11'2013 ноябрь

720 часов

ПРАКТИЧЕСКИЙ бухгалтерский учёт

ОФИЦИАЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ И КОММЕНТАРИИ

Выбор тарифа на накопительную часть пенсии

Ежемесячное пособие по уходу за ребёнком: порядок исчисления для уволенных в связи с закрытием компании скорректирован

Ещё один повод для восстановления НДС

Расходы организации через «зарплатную» карту сотрудника

Передислокация движимого объекта лизинга: игра в «угадайку» с уплатой налога на имущество

ПРАКТИЧЕСКИЙ бухгалтерский учёт

настоящий журнал для бухгалтера

Читайте в № 11'2013:

Годовая инвентаризация

О протоколах при рассмотрении актов налоговых проверок

Если задержка с зарплатой вызвана просрочкой оплаты поставки

Использование права на освобождение от уплаты НДС

Авансовый НДС

Календарь бухгалтера

Подписные индексы в каталогах:

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

Телефон: (495) 778-91-20

практический бухгалтерский учёт
официальные материалы и комментарии

720 часов

№ 11/2013

читайте в номере:

общие вопросы

Человек «без должности»: как заполнить обязательные реквизиты первичного документа? **3**

Иван МОЛЧАНОВ

Комментарий к письму Минфина России от 10.09.13 № 07-01-06/37273 <О порядке заполнения реквизита первичного документа «Наименование должности» для лиц, работающих на основании гражданско-правового договора>

Расходы организации через «зарплатную» карту сотрудника **9**

Константин МАТВЕЕВ

Комментарий к совместному письму Минфина России и Казначейства России от 10.09.13 № 02-03-10/37209, 42-7.4–05/5.2-554 <О правомерности перечисления денежных средств, выдаваемых под отчёт, на банковские счета сотрудников организаций в целях осуществления ими с использованием банковских карт оплаты расходов, связанных с деятельностью организации, а также компенсации сотрудникам документально подтверждённых расходов>

налоги

Налоговый кодекс: модернизация администрирования продолжается **23**

(Продолжение, начало в «720 часов» № 10, 2013)

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»

Ещё один повод для восстановления НДС 37

Владимир МАЛЫШКО

Комментарий к письму Минфина России от 17.09.13 № 03-07-11/38427 <О восстановлении НДС при использовании в операциях, освобождаемых от налогообложения НДС, товаров (работ, услуг) и имущественных прав, по которым ранее НДС принят к вычету на основании абзаца 9 пункта 4 статьи 170 НК РФ>

Передислокация движимого объекта лизинга: игра в «угадайку» с уплатой налога на имущество 50

Павел ЯКОВЕНКО

Комментарий к письму Минфина России от 11.09.13 № 03-05-05-01/37418 <О применении подпункта 8 пункта 4 статьи 374 НК РФ в случае изменения балансодержателя движимого имущества по договорам финансовой аренды (лизинга), заключённым до 1 января 2013 года>

УЧЁТ

Ежемесячное пособие по уходу за ребёнком: порядок исчисления для уволенных в связи с закрытием компании скорректирован 54

Оксана РОМАНЧУК

Комментарий к постановлению Правительства РФ от 13.09.13 № 802 «О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 29 декабря 2009 г. № 1100»

ВЗНОСЫ

Выбор тарифа на накопительную часть пенсии 61

Татьяна МАСЛОВА

Комментарий к приказу Минфина России от 14.08.13 № 79н «О внесении изменений в отдельные приказы Министерства финансов Российской Федерации»

ПРАКТИЧЕСКИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ. ОФИЦИАЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ И КОММЕНТАРИИ.

№ 11/2013

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

ТЕЛ.: (495) 778-91-20

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

Шеф-редактор
Анна ТАРАСЕНКОВА
oira2006@yandex.ru

Ответственный за выпуск
Татьяна МАСЛОВА
mta@pbu.ru

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

РЕКЛАМА:
(495) 778-91-20; rek@pbu.ru

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

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

Подписано в печать 09.10.13.

© «ПРАКТИЧЕСКИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ», 2013

ПРИГЛАСИТЕЛЬНЫЙ БИЛЕТ

ДВАДЦАТЬ ПЕРВАЯ
СПЕЦИАЛИЗИРОВАННАЯ ВЫСТАВКА

МОСКВА, Всероссийский выставочный центр

с 21 по 24 января 2014 года
Время работы:
21-23 января 2014 года с 10:00 до 18:00
24 января 2014 года с 10:00 до 15:00

Бухгалтерский учет и аудит

Вырезав этот билет, Вы сможете бесплатно посетить выставку >>>>>>

Информационно-практические семинары
Консультации ведущих специалистов отрасли
Новые правила учета в 2014 г.

Комплексное управление предприятием
Автоматизация бухгалтерского, управленческого, налогового и кадрового учета, торговой и складской деятельности
Справочно-правовые системы
Аудиторские, юридические и консалтинговые услуги
Банковские услуги
Электронная отчетность

Самая масштабная финансовая выставка России!

1С ГЕНЕРАЛЬНЫЙ СПОНСОР ВЫСТАВКИ – ФИРМА «1С»

+7 (926) 470-2008
www.expos.ru

ОРГАНИЗАТОР ВЫСТАВКИ – ЭКСПОСЕРВИС-1

Человек «без должности»: как заполнить обязательные реквизиты первичного документа?

Комментарий к письму Минфина России от 10.09.13 № 07-01-06/37273 <О порядке заполнения реквизита первичного документа «Наименование должности» для лиц, работающих на основании гражданско-правового договора>

Иван МОЛЧАНОВ, аудитор

Зачастую хозяйствующие субъекты задают Минфину России непростые вопросы. Читая ответы на них, порой хочется, чтобы составители писем честно сказали: «Мы не знаем ответа». Но вместо этого чиновники отделываются отписками.

Подтверждением тому является комментируемое письмо Минфина России от 10.09.13 № 07-01-06/37273. Что же на этот раз, говоря языком железнодорожников, поставило специалистов Минфина России в тупик?

Подпись по доверенности

В хозяйственной деятельности общество сталкивается с ситуациями, когда первичные учётные документы, а именно акты и накладные, подписывают уполномоченные доверенностью лица, не состоящие с компанией в трудовых отношениях. Они выполняют задачи на основании гражданско-правового договора (далее — договор ГПХ) и, соответственно, никакой должности в компании не имеют.

Однако Федеральный закон от 06.12.11 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте» (далее — закон № 402-ФЗ) при оформлении первичных учётных документов требует наличия обязательных реквизитов. В перечне таких реквизитов закон (подп. 6 п. 2 ст. 9) называет должность лица, совершившего сделку, операцию и ответственного за правильность её оформления, или наименование должности лица, ответственного за правильность оформления уже свершившегося события.

Вопрос обратившегося в министерство общества очень ясный: как должен быть заполнен реквизит первичного

вернуться к содержанию

документа «Наименование должности» для лиц, работающих на основании договора ГПХ?

Как, как... Как-то так...

Кто регулярно читает письма Минфина, тот наверняка заметил следующую особенность: когда финансисты растеряны, они сразу пишут в ответе, что вопросы по конкретным хозяйственным ситуациям они не рассматривают.

Ну скажите на милость: где в вопросе ООО они увидели «конкретную хозяйственную ситуацию»? Общество поинтересовалось, как оформлять документы!

Далее чиновники отметили, что исходя из норм статей 7, 8 и 9 закона № 402-ФЗ порядок первичной учётной документации экономического субъекта, в том числе полномочия по подписанию первичных учётных документов, устанавливается руководителем самой компании. При этом информация, содержащаяся в каждом первичном учётном документе, должна позволять идентифицировать лицо, совершившее сделку, операцию и ответственное за правильность её оформления, или лицо, ответственное за правильность оформления свершившегося события.

Ответ насколько правильный, настолько же и бесполезный.

Принципиально возможно

Действующее законодательство допускает возможность **уполномочить практически любое физическое лицо на совершение определённых действий от имени компании путём выдачи ему доверенности**.

Согласно пункту 1 статьи 185 ГК РФ доверенностью признаётся письменное уполномочие, выдаваемое одним лицом другому лицу для представительства перед третьими лицами. Доверенность от имени организации выдаётся за подписью её руководителя или иного лица, уполномоченного на это её учредительными документами, с приложением печати этой фирмы. При этом такая доверенность не требует нотариального удостоверения.

Следовательно, физическое лицо, даже не являющееся работником компании (как, например, в нашем случае —

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

работающее по договору ГПХ), может подписывать первичные документы и ставить печать на подпись на основании распорядительного документа или доверенности на право подписи и печати.

Что делать?

В идеале все части законодательства государства должны укладываться, как пазлы, в единую картину. Честно говоря, наш законодатель этим искусством создания таких документов владеет слабо. Вот и в данном случае мы видим явную недоработку законодательства. Гражданское законодательство не стыкуется с бухгалтерским. Но что можно сделать?

На наш взгляд, вполне разумно было бы **писать вместо должности (в том месте, где находится соответствующий реквизит документа) «на основании доверенности номер такой-то от такого-то числа»**.

