстановить к уплате в бюджет в том периоде, в котором получены такие субсидии. При этом восстановленный НДС не включается в стоимость приобретённых товаров (работ, услуг), а учитывается в составе прочих расходов при налогообложении прибыли в соответствии со статьёй 264 НК РФ (абз. 3 подп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Продолжение примера 2

Уточним условия: субсидия поступила в III квартале 2013 года из федерального бюджета, товары стоимостью 160 000 руб. с учётом НДС были приобретены во втором квартале текущего года, предъявленная поставщиком товаров сумма НДС, 24 406,78 руб., была принята к вычету и учтена в налоговой декларации по НДС за II квартал 2013 года.

Получение в III квартале из федерального бюджета субсидии на возмещение затрат по приобретению товаров с учётом НДС обязывает организацию восстановить к уплате в бюджет принятый ранее к вычету НДС в сумме 24 406,78 руб. Данная сумма учитывается при формировании показателей:

- по строке 090 раздела 3 налоговой декларации по НДС за III квартал 2013 года (п. 38.6 порядка заполнения декларации);
- строке 040 «Косвенные расходы всего» приложения № 2 к листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией, внере-

ализационные расходы и убытки, приравниваемые к внереализационным расходам» налоговой декларации по налогу на прибыль за 9 месяцев 2013 года (п. 7.1 Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций (форма декларации по налогу на прибыль и порядок её заполнения приведены в приложениях \mathbb{N}^2 1 и 3 к приказу ФНС России от 22.03.12 \mathbb{N}^2 MMB-7-3/174)).

Ещё раз подчеркнём, что восстанавливать НДС необходимо только в том случае, если субсидия на возмещение затрат предоставлена из федерального бюджета. При поступлении же субсидий из регионального и местного бюджетов в возмещение расходов, связанных с оплатой приобретаемых товаров (работ, услуг) с учётом налога, оснований для восстановления НДС, принятого к вычету по этим товарам (работам, услугам), не имеется (письмо Минфина России от 30.10.12 № 03-07-11/462).

Бухгалтерский и налоговый учёт

Порядок отражения в бухгалтерском учёте получаемых субсидий определён Положением по бухгалтерскому учёту «Учёт государственной помощи» (ПБУ 13/2000) (утв. приказом Минфина России от 16.10.2000 № 92н). Согласно пункту 5 ПБУ 13/2000 субсидии признаются в учёте при наличии уверенности в том, что:

- средства будут получены из бюджета;
- организация выполнит условия их предоставления.

Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н) для обобщения информации о движении поступивших бюджетных средств предлагается использовать счёт 86 «Целевое финансирование».

Поступающие **бюджетные средства в целях бухгалтерского учёта подразделяются** (абз. 2–4 п. 4 ПБУ 13/2000):

- на средства на финансирование капитальных расходов, связанных с покупкой, строительством или приобретением иным путём внеоборотных активов (основных средств и другого) и
- средства на финансирование текущих расходов.

Получателю средств следует определить в учётной политике метод отражения бюджетных средств (п. 7 ПБУ 13/2000) по мере поступления средств на расчётный счёт или же по мере возникновения права на них. Подтверждением возникновения права на бюджетные средства могут быть утверждённая бюджетная роспись, уведомление о бюджетных ассигнованиях, лимитах бюджетных обязательств, акты приёмки-передачи ресурсов и иные соответствующие документы (п. 5 ПБУ 13/2000).

При использовании метода по мере возникновения права на бюджетные средства получатель сначала отражает возникшую задолженность записью:

Дебет 76 «Расчёты с разными кредиторами и дебиторами» Кредит 86

 отражена дебиторская задолженность по средствам целевого финансирования.

По мере же фактического поступления средств соответствующие суммы уменьшают задолженность и увеличивают счёт учёта денежных средств:

Дебет 51 «Расчётные счета» Кредит 76 «Расчёты с разными кредиторами и дебиторами»

— получены средства целевого финансирования.

При использовании же первого из перечисленных методов получателем по мере поступления бюджетных средств на расчётный счёт делается запись:

Дебет 51 Кредит 86

— получены средства целевого финансирования.

В дальнейшем по мере расходования субсидий они списываются со счёта 86. Порядок списания зависит от характера расходов, на финансирование которых были предоставлены бюджетные средства (капитальные или текущие расходы).

Использование целевого финансирования у организации отражается по дебету счёта 86 в корреспонденции со счётом 98 «Доходы будущих периодов». Целевое финансирование признаётся в качестве таких доходов в момент принятия к бухгалтерскому учёту материально-производственных запасов, осуществления других расходов аналогичного характера:

Дебет 10 Кредит 60

— отражена задолженность за приобретаемые материалы;

Дебет 19 Кредит 60

— выделена сумма НДС, выставленная поставщиком материалов;

Дебет 60 Кредит 51

— оплачены материалы за счёт целевого финансирования;

Дебет 10 Кредит 19

выделенная сумма НДС учтена в первоначальной стоимости приобретённых материалов;

Дебет 86 Кредит 98

отражена сумма субсидии, направленная на приобретение материалов.