После этого возможны два варианта развития событий.

Первый — налоговики примут такие первичные документы как должное.

Второй — сочтут документ составленным с нарушением действующего законодательства и прибегнут к санкциям (например, за грубое нарушение правил учёта доходов и расходов (ст. 120 НК РФ)). Ведь как ни крути, но согласно пункту 2 статьи 9 закона № 402-ФЗ первичный документ должен содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дату составления документа;
- наименование экономического субъекта, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- величину натурального или денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- **наименование должности** лица или лиц, совершивших сделку, операцию и ответственных за правильность её оформления, или **наименование должности** лица или лиц, ответственных за правильность оформления свершившегося события;

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

- подписи названных лиц с указанием их фамилий и инициалов или иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Без этих реквизитов налоговики не признают бумагу первичным документом. И то, что он всё-таки может быть принят для целей налогового учёта, несмотря на невозможность в принципе заполнить реквизит «должность», налогоплательщику придётся доказывать в суде.

От редакции. *Порядок оформления первичных учётных документов должен соблюдаться. И это требование закона № 402-ФЗ сводится не только к полноте заполнения всех установленных законом обязательных реквизитов первичных документов, но и к подтверждению достоверности сведений, которые в них содержатся. При составлении любого первичного документа в конце ставится подпись. Ни бухгалтерское, ни налоговое законодательство не содержит конкретных требований к структуре подписи. Единственный документ, в котором говорится о составе реквизита «Подпись», — это ГОСТ Р 6.30–2003 «Унифицированная система организационно-распорядительной документации. Требования к оформлению документов». В пункте 3.22 этого документа сказано, что* ***в состав реквизита «Подпись» входят****:*

- ***наименование должности лица, подписавшего документ*** *(полное, если документ оформлен не на бланке документа, и сокращённое — на документе, оформленном на бланке);*
- *личная подпись;*
- *расшифровка подписи (инициалы, фамилия).*

Аналогичное содержание реквизита «Подпись» приводится в типовой инструкции по делопроизводству в управлении ФНС по субъекту РФ и в Межрегиональной инспекции ФНС России (утв. приказом ФНС России от 16.12.09 № ШТ-7-4/689@).

Должность определена как отдельный обязательный элемент в составе сведений о лице, подписавшем документ (подписанте), при использовании электронного документооборота. На это указано в методических реко-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

мендациях по организации электронного документооборота между налоговыми органами и налогоплательщиками при информационном обслуживании и информировании налогоплательщиков в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи (утв. приказом ФНС России от 13.06.13 № ММВ-7-6/196@).

Редакция разделяет мнение автора относительно указания в документе на месте реквизита «должность» сведений о доверенности. Они будут уместны, если гражданин уполномочен по договору ГПХ подписывать документы от имени этой организации.

А как быть, если договор ГПХ заключён с физическим лицом? Например, компания привлекает гражданина (фотографа по специальности) по договору ГПХ для выполнения фотосъёмки объектов, которые будут использованы при создании фирменного упаковочного материала или в рекламе продукции компании. В этом случае гражданин действует от своего имени и никакой доверенности у него нет.

Для такой ситуации в самом договоре, в акте приёмки-сдачи выполненных работ и в других документах было бы уместно указывать должность, соответствующую характеру выполняемой работы или оказываемых услуг. Это же правило можно закрепить в учётной политике для целей бухгалтерского учёта. По общему правилу перечень должностных лиц, которым предоставлено право подписи первичных документов, утверждается в приложении к приказу об учётной политике. В этом приложении можно указать, что при осуществлении сделок по договорам ГПХ должности подписантов-исполнителей указываются согласно характеру выполняемой работы или оказываемых услуг.

Что делать, если в уже совершённых сделках реквизит «должность» не указывался?

Такая проблема возникает не только при сделках по договорам ГПХ, но и, например, тогда, когда первичку по хозяйственным операциям подготавливает организация-аутсорсер.

Не спешите отчаиваться. Помните, что не должность «красит» документ. Нарушения в оформлении первичных

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

документов сами по себе не являются основанием для отказа налогоплательщику в принятии их к учёту. Опасны те изъяны в оформлении первички, которые в совокупности с другими факторами свидетельствуют о недобросовестном характере действий налогоплательщика, создании ситуации, не имеющей реальной деловой цели, направленной на необоснованное завышение расходов с целью минимизации налогов (постановление Восемнадцатого ААС от 06.03.09 № 18АП-7780/2008 по делу № А07-16640/2007).

Первичные документы контрагентов, оформленные не по установленной форме, могут быть приняты в обоснование произведённых расходов с учётом доказательств получения товаров, результатов работ по ним, их оприходования и использования в деятельности, направленной на получение дохода (определение ВАС РФ от 10.04.08 № 3856/08). ■

вернуться к началу статьи

вернуться к содержанию

Расходы организации через «зарплатную» карту сотрудника

Комментарий к совместному письму Минфина России и Казначейства России от 10.09.13 № 02-03-10/37209, 42-7.4-05/5.2-554 <О правомерности перечисления денежных средств, выдаваемых под отчёт, на банковские счета сотрудников организаций в целях осуществления ими с использованием банковских карт оплаты расходов, связанных с деятельностью организации, а также компенсации сотрудникам документально подтверждённых расходов>

Константин МАТВЕЕВ, аудитор

В комментируемом совместном письме от 10.09.13 № 02-03-10/37209, 42-7.4-05/5.2-554 Минфин России и Казначейство России доводят одну из задач Концепции реформирования системы бюджетных платежей на период до 2017 года (далее — концепция) — это увеличение доли средств, перечисленных на банковские платёжные карты сотрудников организаций госсектора для оплаты расходов, связанных с деятельностью этих организаций.

В отсутствие конкретных нормативных правовых актов, регулирующих выдачу денежных средств под отчёт подобным способом и порядок их расходования, ведомства предлагают использовать учётную политику.

Не исключено, что письмо с мнением финансовых ведомств будет полезно и для коммерческих организаций, решивших снизить объём операций с наличными денежными средствами при помощи более гибкого инструмента, чем корпоративные банковские карты.

Общая проблема

Концепция утверждена в конце лета приказом Минфина России от 29.08.13 № 227.

Основная цель реализации этого документа — **повышение эффективности управления свободными остатками денежных средств** бюджетов бюджетной системы РФ и осуществления операций в секторе государственного управления.

При этом ставится ряд задач, среди которых упоминаются:

вернуться к содержанию

- создание условий для использования современных платёжных технологий;
- переход от осуществления расчётов с использованием наличных денежных средств к осуществлению безналичных расчётов;
- минимизация наличного денежного обращения в секторе государственного управления.

Задачи, как видим, актуальны не только для госсектора.

Негосударственные организации тоже пытаются снизить издержки, связанные, к примеру, с выплатами работникам зарплаты, премий, пособий через кассу организации. Для этого реализуются так называемые «зарплатные» проекты, когда денежные средства в организованном порядке переводятся на банковские (в основном карточные) счета работников, открытые в одном банке.

Заметим, что для получения зарплаты работник вправе указывать любой свой банковский счёт, открытый в любом банке. **Работник не обязан участвовать в «зарплатном» проекте работодателя в конкретном банке, такое участие строго добровольно.** Согласно статье 136 ТК РФ заработная плата выплачивается работнику, как правило, в месте выполнения им работы либо перечисляется **на указанный работником счёт в банке** на условиях, определённых коллективным договором или трудовым договором.

Для минимизации наличного денежного обращения при осуществлении расходов, связанных с хозяйственной деятельностью, организации могут воспользоваться корпоративным карточным счётом в банке.

Однако авторы комментируемого письма, указывая на наличие нормативного правового акта, регулирующего такой способ обеспечения наличными деньгами организаций госсектора (правила, утв. приказом Минфина России от 31.12.10 № 199н), критикуют недостаточную гибкость его положений.

Для оплаты денежных обязательств, связанных с командировочными расходами либо компенсацией документально подтверждённых расходов с использованием (корпоративных) карт организации, она должна обеспечить указанными картами каждого сотрудника организации,

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

направляемого в командировку. Карты нужны и тем, кому положены компенсации за документально подтверждённые расходы. Причём такие сотрудники получают сначала средства с карты организации, а потом госучреждение компенсирует им произведённые расходы выдачей наличных денег из кассы организации.

Ведомства отмечают, что гражданин вправе осуществлять по банковскому счёту физического лица с использованием банковской карты разрешённые операции в валюте РФ. Пользуясь этим обстоятельством и указывая на нецелесообразность выдачи карт организации каждому командированному, а также ссылаясь на специфику компенсаций сотрудникам организаций госсектора документально подтверждённых расходов, финансовое ведомство и казначеи считают возможным перечисление средств непосредственно на банковские счета физических лиц — сотрудников организаций. Эти средства должны использоваться сотрудниками в целях осуществления ими с использованием зарплатных карт оплаты командировочных расходов и компенсации документально подтверждённых расходов.

На самом деле ограничение наличного денежного оборота — это общегосударственная политика. Она в том числе связана со сложностью контроля за наличными платежами на предмет уклонения от налогообложения и участия в незаконных финансово-хозяйственных операциях (схемах).

Напомним, что с 1 июля 2014 года вступают в силу поправки в статью 86 НК РФ. Согласно им банк обязан сообщать в налоговую инспекцию по месту своего нахождения информацию об открытии или о закрытии счёта, вклада (депозита) и об изменении их реквизитов, в том числе принадлежащих физическим лицам, не являющимся предпринимателями.

А по мотивированному запросу налогового органа банк должен предоставить ему в течение трёх дней справки о наличии счетов, вкладов (депозитов) в банке, об остатках денег на этих счетах, выписки по операциям, а также справки об остатках электронных денежных средств и о переводах электронных денежных средств физических лиц (непредпринимателей).

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Банковская карта — электронное средство платежа

Обращение банковских карт в РФ регулируется Положением об эмиссии банковских карт и об операциях, совершаемых с использованием платёжных карт (утв. Банком России от 24.12.04 № 266-П, далее — положение № 266-П).

Ранее пунктом 1.4 положения № 266-П было установлено, что банковские карты являются платёжными картами — **инструментом безналичных расчётов**, который предназначен для совершения физическими лицами, в том числе уполномоченными юридическими лицами, операций с денежными средствами, находящимися у эмитента (банка), в соответствии с законодательством РФ и договором с эмитентом.

С 1 июля 2013 года эти положения утратили силу (указание Банка России от 10.08.12 № 2862-У). В новой редакции пункта 1.5 положения № 266-П говорится, что расчётная (дебетовая), кредитная и предоплаченная банковские карты являются **электронным средством платежа**, которое используется для совершения операций её держателем в пределах расходного лимита.

Электронное средство платежа — это средство и (или) способ, позволяющие клиенту оператора по переводу денежных средств (в частности, клиенту кредитной организации) составлять, удостоверять и передавать распоряжения. Речь идёт о распоряжениях в целях осуществления перевода денежных средств **в рамках применяемых форм безналичных расчётов** с использованием информационно-коммуникационных технологий, электронных носителей информации, в том числе платёжных карт, а также иных технических устройств (п. 19 ст. 3 Федерального закона от 27.06.11 № 161-ФЗ «О национальной платёжной системе»).

Кассовые операции или безналичные?

Положения о договоре карточного счёта пока содержатся только в законопроекте № 47538-6, который должен внести поправки в ГК РФ.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

От редакции. *Указанный автором законопроект разбит на несколько частей, половина из которых уже обрела силу закона. Текст поправок в главу 45 «Банковский счёт» ГК РФ пока ещё находится в стадии рассмотрения Госдумой. В эту главу планируется ввести положения о семи специальных (отдельных) видах счетов с особенностями правового регулирования, в том числе нормы о карточном счёте.*

В нём предлагается следующая формулировка пункта 1 статьи 860.31 нового параграфа 8 «Карточный счёт» главы 45 ГК РФ. Договор карточного счёта заключается для осуществления клиентом **безналичных расчётов и (или) кассовых операций** с одной или несколькими платёжными картами по одному или нескольким карточным счетам.

На сегодня порядок ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории РФ регулируется положением, утверждённым Банком России от 12.10.11 № 373-П.

По этому документу (подп. 4.4) для выдачи наличных денег на расходы, связанные с осуществлением деятельности юридического лица, оформляется **расходный кассовый ордер 0310002** согласно письменному заявлению подотчётного лица. Заявление составляется в произвольной форме и содержит собственноручную надпись руководителя о сумме наличных денег и о сроке, на который они выдаются, подпись руководителя и дату.

Напомним, что код по ОКУД 0310002 присвоен унифицированной форме № КО-2 «Расходный кассовый ордер» (утв. постановлением Госкомстата России от 18.08.98 № 88).

1 января 2013 года вступил в силу Федеральный закон от 06.12.11 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте». Согласно пункту 4 статьи 9 закона № 402-ФЗ формы первичных учётных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учёта.

В информации Минфина России № ПЗ-10/2012 сказано, что с 1 января 2013 года формы первичных учётных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

форм первичной учётной документации, не являются обязательными к применению. Вместе с тем обязательными к применению продолжают оставаться формы документов, используемых в качестве первичных учётных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов (например, кассовые документы).

Таким образом, для выдачи наличных денег под отчёт коммерческим организациям следует по-прежнему использовать расходный кассовый ордер № КО-2, унифицированная форма которого упоминается в положении № 373-П.

А ещё в пункте 4.4 этого же документа указано, что выдача наличных денег под отчёт производится при условии полного погашения подотчётным лицом задолженности по ранее полученной под отчёт сумме наличных денег.

Выдача денег под отчёт путём перечисления денежных средств на банковскую, в том числе «зарплатную», карту работника положением № 373-П не предусмотрена, вернее, в нём ничего об этом не говорится.

Между тем в письме от 23.07.09 № 29-1-1-7/4625 Банк России отмечал, что вопросы проведения безналичных расчётов, в том числе операций по безналичному перечислению денежных средств на банковские счета физических лиц, открытые для совершения операций с банковскими картами, **не являются предметом регулирования порядка ведения кассовых операций** в РФ (утв. решением Совета директоров Банка России от 22.09.93 № 40).

В настоящее время упомянутый порядок ведения кассовых операций утратил силу и соответствующие правила регулируются положением № 373-П. В нём ничего нового по поводу использования банковских карт сотрудников-подотчётников для оплаты расходов работодателя не появилось.

В плоскости применения трудового законодательства

ФНС России в письме от 06.03.13 № ЕД-3-3/772@ подчеркнула, что текущий счёт физического лица предназначается для расчётных операций, совершаемых им **в лич-**

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

ных целях, и не может использоваться для осуществления расчётов, связанных с ведением предпринимательской деятельности. При этом налоговики сослались на пункт 2.2 инструкции Банка России от 14.09.06 № 28-И.

Налоговики сообщили, что за разъяснениями по вопросу возможностей использования текущего счёта физического лица необходимо обратиться в Банк России.

В письмах от 24.12.08 № 14-27/513 и от 23.07.09 № 29-1-1-7/4625 Банк России отмечает, что ограничения по перечню операций, совершаемых физическими лицами с использованием банковских карт, связаны с наличием ограничений, предусмотренных законодательством РФ. Вопрос о допустимости возмещения расходов, связанных со служебными командировками, путём их перечисления на банковские счета работников — физических лиц, открытые для совершения операций с использованием банковских карт, находится в плоскости применения трудового законодательства.

Одновременно Банк России напоминает, что согласно статье 168 ТК РФ порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом.

Казначейство России в письме от 26.07.11 № 42-7.4-05/5.2–500 тоже соглашается с правомерностью перечисления (возмещения) денежных средств на командировочные расходы на банковские карточные счета работников — физических лиц, поскольку вопрос лежит в плоскости трудового законодательства. При этом подчёркнуто, что **данный вопрос не относится к компетенции Банка России**, а у органов Казначейства России нет правовых оснований для отказа в перечислении организациями командировочных расходов на банковские счета своих работников (физических лиц), открытые для совершения операций с использованием «зарплатных» карт.

Минфин России утверждает, что практика доказывает повышение оперативности и надёжности платежей при использовании для оплаты расходов организаций госсектора:

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

- на территории РФ — зарплатных карт сотрудников;
- территории иностранных государств — банковских валютных карт, выданных кредитными организациями, указанными в коллективном договоре Минфина России (письмо от 05.10.12 № 14-03-03/728).

В письме от 29.12.11 № 14-01-07/1396-1966 Минфин России добавляет, что данный вопрос может регулироваться договором с банком на открытие и обслуживание «зарплатных» карт.

Заметим, что ни ТК РФ, ни положение об особенностях направления работников в служебные командировки (утв. постановлением Правительства РФ от 13.10.08 № 749, далее — положение № 749) не содержат указаний о форме расчётов между работодателем и работником при направлении в командировку или возмещении иных расходов работника, произведённых в пользу работодателя.

Регулировать учётную политику

В соответствии с положением № 266-П совершать операции с использованием банковских карт могут как физические, так и юридические лица.

Кредитная организация вправе осуществлять эмиссию банковских карт следующих видов: расчётных (дебетовых) карт, кредитных карт и предоплаченных карт, держателями которых являются физические лица, в том числе уполномоченные юридическими лицами (п. 1.5 положения № 266-П).

Конкретные условия предоставления денежных средств для расчётов по операциям, совершаемым с использованием расчётных (дебетовых) карт, кредитных карт, порядок возврата предоставленных денежных средств, порядок документального подтверждения предоставления и возврата денежных средств могут определяться в договоре с клиентом (п. 1.8 положения № 266-П).

По одному счёту клиента могут совершаться операции с использованием нескольких расчётных (дебетовых) карт, кредитных карт, выданных кредитной организацией — эмитентом клиенту (лицу, уполномоченному клиентом). И наоборот, по нескольким счетам клиентов могут совер-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

шаться операции с использованием одной расчётной (дебетовой) карты или кредитной карты, выданной кредитной организацией — эмитентом клиенту (лицу, уполномоченному клиентом) (п. 2.1, 2.2 положения № 266-П).