При отпуске МПЗ в производство продукции, на выполнение работ (оказание услуг), начислении оплаты труда и осуществлении других расходов аналогичного характера они переносятся с доходов будущих периодов на доходы отчётного:

Дебет 20 Кредит 10

— переданы в производство материалы;

Дебет 98 Кредит 91-1

признан доход по мере отпуска в производство материалов, приобретённых за счёт субсидии.

Субсидии, предоставленные на финансирование расходов, понесённых организацией в предыдущие отчётные периоды, отражаются как возникновение задолженности по таким средствам и увеличение финансового результата организации в виде прочих доходов (п. 10 ПБУ 13/2000):

Дебет 76 Кредит 91-1

— отражена задолженность по средствам целевого финансирования. Данный способ учёта, как видим, не предполагает применение счёта 86. И это может осложнить заполнение форм бухгалтерской отчётности. Поэтому организация, на наш взгляд, может в этом случае сумму предоставленных бюджетом средств отразить записью по кредиту счёта 86 и дебету счёта 76, а затем признать прочий доход записью по дебету счёта 86 и кредиту счёта 91-1.

Продолжение примера 2

В бухгалтерском учёте приобретение товаров и поступление субсидии

из федерального бюджета на возмещение понесённых затрат отражается следующим образом.

Во II квартале:

Дебет 41 Кредит 60

— 135 593,22 руб. (160 000 – 24 406,78) — отражена задолженность за приобретаемые товары;

Дебет 19 Кредит 60

— 24 406,78 руб. — выделена сумма НДС, выставленная их поставшиком:

Дебет 60 Кредит 51

— 160 000 руб. — перечислены денежные средства в оплату товаров;

Дебет 68 субсчёт «Расчёты по НДС» Кредит 19

— 24 406,78 руб. — принята к вычету предъявленная сумма НДС.

В III квартале:

Дебет 76 Кредит 86

— 160 000 руб. — отражена задолженность по субсидии, компенсирующей понесённые затраты при приобретении товаров;

Дебет 51 Дебет 76

— 160 000 руб. — поступили денежные средства в счёт субсидии;

Дебет 91-2 Кредит 68 субсчёт «Расчёты по НДС»

— 24 406,78 руб. — восстановлена ранее принятая к вычету сумма НДС по товарам;

Дебет 86 Кредит 91-1

— 160 000 руб. — учтена в прочих доходах сумма поступившей субсидии.

Перечень доходов, не учитываемых при определении облагаемой базы по налогу на прибыль организаций, приведён в статье 251 НК РФ (он является исчерпывающим). Субсидии, полученные коммерческими организациями на возмещение затрат в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в данном перечне не поименованы. Поэтому субсидии целевым финансированием при налогообложении прибыли не признаются, а включаются в состав внереализационных доходов и не подлежат отдельному учёту (письма Минфина России от 27.10.11 № 03-03-06/1/694, от 02.04.10 № 03-03-06/1/222, УФНС по г. Москве от 29.12.11 № 16-15/126140). В силу того что затраты, на возмещение которых предоставлены субсидии, учитываются в составе расходов, такой

ΗΑΠΟΓИ 41

порядок не приводит к дополнительному налогообложению субсидий.

При расчёте налога на прибыль субсидия является безвозмездно полученными средствами. Датой получения такого дохода признаётся дата поступления денежных средств на расчётный счёт (в кассу) налогоплательщика (подп. 2 п. 4 ст. 271 НК РФ).

Окончание примера 2

При определении облагаемой базы по налогу на прибыль за 9 месяцев сумма полученной субсидии 160 000 руб. включается во внереализационные доходы. Она учитывается при формировании показателя, вносимого по строке 100 «Внереализационные доходы — всего» приложения № 1 к листу 02 «Доходы от реализации и внереализационные доходы» налоговой декларации по налогу на прибыль за 9 месяцев 2013 года (п. 6.2 порядка заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль). \blacksquare



Продление командировки по личной просьбе работника. Как избежать проблем с учётом расходов?

Комментарий к письму Минфина России от 26.08.13 № 03-03-06/1/34813 <0 порядке учёта расходов на командировки в целях налогообложения прибыли>

Анастасия ЛАРИНА, эксперт «ПБУ»

¬ема командировок для финансовых работников многих организаций актуальна в любое время года. Помимо кадровых и юридических тонкостей, которые необходимо учитывать при оформлении командировки сотрудника, возникают вопросы, связанные с бухгалтерскими и налоговыми последствиями. Издавая приказ о командировке, руководитель основывается на некоторых предположениях, касающихся, например, срока выполнения служебного задания. Но реальные обстоятельства могут этим предположениям не соответствовать. Скажем, работник может выполнить задание досрочно и вернуться из командировки раньше. Или наоборот, обстоятельства складываются так, что работник задерживается в командировке на некоторое время, чтобы доделать работу. Если продление командировки обусловлено производственной необходимостью или другими объективными обстоятельствами (например, невозможностью приобрести билеты на проезд, неблагоприятными климатическими условиями (наводнением, пожарами, извержением вулкана и т. п.)), то ситуацию разрешить просто. Нужно издать приказ на продление командировки. И тогда все документально подтверждённые траты, предусмотренные законодательством, можно учесть в расходах в целях налогообложения прибыли.

Но как быть, если локальным нормативным актом организации работнику (по его личной просьбе) разрешается задерживаться в месте командировки на выходные или нерабочие праздничные дни, если последний день командировки приходится на предшествующий им день? Правомерно ли учитывать в целях налога на прибыль расходы,

предусмотренные статьёй 167 ТК РФ, приходящиеся на день возвращения из командировки? Свою точку зрения на этот счёт Минфин России высказал в комментируемом письме от 26.08.13 № 03-03-06/1/34813. Схожая проблема рассмотрена и в другом письме финансового ведомства, датированном той же датой, № 03-03-06/1/34815.

Реальные обстоятельства

Обратившаяся за разъяснениями в Минфин России организация так описала в запросе свою ситуацию, складывающуюся в связи с направлением работника в командировку.

В связи с производственной необходимостью организация направляет в командировки работников, с которыми заключены трудовые договоры. Служебные задания работникам приходится выполнять как в пределах России, так и на территории иностранных государств.

Локальным нормативным актом организации предусмотрено следующее. Командированные работники имеют право подать заявление работодателю с просьбой оставить их в месте командирования на краткосрочный период (не более 2–3 дней). Такая просьба удовлетворяется руководством, если последний день командировки приходится на день, предшествующий выходным или нерабочим праздничным дням. За эти дни никаких компенсаций, связанных с выполнением задания в месте командировки, организация работнику не выплачивает. А вот за день возвращения из командировки (по условиям запроса это понедельник, следующий за выходными или нерабочими праздничными днями) работнику компенсируют следующие командировочные расходы:

- оплату времени нахождения в пути из командировки в размере среднего заработка (за понедельник);
- выплату суточных за дни нахождения в командировке или дни в пути (понедельник);
- оплату проезда из командировки (в понедельник). Можно ли эти расходы учесть в целях налога на прибыль?

Благосклонность Минфина

Сразу скажем, что к учёту таких расходов финансисты от-

носятся благосклонно, и их позиция аргументируется нормами ТК РФ и НК РФ.

Первая норма, от которой отталкиваются чиновники, содержится в статье 166 ТК РФ. В этой статье дано определение понятия «служебная командировка» — это поездка работника по распоряжению работодателя на определённый срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы.

Далее следуют положения ТК РФ, касающиеся гарантий работнику. В соответствии со статьёй 167 ТК РФ при направлении работника в служебную командировку ему гарантируется сохранение места работы (должности) и среднего заработка, а также возмещение расходов, связанных со служебной командировкой.

Затраты, связанные со служебной командировкой, компенсируются работнику в порядке и с учётом особенностей, предусмотренных постановлением Правительства РФ от $13.10.08~N^{\circ}$ 749 «Об особенностях направления работников в служебные командировки».

И в заключение финансисты напоминают положения главы 25 НК РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтверждённые затраты, осуществлённые (понесённые) налогоплательщиком, при условии что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами (ст. 255 ТК РФ). Эта норма обосновывает правомерность отнесения на расходы выплат, связанных с сохранением за работником среднего заработка на период командировки. Порядок расчёта среднего заработка определён статьёй 139 ТК РФ и Поло-

жением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы (утв. постановлением Правительства РФ от $24.12.07 \, \mathbb{N} \, 922$).

Согласно подпункту 12 пункта 1 статьи 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся, в частности, расходы на командировки, включая расходы:

- на проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;
- наём жилого помещения;
- суточные или полевое довольствие.

Специалисты финансового ведомства считают, что независимо от причин задержки перечисленные расходы на обратный проезд (при условии их документального подтверждения) организация вправе возместить на общих основаниях. При расчёте налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие траты можно учесть в составе расходов.

Позиция эта не нова, она сохраняется уже на протяжении ряда лет, о чём свидетельствуют ранее обнародованные письма Минфина России от $20.09.11 \, \text{№} \, 03\text{-}03\text{-}06/1/558$, от $03.09.12 \, \text{№} \, 03\text{-}03\text{-}06/1/456$ и др.

Хотя раньше это же министерство считало, что работник, оставшийся в месте командировки по личной необходимости (например, на время отпуска), возвращается уже не из командировки, а с места отдыха. И компенсация ему расходов, связанных с таким возвращением, является для целей налогообложения необоснованной (письмо от 10.11.05 № 03-03-04/2/111).

Пример

Работник организации был направлен в командировку сроком на 8 дней с 13 по 20 сентября включительно. С разрешения работодателя из командировки работник возвращался на поезде, который отбывал в воскресенье 22 сентября и прибывал к месту постоянной работы в понедельник 23 сентября. Если в командировочном удостоверении дата выбытия из командировки и дата отправления совпадают (22 сентября), то вопросов у проверяющих не возникнет (при условии что организация издаст приказ о продлении командировки до по-

недельника 23 сентября). А вот если, предположим, в командировочном удостоверении указана дата фактического окончания выполнения служебного задания и выбытия из организации, в которую был направлен работник (пятница 20 сентября), тогда, по мнению Минфина, расходы на суточные за субботу 21 сентября можно считать экономически не обоснованными, поскольку в этот день работник уже не выполняет поручений для организации.