Клиент — юридическое лицо, индивидуальный предприниматель вправе с использованием расчётных (дебетовых) карт, кредитных карт, в частности, получать наличные денежные средства в рублях для расчётов на территории РФ и оплачивать расходы в рублях, связанные с его деятельностью, **в том числе с оплатой командировочных и представительских расходов**. Также он вправе получать наличные денежные средства в иностранной валюте за пределами территории РФ **для оплаты командировочных и представительских расходов** или оплачивать такие расходы (п. 2.5 положения № 266-П).

Держателями корпоративных карт являются физические лица, уполномоченные юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями.

Таким образом, корпоративная банковская карта может использоваться в том числе для оплаты расходов работодателя, которые формально являются возмещаемыми расходами работников клиента-организации (или ИП). Это командировочные и представительские расходы. Причём все деньги на таком счёте принадлежат организации, расчёты полностью подконтрольны ей и подтверждаются документами, которые банк обязан предоставить организации.

Клиент — физическое лицо осуществляет с использованием банковской карты, в частности, следующие операции:

- получает наличных деньги в рублях или иностранной валюте на территории РФ и за её пределами;
- оплачивает товары (работы, услуги, результаты интеллектуальной деятельности) в рублях на территории РФ, а также в иностранной валюте — за пределами территории РФ.

Все деньги на банковском карточном счёте работника принадлежат ему. **Предоставлять выписки по счёту и прочую отчётность об остатках и движении средств на нём, полученную от банка, третьим лицам, которые**

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

пополняют этот счёт (работодателю или любимой бабушке), владелец такого счёта не обязан.

В отличие от положения № 373-П другой документ, а именно положение № 266-П, не содержит никаких ограничений для расходования держателем карты средств работодателя по его поручению применительно к корпоративному карточному счёту и, тем более, применительно к личному карточному счёту физического лица.

Законодательством РФ и нормативными актами Банка России не предусмотрена выдача денежных средств организацией под отчёт своим сотрудникам путём безналичного перечисления средств на их банковские счета для совершения операций, связанных с хозяйственной деятельностью организации. Такое разъяснение Банк России давал в письме от 18.12.06 № 36-3/2408 на основании старого положения о правилах организации наличного денежного обращения на территории РФ (утв. Банком России от 05.01.98 № 14-П).

Получается, что это письмо на сегодня сохранило актуальность, если словосочетание «не предусмотрено» читать как «не содержит никаких правил».

Очевидно, поэтому, настаивая на минимизации наличного денежного обращения, Минфин России и Казначейство России в комментируемом письме рекомендуют предусмотреть положения, определяющие порядок расчётов с подотчётными лицами через их личные банковские карты, в учётной политике организации.

Представляется, что коммерческие организации тоже могут воспользоваться этими рекомендациями, адресованными организациям госсектора.

Напомним, что инструкцией к плану счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций для отражения информации по расчётам с подотчётными лицами предусмотрена следующая корреспонденция счетов:

Дебет 71 «Расчёты с подотчётными лицами» Кредит 51 «Расчётные счета»

— *выдана под отчёт работнику сумма перечисленных средств на оплату хознужд (командировочных расходов).*

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

И, так же как организациям госсектора, коммерческим организациям целесообразно все тонкости расчётов с подотчётными лицами через их «зарплатные» или иные личные банковские карты предусмотреть в учётной политике и локальных нормативных актах. Однако при этом нельзя перегибать палку и требовать от работника предоставления личных сведений против его желания.

Отчитаться о расходах

Выдача работнику под отчёт наличных денежных средств из кассы организации идентифицируется при заполнении реквизита «Основание» расходного кассового ордера. А вот идентифицировать иное, отличное от заработной платы, назначение платежа при безналичном переводе организацией средств на «зарплатную» карту работника может быть затруднительно. Во всяком случае, это должно быть согласовано с банком в соответствующих договорах «зарплатного» проекта или в договоре на обслуживание иного карточного счёта работника, который он использует для получения зарплаты.

Кроме того, у банка могут быть разные размеры комиссионного вознаграждения за обналичивание (перечисление) подотчётных средств по корпоративной банковской карте и средств, полученных работником в рамках «зарплатного» проекта. Определить, какими деньгами распоряжается работник со своей карты — зарплатой (иными личными доходами и сбережениями) или подотчётными средствами, — банк не может. К тому же работник может воспользоваться банкоматом или кассой банка с другими условиями комиссионного вознаграждения.

Работнику нужно документально отчитаться работодателю о сумме комиссионного вознаграждения, уплаченного банку за снятие (перечисление) со своей карты именно подотчётных средств. А для этого ему нужно отделить свои личные средства от корпоративных, что на практике сделать довольно сложно.

Аналогичная проблема возникает с расходами, связанными с зарубежными командировками. Определить, какие деньги конвертировал в иностранную валюту работник — свои или выданные под отчёт на командировку, — невозможно.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Случается, что командированный сотрудник не может подтвердить курс конвертации рублей в иностранную валюту в связи с отсутствием первичного документа по обмену. Тогда для целей налогообложения прибыли сумма подлежащих возмещению работодателем расходов работника, связанная с командировкой, будет определяться суммой в иностранной валюте **по первичным документам об осуществлении расходов** (письма Минфина России от 31.03.11 № 03-03-06/1/193, ФНС России от 21.03.11 № КЕ-4-3/4408).

В то же время согласно подпункту 5 пункта 7 статьи 272 НК РФ сумма расходов в рублях, признаваемая в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль, определяется организацией путём пересчёта суммы в иностранной валюте **на дату признания расходов, то есть на дату утверждения авансового отчёта**.

В письме от 29.08.13 № 03-03-07/35554 Минфин России сообщил, что для подтверждения проездных расходов командированного работника по электронным билетам достаточно наличия следующих документов:

- маршрут-квитанции электронного документа (авиабилета) на бумажном носителе (с указанием стоимости перелёта);
- посадочного талона, подтверждающего перелёт подотчётного лица по указанному в электронном авиабилете маршруту, и (или)
- контрольного купона электронного проездного документа (билета) (выписки из автоматизированной системы управления пассажирскими перевозками на железнодорожном транспорте), полученного в электронном виде по информационно-телекоммуникационной сети.

Дополнительных документов, подтверждающих оплату билета, в том числе выписки, подтверждающей оплату банковской картой, не требуется.

Авансовый отчёт

Согласно пункту 26 положения № 749 по возвращении из командировки в течение трёх рабочих дней работник обязан представить работодателю:

- авансовый отчёт об израсходованных в связи с командировкой суммах;

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

• отчёт о выполненной работе в командировке.

Аналогичные сроки представления авансового отчёта предусмотрены пунктом 4.4 положения № 373-П для **любых расходов** подотчётного лица. Впрочем, мы уже отмечали выше, что положение № 373-П не регулирует отношения работодателя с работниками, которым деньги под отчёт, в том числе на некомандировочные расходы, перечисляются на «зарплатную» карту.

Унифицированная форма № АО-1 «Авансовый отчёт» утверждена постановлением Госкомстата России от 01.08.01 № 55. В ней предусмотрен только реквизит «Получен аванс из кассы». Иных способов получения денежных средств под отчёт унифицированная форма № АО-1 не предусматривает.

Однако отнесение авансового отчёта к кассовым документам, которые Минфин России не рекомендует заменять первичным учётным документом собственной разработки, довольно сомнительно.

Обратите внимание: в положении № 373-П упоминается наименование документа — авансовый отчёт, но отсутствует ссылка на его код по ОКУД.

В информации Минфина России № ПЗ-10/2012 отмечено, что законодательством о бухгалтерском учёте не запрещено в случае необходимости дополнять обязательные реквизиты самостоятельно разработанного первичного учётного документа иными реквизитами, а дополнение унифицированных форм «первички» разрешено постановлением Госкомстата РФ от 24.03.99 № 20.

Поэтому возможность безналичного перечисления денежных средств на банковский карточный счёт подотчётника, а также безналичные расчёты в связи с перерасходом можно предусмотреть в форме авансового отчёта, которую следует утвердить в учётной политике.

вернуться к началу статьи

Перечисление денег под отчёт на личную банковскую карту работника в судебной практике

вернуться к содержанию

Любые перечисления организацией денежных средств на личные банковские счета работников привлекают при-

стальное внимание контролирующих органов, которые отслеживают правильность «зарплатных» начислений (НДФЛ, страховых взносов).

Помимо рекомендаций из комментируемого письма решающим аргументом в споре с налоговиками станет тщательное оформление первичных документов, приложенных к авансовому отчёту.

Так, в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 11.02.08 по делу № А52-174/2007 судьи вынесли решение в пользу работодателя. При этом они изучили приказ директора о выдаче подотчётных сумм на «зарплатную» карту подотчётника, платёжные поручения, авансовые отчёты с приложениями, отражение операций по приобретению материальных ценностей в бухгалтерском учёте. Арбитры резюмировали, что квалифицировать перечисленные на зарплатный банковский счёт работника суммы, исходя только из назначения этого счёта (для выдачи зарплаты), неправомерно.