Судебная практика взглянула на эту проблему иначе (постановление ФАС Уральского округа от 19.06.07 № Ф09-3838/07-С2). Действия налогоплательщика, который отнёс на расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, компенсацию затрат по командировке, суд признал обоснованными. Обязанность возместить такие расходы предусмотрена статьёй 168 ТК РФ, а обязательное совпадение рассматриваемых дат в качестве условия для возмещения понесённых работником расходов, связанных с его проездом к месту командировки и обратно, действующее законодательство не предусматривает.

Сейчас позиция минфиновцев смягчилась, и они уже более лояльны в признании затрат в описанной ситуации. Но при этом составители письма советуют обращать внимание на даты, указанные в билетах. Они могут не совпадать с датами, указанными в командировочном удостоверении (приказе). В этом случае, по мнению Минфина, возникает риск налогового спора, связанный с экономической обоснованностью расходов.

Как обосновать и документально подтвердить расходы

Итак, главное, что следует сделать налогоплательщику в рассматриваемой ситуации, — это грамотно составить все бумаги.

При издании приказа на командировку следует указать, что в случае, если сотрудник воспользовался правом, предоставленным локальным нормативным актом, и согласно заявлению остался в месте выполнения командировочного задания на выходные (нерабочие праздничные дни), то суточные за эти дни ему не выплачиваются. А вот за

ΗΑΠΟΓИ 47

день возвращения из командировки выплата суточных правомерна.

Что касается вопроса сохранения среднего заработка, то тут вопросов не возникает. Средний заработок сохраняется только за рабочие дни, установленные по графику командирующей организации (п. 9 положения об особенностях направления работников в служебные командировки). А работник использует выходные дни, значит, за эти дни средний заработок не сохраняется.

Расходы на приобретение проездного билета для проезда работника из места командировки к месту постоянной работы также правомерно учитывать в расходах для целей налогообложения прибыли организаций. Правда, при условии, если задержка выезда командированного из места командировки (либо более ранний выезд работника к месту назначения) произошла с разрешения руководителя, подтверждающего в соответствии с установленным порядком целесообразность произведённых расходов.

Если в «заявленные» выходные дни работник продолжил проживать в гостинице, где он размещался во время командировки, то относить на расходы оплату за эти дни нельзя. Если всё же руководство решит компенсировать затраты за всё время проживания, тогда компенсация за дни, приходящиеся на «заявленные» выходные (нерабочие праздничные), не должна признаваться в целях налогообложения прибыли. А у работника возникает доход, который подлежит обложению НДФЛ и страховыми взносами. ■



Проценты по займам в налоговом учёте: в доходах и расходах полная симметрия

Комментарий к постановлению ФАС Центрального округа от 01.08.13 № A68-8200/2012 <06 отсутствии оснований для включения в налоговую базу по налогу на прибыль факта отражения процентов в бухгалтерском учёте>

Александр АНИЩЕНКО, аудитор

«Ядовитое» постановление Президиума ВАС РФ от 24.11.09 № 11200/09 продолжает «ломать через колено» НК РФ. Когда оно было принято, налоговики пусть не открыто, но приняли его на «ура». И это понятно: вынесенный судом вердикт способствует пополнению бюджета.

И вдруг появляется постановление ФАС Центрального округа от 01.08.13 № А68-8200/2012. И тут выясняется, что пресловутое постановление № 11200/09 имеет и оборотную сторону.

И тут не до смеха стало уже самим налоговикам...

История вопроса

Чтобы понять суть проблемы, напомним историю появления постановления Президиума ВАС РФ № 11200/09.

Согласно договору иностранная компания предоставила российской компании заём. Первые несколько лет заёмщик погашает основную сумму займа, не выплачивая проценты, а потом ещё несколько лет погашает сумму начисленных процентов.

При этом российская компания учитывала в налоговом учёте сумму начисляемых процентов начиная с момента, когда договор займа вступил в силу. Однако налоговики решили, что сумму процентов можно учитывать только с того момента, когда по условиям договора наступает период их реального погашения.

ВАС РФ встал на сторону налоговиков.

В решении дословно было отмечено следующее: «По условиям договора займа уплата, а следовательно, **и начисление процентов** за пользование заёмными средствами должны производиться в период с 01.04.2010 по

ΗΑΠΟΓИ 49

01.11.2014, и ранее у общества не возникает обязательств перед займодавцем по их погашению, то есть не возникает и расходов, подлежащих включению в уменьшение налогооблагаемой базы при исчислении налога на прибыль». Поясним, что период с 01.04.2010 по 01.11.2014 — это период, когда российская компания после погашения основной суммы долга должна погашать начисленные по данному займу проценты.

Напомним положения законодательства.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 265 НК РФ к внереализационным расходам относятся расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида с учётом особенностей, предусмотренных в статье 269 НК РФ.

Согласно пункту 1 статьи 272 НК РФ при применении метода начисления расходы, принимаемые для целей налогообложения прибыли, признаются таковыми в том отчётном или налоговом периоде, к которому они относятся, независимо от времени их фактической оплаты и определяются с учётом положений статей 318–320 НК РФ.

Пунктом 8 статьи 272 НК РФ предусмотрено, что по договорам займа, срок действия которых приходится более чем на один отчётный период, расход признаётся осуществлённым и включается в состав соответствующих расходов на конец месяца соответствующего отчётного периода.

Отсюда следует, что проценты по всем видам заимствования признаются в составе внереализационных расходов равномерно в течение всего срока действия договора займа вне зависимости от наступления срока фактической уплаты процентов на конец каждого месяца пользования полученными денежными средствами.

Налогоплательщики, разумеется, стали обращаться за разъяснениями в Минфин России.

Финансисты от разъяснений упорно уклонялись (например, письма Минфина России от $08.04.10 \, \mathbb{N} \, 03-03-06/1/238$, от $23.12.10 \, \mathbb{N} \, 03-03-06/1/802$, от $01.12.10 \, \mathbb{N} \, 03-03-06/1/750$ и от $28.02.13 \, \mathbb{N} \, 03-03-06/1/5969$).

А вот рядовые налоговики начали усердно руководствоваться решением ВАС РФ, что подтверждает судебная

практика. Налоговики были поддержаны, в частности, ФАС Центрального округа (постановление от 25.09.12 № АЗ6-758/2011), игнорируя даже письмо ФНС России от 14.04.10 № ШС-22-3/280@. В этом письме руководство налоговой службы дало официальное разъяснение по вопросу отнесения расходов по процентам по долговым обязательствам, указав, что, несмотря на принятие рассматриваемого постановления Президиума ВАС РФ, руководствоваться нужно прежним порядком.

В общем, крайними всё равно оставались налогоплательщики, так что никого, кроме них, это особенно не волновало.

Оборотная сторона медали

А теперь об оборотной стороне медали.

Ситуация

Налоговая инспекция провела у одного ООО камеральную проверку уточнённой налоговой декларации по налогу на прибыль. По результатам была обнаружена недоимка. Налоговая инспекция посчитала, что общество неправомерно исключило из внереализационных доходов проценты по договорам займа.

Налоговики, принимая решение, исходили из следующего. Согласно статье 248 НК РФ к доходам в целях налогообложения налогом на прибыль относятся доходы от реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав, а также внереализационные доходы.

Пунктом 6 статьи 250 НК РФ установлено, что внереализационными доходами признаются доходы в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счёта, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам.

В силу пункта 4 статьи 328 НК РФ налогоплательщик, определяющий доходы или расходы по методу начисления, определяет сумму дохода или расхода, полученного, или выплаченного, или подлежащего получению либо выплате в отчётном периоде в виде процентов в соответствии с условиями договора, исходя из установленных по каждому

ΗΑΠΟΓИ 51

виду долговых обязательств доходности и срока действия такого долгового обязательства в отчётном периоде с учётом положений указанного пункта. Налогоплательщик в аналитическом учёте на основании справок ответственного лица, которому поручено ведение учёта доходов или расходов по долговым обязательствам, обязан отразить в составе доходов или расходов сумму процентов, причитающуюся к получению или выплате на конец месяца.

Согласно пункту 6 статьи 271 НК РФ по договорам займа и иным аналогичным договорам, срок действия которых приходится более чем на один отчётный период, доход признаётся полученным и включается в состав соответствующих доходов на конец соответствующего отчётного периода.

Снявши голову...

Наверное, налоговики почему-то надеялись, что суд будет руководствоваться «налоговой» логикой: затраты — попозже, доходы — пораньше.

Не тут-то было!

Рассматривавшие налоговый спор судьи прочитали указанные положения НК РФ. Они согласились с тем, что факт реальной уплаты процентов в данной ситуации не является определяющим. Но вот трактуют они эти положения совершенно по-другому. А именно вот как.

Налогоплательщик формирует налогооблагаемую базу конкретного налогового периода с учётом доходов и расходов, относящихся к данному периоду, а также исходя из того, когда такие расходы и доходы должны у него возникнуть в силу условий договора или иных особенностей, предусмотренных в главе 25 НК РФ.

В силу статьи 809 ГК РФ в общем случае займодавец имеет право на получение с заёмщика процентов на сумму займа в размерах и порядке, определённых договором.

Да, общество для целей налогообложения по налогу на прибыль использовало метод начисления. Однако в договоре займа прямо прописано, что **проценты на сумму займа уплачиваются в конце срока займа одновременно с возвратом основного долга или его части**.

Таким образом, уплата процентов за пользование заёмными денежными средствами **привязана ко времени возврата суммы займа**, поэтому обязанность по учёту процентов по указанному договору в составе внереализационных доходов возникнет у общества **не ранее даты возврата займа**.

Так как в рассматриваемом налоговом периоде суммы займа не возвращались и, соответственно, возврата процентов не происходило, то налогоплательщик правомерно не отразил в декларации по налогу на прибыль за данный период сумму процентов по указанному договору в качестве внереализационных доходов.