Аналогичным образом выиграл спор у налоговой инспекции налогоплательщик, перечисливший подотчётные средства на карточный счёт работника и аккуратно оформивший оправдательные документы (постановление Одиннадцатого ААС от 28.01.10 по делу № А65-17988/2009. Вывод суда оставлен без изменения постановлением ФАС Поволжского округа от 20.05.10 по делу № 65-17988/2009, поддержан определением ВАС РФ от 20.09.10 № ВАС-12803/10).

Зато отсутствие оправдательных документов у предпринимателя, который перечислял деньги на карточный счёт своих главных бухгалтеров, а потом этими обналиченными деньгами оплачивал товары, работы и услуги, сыграло на руку налоговикам. Суд поддержал доначисление контролёрами НДФЛ и ЕСН на указанные суммы, а также предъявленные предпринимателю пени и штрафы (постановление Пятнадцатого ААС от 16.07.13 № 15АП-8326/ 2013). ■

вернуться к началу статьи

вернуться к содержанию

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»

Продолжение. Начало комментария к документу опубликовано в «720 часов» № 10, 2013

Оксана ДЬЯЧКОВА, аудитор

Внесённые комментируемым законом № 248-ФЗ изменения в первую часть НК РФ коснулись положений статьи 76, регулирующей порядок приостановки операций по счетам в банках организаций и предпринимателей.

Изменения в порядке приостановления операций по счёту

В настоящее время банк, в котором приостановлены операции по счетам конкретного налогоплательщика и переводы его электронных денежных средств, не вправе открывать этому налогоплательщику новые счета и предоставлять право использовать новые корпоративные электронные средства платежа для указанных переводов (п. 12 ст. 76 НК РФ). При этом в НК РФ нет запрета на открытие нового счёта в других банках, что является пробелом в законодательстве.

С 1 января 2014 года (п. 3 ст. 6 закона № 248-ФЗ) **в случае приостановки операций по счёту в одном банке другим банкам также будет запрещено открывать новые счета данному лицу**. Об этом говорится в новой редакции пункта 12 статьи 76 НК РФ.

Порядок информирования банков о приостановлении операций и об отмене приостановления операций по счетам конкретного налогоплательщика будет утверждён ФНС России по согласованию с Банком России. Это положение, внесённое в пункт 12 статьи 76 НК РФ, вступило в силу 24 августа 2013 года (п. 1 ст. 6 закона).

Уточнения в правилах ареста имущества налогоплательщика

Если налогоплательщик вовремя не заплатил налоги, пе-

вернуться к содержанию

ни или штрафы, налоговики имеют право наложить арест на имущество должника. Сделать это они могут в случае, когда должник может скрыться или скрыть своё имущество (п. 1 ст. 77 НК РФ).

Согласно пункту 3 статьи 77 НК РФ арест имущества применяется в качестве обеспечительной меры для взыскания налога, пеней и штрафов за счёт имущества налогоплательщика-организации в соответствии со статьёй 47 НК РФ. При этом чёткой последовательности действий по взысканию долгов не установлено.

Согласно новой редакции пункта 3 статьи 77 НК РФ арест может быть применён только после принятия налоговым органом решения о взыскании налога, пеней, штрафа в соответствии со статьёй 46 НК РФ. Иначе говоря, арест имущества применяется после того, как налоговики попытаются взыскать налоги, пени и штрафы за счёт денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика, налогового агента, а также за счёт электронных денежных средств. Если указанных денег окажется недостаточно либо у налоговиков будет отсутствовать информация о счетах налогоплательщика (налогового агента) или о реквизитах корпоративного электронного средства платежа, используемого для перевода денежных средств, только тогда налоговики смогут наложить арест на имущество должника. Об этом говорится в новой редакции пункта 3 статьи 77 НК РФ.

Аналогичная норма предусмотрена и в отношении наложения ареста на общее имущество товарищей и имущество управляющих товарищей, если на счетах инвестиционного товарищества или управляющих товарищей не окажется денег.

Кроме того, статья 77 НК РФ дополнена новым пунктом 12.1, согласно которому по просьбе организации арест имущества может быть заменён на залог имущества в соответствии со статьёй 73 НК РФ. В этом случае решение об аресте имущества отменяется (новая редакция п. 13 ст. 77 НК РФ). Эти изменения вступили в силу 24 августа 2013 года.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Корректировка порядка зачёта или возврата НДС, подлежащего возмещению налоговой инспекцией

С 1 октября 2013 года при возврате или зачёте НДС, который подлежит возмещению налоговым органом, будут применяться правила, установленные статьёй 78 НК РФ (п. 14 ст. 78 НК РФ). Это изменение коснётся тех решений, которые налоговики примут после указанной даты (ч. 6 ст. 6 закона № 248-ФЗ).

От редакции. *Упомянутая автором поправка порядка и сроков возврата (зачёта) НДС коснётся лишь случая, предусмотренного пунктом 11.1 статьи 176 НК РФ, то есть когда возврат (зачёт) налога зависит от факта подачи налогоплательщиком заявления в налоговую инспекцию.*

Если заявление подано до дня принятия решения *о возмещении НДС, то инспекция одновременно примет два решения — по результатам камеральной проверки о зачёте (возврате) налога и решение о возмещении сумм налога (полностью или частично). Казначейство должно перевести деньги в течение пяти рабочих дней со дня получения от налоговой инспекции поручения на возврат НДС. Если этот срок нарушается, то с 12-го дня после завершения камеральной проверки, по итогам которой было вынесено решение о возмещении НДС, начисляются проценты (п. 10 ст. 176 НК РФ).*

Если заявление подано после принятия решения *о возмещении НДС, то налоговая инспекция должна принять решение о возврате (зачёте) налога в течение 10 рабочих дней или после получения заявления налогоплательщика или после подписания акта совместной сверки уплаченных налогов (если такая сверка проводилась) (п. 4, 8 ст. 78 НК РФ). Деньги должны быть перечислены территориальным органом Казначейства России в течение одного месяца со дня получения инспекцией заявления налогоплательщика (п. 6 ст. 78 НК РФ). Если при возврате излишне уплаченного налога нарушаются сроки, то на невозвращённую сумму НДС начисляются проценты (п. 10 ст. 78 НК РФ).*

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Новое для предпринимателей в правилах представления сведений о среднесписочной численности работников

В настоящее время сведения о среднесписочной численности работников за прошедший календарный год представляют все налогоплательщики (п. 3 ст. 80 НК РФ).

После 24 августа 2013 года указанные сведения должны представлять в налоговые органы только организации, а также **индивидуальные предприниматели, которые привлекали наёмных работников**. Следовательно, если у индивидуального предпринимателя не было работников, то представлять в налоговую инспекцию сведения о среднесписочной численности за предшествующий год ему не нужно (п. 3 ст. 80 НК РФ).

Постановка на учёт в налоговых органах: порядок уточнили

Законодатель уточнил порядок постановки на налоговый учёт:

- управляющей компании закрытого ПИФа (п. 1.1 ст. 83 НК РФ);
- ответственного участника КГН (п. 4.3 ст. 83 НК РФ);
- участника договора инвестиционного товарищества — управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учёта (п. 4.4 ст. 83 НК РФ).

Новый пункт 1.1, которым дополнена статья 83 НК РФ, определяет порядок и место постановки на налоговый учёт управляющих компаний закрытых паевых инвестиционных фондов, которым передано в доверительное управление недвижимое имущество. Они подлежат постановке на учёт **по месту нахождения этого имущества**. При этом если такое имущество расположено на территориях, подведомственных разным налоговым инспекциям, то постановка на учёт осуществляется в каждой из этих инспекций.

Местом постановки на учёт организации в качестве ответственного участника КГН является налоговая инспекция, в которой зарегистрирован договор о создании консолидированной группы. В течение пяти рабочих дней с даты регистрации договора о создании КГН налоговики

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

обязаны поставить организацию на учёт и выдать соответствующее уведомление (новый п. 4.3 ст. 83 НК РФ).

Постановка на учёт организации в качестве участника договора инвестиционного товарищества — управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учёта, осуществляется по каждому договору инвестиционного товарищества отдельно. Местом постановки на учёт является налоговая инспекция, в которую направлена копия договора инвестиционного товарищества. Срок постановки на учёт — 5 рабочих дней с даты получения копии договора. В эти же сроки налоговики обязаны выдать управляющему товарищу уведомление о постановке на учёт в налоговом органе.

Совершенствование налогового контроля места нахождения имущества налогоплательщика

Организации и физические лица подлежат постановке на учёт в налоговых органах по месту нахождения недвижимого имущества и транспортных средств (п. 2 ст. 84 НК РФ). Постановка на учёт и снятие с учёта осуществляются на основании сведений, которые передают налоговикам государственные органы, перечисленные в статье 85 НК РФ.