В итоге суд отправил налоговиков изучать постановление Президиума ВАС РФ \mathbb{N} 11200/09.

Выводы

Похоже, что соответствующие положения НК РФ скоро могут фактически отправиться на свалку. Ведь если налоговикам выгодно отсрочить признание начисленных процентов в налоговых расходах, то налогоплательщикам выгодно отсрочить признание процентов по займам в налоговых доходах.

И вряд ли кто-то отступит. ■



Каждому долгу — свой шесток

Комментарий к письму Минфина России от 12.08.13 № 03-03-06/1/32519 <0б отсутствии оснований для признания задолженности безнадёжной при отсутствии судебного решения>

Иван МОЛЧАНОВ, аудитор

Каждый безнадёжный долг нужно рассматривать отдельно, даже если несколько долгов относятся к одному и тому же должнику. Об этом свидетельствует комментируемое письмо Минфина России от 12.08.13 № 03-03-06/1/32519.

Определения

В статье 266 НК РФ установлено, что **безнадёжными дол- гами 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. Как видим, долг вполне может оказаться безнадёжным, даже миновав стадию сомнительного.

Безнадёжными долгами также признаются долги, невозможность взыскания которых подтверждена постановлением судебного пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства, вынесенным в порядке, установленном Федеральным законом от 02.10.07 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве» (далее — закон № 229-ФЗ), в случае возврата взыскателю исполнительного документа по следующим основаниям:

- невозможность установить место нахождения должника, его имущества или получить сведения о наличии принадлежащих ему денежных средств и иных ценностей, находящихся на счетах, во вкладах или на хранении в банках или иных кредитных организациях;
- отсутствие у должника имущества, на которое может быть обращено взыскание, и безрезультатность всех

принятых судебным приставом-исполнителем допустимых законом мер по отысканию имущества должника. **Обратите внимание:** для признания долга безнадёжным достаточно наличия одного из указанных выше оснований, а не всех разом (письмо Минфина России от 16.11.10 № 03-03-06/1/725). А если вдруг появилось сразу несколько оснований, то долг признаётся безнадёжным в момент возникновения первого из них.

Ситуация

Между лизингодателем и лизингополучателем было заключено несколько договоров лизинга.

В связи с неоплатой лизингополучателем лизинговых платежей лизингодатель обратился в суд по взысканию задолженности по одному из договоров лизинга.

Судебным приставом-исполнителем была подтверждена невозможность взыскания долга постановлением об окончании исполнительного производства. Там было сказано, что долг невозможно взыскать из-за «невозможности установить место нахождения должника, его имущества либо получить сведения о наличии принадлежащих ему денежных средств и иных ценностей, находящихся на счетах, во вкладах или на хранении в банках или иных кредитных организациях».

Но лизингодателем было заключено несколько аналогичных договоров. Можно ли и их также сразу признать безнадёжными к взысканию без судебного решения?

Финансисты против

Пунктом 1 статьи 5 закона № 229-ФЗ определено, что принудительное исполнение судебных актов возлагается на Федеральную службу судебных приставов и её территориальные органы.

Поэтому долги, невозможность взыскания которых не подтверждена постановлением судебного пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства, вынесенным в порядке, установленном законом № 229-ФЗ, или иными обстоятельствами, указанными в пункте 2 статьи 266 НК РФ, не могут быть признаны безнадёжными для целей налогообложения.

НАПОГИ 55

Иначе говоря, чтобы долг по каждому договору лизинга признали безнадёжным, налогоплательщику-лизингодателю придётся обращаться в суд с каждым таким договором. Ну или ждать истечения срока исковой давности.

По сроку давности

Для уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль на сумму дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности налогоплательщику необходимо иметь документы, подтверждающие сам факт возникновения задолженности, а также документы, свидетельствующие о течении срока исковой давности.

Как отмечалось в письме ФНС России от 06.12.10 № ШС-37-3/16955, документами, подтверждающими факт возникновения дебиторской задолженности, могут быть первичные документы о совершении хозяйственной операции, в результате которой образовался долг контрагента перед налогоплательщиком, — накладные на передачу ценностей, акты приёмки-сдачи работ или услуг, платёжные документы и т. п.

При этом сам договор первичным документом, свидетельствующим о совершении хозяйственной операции, как правило, не является.

Не является первичным учётным документом и акт сверки, так как финансовое состояние сторон при его составлении не изменяется. Однако этот документ крайне важен в отношении определения истечения срока исковой давности — одного из оснований для признания долга безнадёжным. Согласно статье 196 ГК РФ общий срок исковой давности устанавливается в три года. Подписание акта сверки должником является совершением обязанным лицом действия, свидетельствующего о признании имеющегося долга. Из содержания статьи 203 ГК РФ следует, что этим течение срока исковой давности прерывается. После подписания сторонами такого акта срок исковой давности начинает течь заново, а время, прошедшее до указанного перерыва, в новый срок не засчитывается.