В соответствии с НК РФ (подп. 2 п. 5 ст. 83) местом нахождения имущества признаётся:

- для морских, речных и воздушных транспортных средств — место (порт) приписки, при отсутствии такового — место государственной регистрации, а при отсутствии таковых — место нахождения (жительства) собственника имущества;
- для остальных транспортных средств — место государственной регистрации, а при отсутствии такового — место нахождения (жительства) собственника имущества;
- для иного недвижимого имущества — место фактического нахождения имущества.

Напомним, что в настоящее время транспортные средства регистрируются в ГИБДД:

- за гражданами — по месту жительства собственников либо по месту пребывания (п. 24.1 Правил регистрации

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

автомототранспортных средств в ГИБДД МВД России, утв. приказом МВД России от 24.11.08 № 1001)[1];

- за юридическими лицами — по месту их нахождения (п. 24.3 правил).

В связи с этим законодатель внёс изменения в подпункт 2 пункта 5 статьи 83 НК РФ. Начиная с 24 августа 2013 года местом регистрации транспортных средств (за исключением морских, речных и воздушных транспортных средств) в налоговых органах является **только место нахождения собственника имущества или место жительства собственника**.

Правила, установленные пунктом 5 статьи 83 НК РФ, применяются в отношении недвижимого имущества и транспортных средств, находящихся в государственной и муниципальной собственности. С 24 августа 2013 года их необходимо применять в отношении недвижимого имущества, составляющего имущество закрытых паевых инвестиционных фондов, которое передано в доверительное управление управляющих компаний. Об этом говорится в новой редакции пункта 5.1 статьи 83 НК РФ.

Кроме того, с указанной даты отменяется обязанность налоговых инспекций уведомлять граждан об их постановке на учёт на основании сведений, представленных государственными органами либо самим налогоплательщиком (п. 8 ст. 83 НК РФ признан утратившим силу).

Уточнение срока постановки на учёт граждан...

Постановка на учёт физических лиц осуществляется на основании заявления. В течение 5 рабочих дней после полу-

[1] В Государственной думе обсуждается законопроект № 637516-5 «О государственной регистрации транспортных средств в Российской Федерации». Он содержит важное новшество: автомобиль будет регистрироваться в ГИБДД любого субъекта РФ вне зависимости от места жительства владельца. В результате автовладелец сможет поставить на учёт автомобиль в любом регионе. При регистрации будет вноситься в базу место жительства владельца. А для лиц без постоянного места жительства постановка автомобилей будет осуществляться на определённый срок.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

чения заявления налоговой инспекцией гражданин должен быть поставлен ею на учёт. В те же сроки ему выдаётся свидетельство о постановке на учёт в налоговом органе (п. 2 ст. 84 НК РФ).

Законодатели уточнили срок постановки на учёт в налоговых органах физических лиц в случае, когда заявление было направлено физическим лицом по почте заказным письмом или передано в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. При этом налоговые органы должны направить запрос для подтверждения содержащихся в заявлении сведений в органы, осуществляющие:

- регистрацию (миграционный учёт) граждан по месту жительства;
- регистрацию актов гражданского состояния физических лиц (п. 3 ст. 85 НК РФ);
- выдачу и замену документов, удостоверяющих личность гражданина РФ (п. 8 ст. 85 НК РФ).

В такой ситуации постановка на учёт физического лица будет осуществляться в течение 5 рабочих дней со дня получения подтверждения сведений, полученных от указанных органов. В эти же сроки налоговики обязаны выдать физическому лицу свидетельство о постановке на учёт в налоговой инспекции, в случае когда ранее свидетельство о постановке на учёт не выдавалось (новая редакция п. 2 ст. 84 НК РФ).

...и организаций

Законодатель установил срок постановки на учёт:

- российской организации — по месту нахождения её филиала, представительства;
- иностранной некоммерческой неправительственной организации — по месту осуществления ею деятельности на территории РФ через отделение.

Он составляет 5 рабочих дней со дня внесения соответствующей записи в ЕГРЮЛ (новая редакция п. 2 ст. 84 НК РФ). В эти же сроки налоговики должны выдать российской организации уведомление о постановке на учёт, иностранной организации — свидетельство о постановке на учёт.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Кроме того, законодатель разграничил и конкретизировал виды документов, которые выдаются при постановке на учёт или снятии их с учёта по месту нахождения имущества или транспортных средств.

В частности, установлено, что организациям и физическим лицам должны выдавать уведомление о постановке на учёт в налоговом органе по месту нахождения имущества. Нотариусу, занимающемуся частной практикой, и адвокатам выдаётся свидетельство о постановке на учёт в налоговом органе (если ранее оно не выдавалось) или уведомление о постановке на учёт (о снятии с учёта), подтверждающее постановку на учёт в налоговом органе физического лица в качестве нотариуса, занимающегося частной практикой (адвоката).

Постановка на учёт иностранных граждан

Налоговики обязаны поставить на учёт физическое лицо в течение 5 рабочих дней со дня получения заявления или соответствующих сведений, а также выдать уведомление о постановке на учёт в налоговом органе (абз. 7 п. 2 ст. 84 НК РФ).

Исключением является случай постановки на учёт иностранного гражданина или лица без гражданства при необходимости оформления разрешения на работу в сокращённые сроки. В этой ситуации налоговики обязаны поставить на учёт иностранца по месту его пребывания в течение трёх дней со дня получения соответствующих сведений от территориального органа ФМС России. В этот же срок налоговики должны направить сведения о постановке на учёт в налоговом органе иностранца в миграционную службу (абз. 8, которым дополнен п. 2 ст. 84 НК РФ).

Указанные положения вступят в силу 1 января 2014 года.

Сроки снятия с учёта организаций

Законодатель установил срок снятия с учёта в налоговых органах:

- российской организации, в том числе в качестве ответственного участника КГН, по месту её нахождения, по месту нахождения её филиала, представительства;

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

- иностранной коммерческой неправительственной организации по месту осуществления деятельности на территории РФ через отделение.

Указанных налогоплательщиков налоговые органы должны снять с учёта в течение пяти дней со дня внесения соответствующих изменений в ЕГРЮЛ (п. 4 ст. 84 НК РФ).

Кроме того, новым пунктом 5.2, которым дополнена статья 84 НК РФ, установлен специальный порядок исчисления срока снятия с учёта организации в качестве ответственного участника КГН. Он исчисляется в течение пяти рабочих дней со дня прекращения действия данной группы. В этот же срок налоговики должны выдать соответствующее уведомление.

Срок снятия с учёта установлен и для организации в качестве участника договора инвестиционного товарищества — управляющего товарища, ответственного за ведение налогового учёта. Снять с учёта такую организацию налоговики должны в течение 5 рабочих дней со дня получения сообщения в соответствии со статьёй 24.1 НК РФ:

- либо о прекращении договора инвестиционного товарищества;
- либо о прекращении выполнения функций управляющего товарища.

В этот срок налоговики должны выдать организации соответствующее уведомление.

Эти изменения вступили в силу 24 августа 2013 года.

Уточнение обязанностей государственных органов

Законодатель уточнил порядок представления сведений ФМС России.

В частности, новой редакцией пункта 3 статьи 85 НК РФ установлено, что территориальные органы миграционной службы обязаны информировать налоговиков о фактах:

- постановки на миграционный учёт иностранцев — в течение 10 рабочих дней после дня постановки на учёт или снятия с миграционного учёта иностранных работников;
- выдачи иностранцу разрешения на работу или патента — в течение 10 рабочих дней после дня выдачи ино-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

странному гражданину или лицу без гражданства, состоящему на миграционном учёте по месту пребывания, разрешения на работу или патента;

- постановки на миграционный учёт по месту пребывания иностранцев, которые не состоят на учёте в налоговых органах и в отношении которых приняты к рассмотрению документы на выдачу разрешения на работу или патента, — не позднее дня, следующего за днём принятия документов.

Указанные сведения территориальные органы ФМС России обязаны передавать в налоговые органы по месту своего нахождения.

Кроме того, на дипломатические представительства и консульские учреждения РФ возложена обязанность сообщать о зарегистрированных фактах рождения и смерти временно пребывающих за границей физических лиц, зарегистрированных в России по месту жительства или по месту пребывания. Сведения представляются в налоговые органы по месту нахождения МИД России в течение трёх месяцев после регистрации указанных фактов.

Новая редакция статьи 85 НК РФ действует с 24 августа 2013 года.

Способ вручения требования о представлении документов

При проведении налоговой проверки налоговый инспектор имеет право затребовать необходимые документы. Требование о представлении документов налоговики должны вручить налогоплательщику (руководителю организации, уполномоченному представителю) лично под расписку или отправить в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. Если такими способами передать требование невозможно, то его следует направить по почте (п. 1 ст. 93 НК РФ).

Законодатель уточнил, что требование о представлении документов необходимо лично под расписку вручать только в случае, когда налоговики находятся на территории налогоплательщика. Если же это сделать невозможно, то требование направляется налогоплательщику в порядке, предусмотренном пунктом 4 статьи 31 НК РФ. Уточнения действуют с 24 августа 2013 года.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Штраф за непредставление документов о контрагенте

Налоговый орган вправе истребовать у контрагента проверяемого налогоплательщика или у иных лиц, располагающих документами или информацией о деятельности такого налогоплательщика, данные документы и информацию (п. 1 ст. 93.1 НК РФ).