Безнадёжная сомнительность

Было время, когда финансисты пытались неправомерно увязать между собой сомнительные и безнадёжные долги. Напомним, что сомнительный долг прямо увязывается с фактом реализации товаров, работ или услуг, а для безнадёжного это не обязательно. Причина такого различия вполне очевидна: по сомнительным долгам налогоплательщики имеют право создавать в налоговом учёте резерв.

Так вот, например, в письмах Минфина России от 23.03.09 № 03-03-06/1/176 и от 01.08.11 № 03-03-06/1/441 финансисты указывали, что если долг не связан с фактом реализации, то признать его безнадёжным в целях налогообложения нельзя.

Однако ещё в постановлении Президиума ВАС РФ от 15.04.08 № 15706/07 судьи решили, что любой долг может быть признан безнадёжным независимо от того, в результате чего он появился.

Впоследствии финансисты признали очевидное и уже в письмах Минфина России от 08.08.12~№~03-03-07/37 и от 13.08.12~№~03-03-06/1/408 посчитали безнадёжной задолженность и по подотчётным суммам, и по займам.

Бухгалтерский учёт

В бухгалтерском учёте безнадёжная задолженность признаётся нереальной для взыскания и отражается в составе прочих расходов по дебету счёта 91 и кредиту соответствующего счёта задолженности. Об этом сказано в пунктах 11 и 14.3 Положения по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» (ПБУ 10/99) (утв. приказом Минфина России от 06.05.99 № 33н).

Обратите внимание: согласно пункту 77 Положения по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.98 № 34н, далее — приказ № 34н) необходимо отражать списанную дебиторскую задолженность на забалансовом счёте 007 «Списанная в убыток задолженность неплатёжеспособных дебиторов». На этом счёте она учитывается в течение пяти лет с момента списания. Это необходимо для наблюдения за возможностью её взыскания в слу-

чае изменения имущественного положения должника. Такой порядок предусмотрен для задолженности, списываемой по истечении срока исковой давности вследствие неплатёжеспособности должника. Однако данный порядок в настоящее время возможен только в случае, если дебиторская задолженность стала безнадёжной неожиданно.

Дело в том, что пунктом 70 положения, утверждённого приказом № 34н, предусмотрено обязательное создание резерва по сомнительным долгам с отнесением суммы резерва на финансовые результаты.

Сомнительной считается дебиторская задолженность, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями. Учтите, что тут нет никакого указания на то, что сомнительный долг должен возникнуть только в результате реализации товаров, работ или услуг. Соответственно, резерв создаётся записью на кредите счёта 63 в корреспонденции со счётом 91, а затем безнадёжный долг со счёта расчётов погашается за счёт суммы накопленного резерва.



Материальная помощь частями и НДФЛ: как много значит одно слово...

Комментарий к письму Минфина России от 16.08.13 № 03-04-06/33543 <06 исчислении НДФЛ при выплате единовременной материальной помощи>

Павел ЯКОВЕНКО, аудитор

В письме Минфина России от 16.08.13 № 03-04-06/33543 финансисты одним-единственным словом разбили построения налогоплательщика, на первый взгляд казавшиеся такими логичными.

Это ещё раз подтверждает тот факт, что в НК РФ имеют значение каждое слово, запятая, кавычки и точка.

Радость плюс бонус

Ситуация сложилась такая.

До 31 марта 2013 года согласно коллективному договору работникам компании в связи с рождением ребёнка выплачивалась единовременная материальная помощь в размере 10 812 руб.

С 1 апреля того же года в коллективный договор были внесены изменения и на очередной период размер указанной материальной помощи был увеличен до 35 000 руб.

Естественно, это вызвало взрыв возмущения тех сотрудников, которые успели получить материальную помощь в 2013 году, но до этой даты. И их можно понять: суммы совершенно разные.

Руководство фирмы пошло навстречу молодым родителям. По отношению к работникам, получившим единовременную материальную помощь в начале года в меньшем размере (10 812 руб.), в мае 2013 года в новый коллективный договор были внесены изменения и дополнения. Согласно поправкам действие нормы, касающейся размера единовременной материальной помощи в связи с рождением ребёнка в сумме 35 000 руб., распространили и на все случаи рождения ребёнка в период с 1 января по 31 марта 2013 года. Отдельными приказами работникам, получившим материальную помощь в прежнем размере,

ΗΑΠΟΓИ 59

были произведены доплаты до нового размера помощи.

В бухгалтерии компании решили, что выплаты работникам осуществлены в пределах не облагаемой НДФЛ суммы материальной помощи, установленной пунктом 8 статьи 217 НК РФ. Но вот незадача: выплаты были произведены несколькими платежами и на основании отдельных приказов.

Возник вопрос: облагаются ли НДФЛ такие доплаты материальной помощи?

Только раз

Редко когда финансистам удаётся настолько изящно опрокинуть доводы налогоплательщика. Вот какие аргументы они использовали.

Пунктом 8 статьи 217 НК РФ предусмотрено освобождение от обложения НДФЛ суммы **единовременных** выплат (в том числе материальной помощи), осуществляемых работодателями работникам при рождении у них ребёнка, выплачиваемой в течение первого года после рождения, но не более 50 000 руб. на каждого ребёнка.

Учитывая, что доплаты сотрудникам в связи с рождением ребёнка осуществлены на основании **новых** приказов, указанные **выплаты не могут являться единовременными и подлежат обложению НДФЛ в общеустановленном порядке.**

Так что в отличие от работников-счастливчиков компании, родивших детей после 1 апреля 2013 года, более «ранним» родителям придётся «поделиться» с государством суммой начисленного и удержанного НДФЛ.

Заметим, что точка зрения финансистов не нова. Аналогичная позиция была высказана и ранее, в письмах Минфина России от 16.11.05 № 03-05-01-04/360, от 22.05.06 № 03-05-01-04/130 и ФНС России от 10.03.09 № 3-5-04/249@. Тогда финансисты отметили вот что. Налоговым периодом по НДФЛ признаётся календарный год. Значит, к единовременной материальной помощи относится такая материальная поддержка, которая предоставляется налогоплательщику на определённые цели не более одного раза в налоговом периоде по одному основанию.

Другое письмо

Но подождите! Есть и другое письмо Минфина России — от 27.08.12 № 03-04-05/6-1006.

В нём была рассмотрена такая ситуация.

Работница в связи с рождением ребёнка написала заявление с просьбой выплатить ей материальную помощь. Генеральный директор подписал приказ о выплате материальной помощи в размере 50 000 руб. Фирма планировала выплатить эту сумму частями в течение года. Поинтересовались в Минфине: облагаются ли НДФЛ вторая и последующие части суммы такой материальной помощи?

И что же ответил Минфин России?

А вот что. Пунктом 8 статьи 217 НК РФ предусмотрено освобождение от обложения НДФЛ суммы единовременных выплат (в том числе материальной помощи), осуществляемых работодателями работникам при рождении у них ребёнка, выплачиваемой в течение первого года после рождения, но не более 50 000 руб. на каждого ребёнка.

Цитируем чиновников дословно: «В рассматриваемом случае порядок выплаты установленной приказом работодателя суммы материальной помощи (одним или несколькими платежами) для целей освобождения от налогообложения значения не имеет».

Однако тут есть одна важная тонкость. В письме 2012 года рассматривалась ситуация, когда **начисление** было произведено по одному приказу единовременно, а вот выплаты — да, производились частями. И финансисты считают это вполне допустимым, чтобы не удерживать из материальной помощи НДФЛ.

А в нашей ситуации именно начисления производились частями! Так что это очень важно не перепутать.

Немного о бухучёте

Для учёта расчётов с сотрудниками по выплате им материальной помощи применяется счёт 73 «Расчёты с персоналом по прочим операциям».

Затраты компании на выплату сотрудникам материальной помощи не связаны с изготовлением продукции и её продажей, приобретением и продажей товаров. Значит,

эти затраты признаются прочими расходами на дату возникновения задолженности перед сотрудниками по выплате материальной помощи (п. 2, 4, 11, 16, 17 и 19 Положения по бухгалтерскому учёту 10/99 «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утв. приказом Минфина России от 06.05.99 № 33н).

В бухгалтерском учёте выплата материальной помощи в первом квартале сопровождается следующими записями:

Дебет 91-2 Кредит 73

— 10 812 руб. — начислена материальная помощь работнику в связи с рождением ребёнка;

Дебет 73 Кредит 51

— 10 812 руб. — перечислена материальная помощь.

Во втором квартале после подписания приказа о выплате доплаты до нового размера помощи в бухгалтерском учёте число проводок увеличивается:

Дебет 91-2 Кредит 73

— 24 188 руб. — начислена доплата к материальной помощи;

Дебет 73 Кредит 68 субсчёт «Расчёты по НДФЛ»

— 3144 руб. (3144,44 руб. ((А руб. + 24 188 руб.) \times 13 % – А руб. \times \times 13 %) — удержан НДФЛ со второй части материальной помощи,

где А руб. — облагаемый НДФЛ доход работника за период с начала календарного года до момента выплаты второй части материальной помощи, А руб. \times 13% — удержанная у работника сумма НДФЛ за этот период;

Дебет 73 Кредит 51

— 21 044 руб. (24 188 – 3144) — перечислена вторая часть материальной помощи.

Поскольку материальная помощь не входит в оплату труда, то датой её фактического получения признаётся день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках (подп. 1 п. 1 ст. 223 НК РФ). А это обязывает организацию уплатить в бюджет удержанную сумму НДФЛ не позднее дня её перечисления на счёт работника (п. 6 ст. 226 НК РФ), не дожидаясь перечисления всей суммы НДФЛ, удержанной с оплаты труда работников за месяц:

Дебет 68 субсчёт «Расчёты по НДФЛ» Кредит 51

— 3144 руб. — перечислены денежные средства в счёт уплаты НДФЛ. 🔳

ПРОФЕССИОНАЛЬНО, ДОСТОВЕРНО, ДОСТУПНО! ПРАКТИЧЕСКИЙ

бухгалтерский учёт



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
- о обзор арбитражной практики
- О ответы на вопросы

ежемесячный объём 80 стр.

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!