За отказ от представления указанных документов контрагент привлекается к ответственности по статье 129.1 НК РФ (п. 6 ст. 93.1 НК РФ).

Напомним, что за неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений полагается штраф в размере 5000 руб. (п. 1 ст. 129.1 НК РФ). За те же деяния, совершённые повторно в течение календарного года, полагается штраф в размере 20 000 руб. (п. 2 ст. 129.1 НК РФ).

С 1 января 2014 года за отказ от представления документов, истребуемых при проведении налоговой проверки, или непредставление их в установленные сроки соответствующие лица будут наказывать штрафом на основании статьи 126 НК РФ. А за неправомерное сообщение (несвоевременное сообщение) истребуемой информации — на основании статьи 129.1 НК РФ.

Законодатель внёс изменения и в пункт 2 статьи 126 НК РФ. С 1 января 2014 года ответственность за нарушения по этой статье будет налагаться не только на организации, но и на граждан. При этом размер штрафа за непредставление сведений по запросу налогового органа составит:

- для организаций и индивидуальных предпринимателей — 10 000 руб.;
- для физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, — 1000 руб.

Возражения по акту налоговой проверки

Законодатель увеличил с 15 рабочих дней **до одного месяца** срок, который отводится налогоплательщику для представления письменных возражений на акт выездной налоговой проверки (п. 6 ст. 100 НК РФ). Такие возражения налогоплательщик может представить в случае, когда он не согласен с фактами, изложенными в акте. Поправка

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

действует с 24 августа 2013 года. При этом законом № 248-ФЗ установлены переходные положения. Если течение срока, предусмотренного новой редакцией пункта 6 статьи 100 НК РФ (т. е. один месяц), не завершилось до дня вступления в силу закона № 248-ФЗ (24 августа 2013 года), этот срок исчисляется **по новым правилам** (п. 7 ст. 6 закона № 248-ФЗ).

Пример 1

Акт выездной налоговой проверки был передан налогоплательщику 1 августа 2013 года.

По состоянию на 24 августа один месяц ещё не истёк. Поэтому налогоплательщик вправе был представить свои возражения до 1 сентября.

Ознакомление с материалами налоговой проверки и дополнительных мероприятий

В настоящее время лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе до вынесения решения ознакомиться со всеми материалами дела, включая материалы дополнительных мероприятий налогового контроля (п. 2 ст. 101 НК РФ).

Законодатель уточнил, что для ознакомления с материалами налоговой проверки и материалами дополнительных мероприятий налогового контроля проверяемое лицо обязано подать соответствующее **заявление**. На его основании налоговый орган должен предоставить для ознакомления указанные документы **не позднее двух дней** до дня рассмотрения материалов налоговой проверки. Правило действует с 24 августа 2013 года.

Излишне возмещённая сумма налога превращается в недоимку

Статья 101 НК РФ дополнена новым пунктом 8, согласно которому сумма излишне возмещённого на основании решения инспекции налога, которая была обнаружена в ходе проверки, будет признаваться недоимкой. Сумма такой недоимки будет указываться в решении, вынесенном по итогам проверки. При возврате налога указанная сумма признаётся недоимкой со дня фактического получения

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

средств налогоплательщиком, а в случае зачёта — со дня принятия решения о зачёте. Это правило применяется с 24 августа 2013 года.

Возражения по акту о фактах нарушения законодательства о налогах и сборах

При обнаружении фактов, которые свидетельствуют о нарушениях налогового законодательства, налоговики обязаны составить акт (п. 1 ст. 101.4 НК РФ). Лицо, совершившее налоговое правонарушение, вправе представить свои возражения в отношении фактов, изложенных в акте (п. 5 ст. 101.4 НК РФ). **Законодатель увеличил срок**, который отводится для представления подобных возражений, с 10 рабочих дней (две недели) **до одного месяца**. Этот срок отсчитывается со дня получения акта.

Поправка действует с 24 августа 2013 года. При этом законом № 248-ФЗ установлены переходные положения. Если течение срока, предусмотренного новой редакцией пункта 5 статьи 101.4 НК РФ (т. е. один месяц), не завершилось до дня вступления в силу закона № 248-ФЗ (24 августа 2013 года), то этот срок исчисляется **по новым правилам** (п. 7 ст. 6 закона № 248-ФЗ).

Пример 2

Акт о выявленных правонарушениях налогового законодательства был передан налогоплательщику 1 августа 2013 года.

По состоянию на 24 августа один месяц ещё не истёк. Поэтому налогоплательщик вправе был представить свои возражения до 1 сентября.

Грубое нарушение правил учёта доходов, расходов и объектов налогообложения

Статьёй 120 НК РФ предусмотрена ответственность за грубое нарушение правил учёта доходов, расходов и объектов налогообложения.

Если подобные деяния совершены в течение одного налогового периода, то штраф составляет 10 000 руб. (п. 1 ст. 120 НК РФ). Если же подобные деяния совершены в течение более одного налогового периода, то размер штрафа

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

возрастает до 30 000 руб. (п. 2 ст. 120 НК РФ). При совершении тех же деяний, но с занижением налоговой базы штраф составит 20% от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 000 руб. (п. 3 ст. 120 НК РФ).

Напомним, что под грубым нарушением правил учёта доходов, расходов и объектов налогообложения понимается:

- отсутствие первичных документов, или счетов-фактур, или регистров бухгалтерского или налогового учёта;
- систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учёта, в регистрах налогового учёта и в отчётности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

С 1 января 2014 года к ответственности за нарушения, предусмотренные статьёй 120 НК РФ, будут привлекаться не только организации, но и индивидуальные предприниматели, нотариусы и адвокаты в тех случаях, когда у них существует обязанность по ведению учёта доходов, и (или) расходов, и (или) объектов налогообложения (п. 3 ст. 6 закона № 248-ФЗ).

Окончание следует

вернуться к началу статьи

ПРАКТИЧЕСКИЙ
бухгалтерский учёт
Добро пожаловать на сайт журнала «ПБУ»
www.pbu.ru
В каждом номере журнала:
- необходимые в работе новости
- комментарии и консультации
- разбор сложных и спорных ситуаций
- проверенные на практике рекомендации
- календарь бухгалтера
- обзор арбитражной практики
- ответы на вопросы

вернуться к содержанию

Ещё один повод для восстановления НДС

Комментарий к письму Минфина России от 17.09.13 № 03-07-11/38427 <О восстановлении НДС при использовании в операциях, освобождаемых от налогообложения НДС, товаров (работ, услуг) и имущественных прав, по которым ранее НДС принят к вычету на основании абзаца 9 пункта 4 статьи 170 НК РФ>

Владимир МАЛЫШКО, эксперт «ПБУ»

Не столь уж редко плательщики НДС одновременно осуществляют операции, как облагаемые этим налогом, так и освобождённые от налогообложения. Порядок учёта сумм налога, предъявленных продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим такие операции, установлен пунктом 4 статьи 170 НК РФ. Поскольку плательщики НДС при приёме активов на учёт не могут однозначно определить, в каких операциях они будут использоваться, то во многих случаях им приходится восстанавливать ранее принятые суммы НДС. И такое восстановление практически всегда вызывает вопросы у налогоплательщика. Один из них Минфин России рассмотрел в комментируемом письме от 17.09.13 № 03-07-11/38427.

Но перед тем, как перейти к комментарию, напомним некоторые положения Налогового кодекса РФ, без которых нельзя обойтись при ведении облагаемых и не облагаемых НДС операций.

Расчёт пропорции

Перечень операций, освобождённых от обложения налогом в РФ, как известно, приведён в статье 149 НК РФ. В этой статье (п. 3) при этом указаны и операции, по которым налогоплательщик вправе отказаться от освобождения их от налогообложения (п. 5 ст. 149 НК РФ) и начислять по ним НДС в общем порядке.

Пункт 4 статьи 149 НК РФ обязывает плательщиков НДС, осуществляющих одновременно облагаемые и не облагаемые налогом операции, вести их раздельный учёт.

Обязанность ведения раздельного учёта сумм налога по приобретённым товарам (работам, услугам), в том числе

вернуться к содержанию

основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для каждого вида операций, установлена ещё и абзацем 7 пункта 4 статьи 170 НК РФ. Это требование объясняется тем, что источники покрытия сумм входного налога различны.

Суммы НДС, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав, по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций:

- не облагаемых НДС — учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), имущественных прав в соответствии с пунктом 2 статьи 170 НК РФ (абз. 2 п. 4 ст. 170 НК РФ);
- облагаемых налогом — принимаются к вычету в соответствии со статьёй 172 НК РФ (абз. 3 п. 4 ст. 170 НК РФ);
- как облагаемых НДС, так и освобождённых от налогообложения операций — принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) (абз. 4 п. 4 ст. 170 НК РФ).

По товарам (работам, услугам), имущественным правам, используемым в обоих видах операций, налогоплательщик, как видим, не может впрямую определить, какая их часть использована в тех и других видах операций. Распределение сумм налога в этом случае предлагается произвести пропорциональным методом. Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за налоговый период (абз. 5 п. 4 ст. 170 НК РФ, письмо Минфина России от 12.11.08 № 03-07-07/121) (налоговым периодом по НДС, как известно, признаётся квартал (ст. 163 НК

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

РФ)). При этом используются сопоставимые показатели, стоимость без учёта НДС (письма Минфина России от 18.08.09 № 03-07-11/208, от 26.06.09 № 03-07-14/61).

При расчёте этой пропорции налогоплательщикам следует учитывать все операции по реализации, осуществлённые как на территории РФ, так и за её пределами (определение ВАС РФ от 30.06.08 № А42-5290/07). Финансисты же настойчиво рекомендуют при таком расчёте включать не только стоимость товаров, работ, услуг и имущественных прав, производство и реализация которых являются целью создания организации, но также и стоимость реализованных объектов основных средств, ценных бумаг и прочих активов (письмо Минфина России от 10.03.05 № 03-06-01-04/133).

Исходя из этого удельные веса стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, облагаемых НДС ($УВ_{обл.\ НДС}$) и освобождённых от налогообложения ($УВ_{не\ обл.\ НДС}$), в общей сумме стоимости товаров (работ, услуг) (в %) определяются из выражений:

$$УВ_{обл.\ НДС} = С_{обл.\ НДС} : С_{об.} \times 100\ \%$$

и

$$УВ_{не\ обл.\ НДС} = С_{не\ обл.\ НДС} : С_{об.} \times 100\ \%,$$

где $С_{обл.\ НДС}$ — стоимость отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат обложению НДС, за налоговый период; $С_{не\ обл.\ НДС}$ — стоимость отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых освобождены от налогообложения, за налоговый период; $С_{об.}$ — общая стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за налоговый период, при этом

$$С_{об.} = С_{обл.\ НДС} + С_{не\ обл.\ НДС}.$$

Порядок составления пропорции, необходимой для расчёта, прямо закреплён в абзаце 5 пункта 4 статьи 170 НК РФ. Поэтому использовать иной алгоритм расчёта для определения принимаемых к вычету сумм налога налогоплательщик не вправе (постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 20.03.09 № А33-7683/08-Ф02-959/09).

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Сумма НДС, подлежащая вычету ($НДС_{выч.}$), определяется по формуле:

$$НДС_{выч.} = НДС_{об.} \times УВ_{обл.\ НДС},$$

где $НДС_{об.}$ — общая сумма НДС, предъявленная продавцом покупателю.

Сумма же налога, учитываемая в стоимости товара (работы, услуги) ($НДС_{ст.\ тов.}$), находится из формулы:

$$НДС_{ст.\ тов.} = НДС_{об.} \times УВ_{не\ обл.\ НДС}.$$

Пример 1

Производственная фирма производит продукцию, как облагаемую НДС, так и освобождаемую от налогообложения. В III квартале 2013 года ею приобретено сырьё:

- для производства продукции, освобождённой от налогообложения, — стоимостью 177 000 руб., в том числе НДС 27 000 руб.;
- для производства продукции, облагаемой НДС, — на сумму 283 200 руб., в том числе НДС 43 200 руб.;
- для производства обоих видов продукции — стоимостью 70 800 руб., в том числе НДС 10 800 руб.

Сырьё целиком было использовано при производстве обоих видов продукции. Стоимость не облагаемой НДС продукции, отгруженной покупателям в этом квартале, составила 340 000 руб., облагаемой НДС — 896 800 руб., в том числе НДС 136 800 руб.

Учётной политикой организации закреплено, что реализация требования о ведении раздельного учёта осуществляется в соответствии с методикой распределения сумм входного НДС, основанной на положениях пункта 4 статьи 170 НК РФ. Для этих целей организацией используются следующие субсчета:

- 10-1-1 «Сырьё, используемое при производстве налогооблагаемой продукции»;
- 10-1-2 «Сырьё, используемое при производстве необлагаемой продукции»;
- 10-1-3 «Сырьё, используемое при производстве обоих видов продукции»;
- 19-3-1 «НДС по приобретённым МПЗ, предназначенным для производства налогооблагаемой продукции»;
- 19-3-2 «НДС по приобретённым МПЗ, предназначенным для производства не облагаемой НДС продукции»;

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

- 19-3-3 «НДС по приобретённым МПЗ, предназначенным для производства обоих видов продукции».

Общая стоимость продукции (без НДС), отгруженной за третий квартал, — 1 100 000 руб. (340 000 + (896 800 – 136 800)). Удельные веса в общем объёме реализации составили:

- 30,91 % (340 000 руб. : 1 100 000 руб. × 100 %) — по продукции, не облагаемой НДС;
- 69,09 % (760 000 руб. : 1 100 000 руб. × 100 %) — по облагаемой НДС продукции.

Сумма НДС по сырью, использованному для производства обоих видов продукции, распределяется так:

- 3338,28 руб. (10 800 руб. × 30,91 %) — приходится на не облагаемую НДС продукцию;
- 7461,72 руб. (10 800 руб. × 69,09 %) — относится к облагаемой продукции.

С учётом этого общая стоимость материалов, израсходованных на производство всей продукции, составляет 480 338,18 руб. (177 000 + + 240 000 + 60 000 + 3338,18), сумма же НДС, предъявленная к вычету, равна 50 661,72 руб. (43 200 + 7461,72).

Регистрация выставленных продавцами сырья, которое используется для производства обоих видов продукции, счетов-фактур в книге покупок, применяемой при расчётах по НДС, производится на сумму 7461,72 руб. (п. 13 Правил ведения книги покупок, применяемой при расчётах по налогу на добавленную стоимость (форма книги покупок и правила её ведения приведены в приложении № 4 к постановлению Правительства РФ от 26.12.11 № 1137)).

В бухгалтерском учёте организации операции по приобретению сырья и принятию вычета НДС сопровождаются следующими записями:

Дебет 10-1-1 Кредит 60

— *240 000 руб. — отражена задолженность за сырьё, предназначенное для производства облагаемой продукции;*

Дебет 19-3-1 Кредит 60

— *43 200 руб. — выделена сумма НДС по сырью, предназначенному для производства облагаемой продукции;*

Дебет 68 субсчёт «Расчёты по НДС» Кредит 19-3-1

— *43 200 руб. — принята к вычету сумма НДС по сырью, предназначенному для производства налогооблагаемой продукции;*

Дебет 10-1-2 Кредит 60

— *150 000 руб. — отражена задолженность за сырьё, предназначенное для производства продукции, освобождённой от налогообложения;*

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Дебет 19-3-2 Кредит 60

— *27 000 руб. — выделена сумма НДС по сырью, предназначенному для производства продукции, освобождённой от налогообложения;*

Дебет 10-1-2 Кредит 19-3-2

— *27 000 руб. — сумма НДС по сырью, предназначенному для производства продукции, освобождённой от налогообложения, учтена в его фактической себестоимости;*

Дебет 10-1-3 Кредит 60

— *60 000 руб. — отражена задолженность за сырьё, используемое для производства обоих видов продукции;*

Дебет 19-3-3 Кредит 60

— *10 800 руб. — выделена сумма НДС по сырью, используемому в производстве обоих видов продукции;*

Дебет 10-1-3 Кредит 19-3-3

— *3338,28 руб. — часть НДС по сырью, используемому в производстве обоих видов продукции, учтена в фактической его себестоимости;*

Дебет 68 субсчёт «Расчёты по НДС» Кредит 19-3-3

— *7461,72 руб. — принята к вычету часть НДС по сырью, используемому в производстве обоих видов продукции.*

Рассчитывать рассматриваемую пропорцию необходимо за квартал. Исключением может быть расчёт сумм НДС в отношении основных средств и нематериальных активов, принятых к учёту в первом или втором месяцах квартала. В этом случае налогоплательщики имеют право определять указанную пропорцию, исходя из стоимости отгруженных в соответствующем месяце товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости отгруженных (переданных) за месяц товаров (работ, услуг), имущественных прав (абз. 5 п. 4 ст. 170 НК РФ).

Пример 2

Организацией, осуществляющей облагаемые НДС операции и освобождённые от налогообложения, в апреле текущего года приобретён компьютер стоимостью 61 950 руб., в том числе НДС 9450 руб., который предполагается использовать в общепроизводственных целях.

В организации ведётся раздельный учёт операций, облагаемых и не облагаемых НДС. Объём выручки от продажи облагаемой НДС

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

продукции в апреле составил 3 845 000 руб. (без НДС), а от продажи продукции, освобождённой от налогообложения, — 655 000 руб.

Совокупность выручек от обоих видов операций за апрель достигла 4 500 000 руб. (655 000 + 3 845 000). Удельные веса в общем объёме реализации за месяц составили:

- 14,56 % (665 000 руб. : 4 500 000 руб. × 100 %) — по не облагаемой НДС продукции;
- 85,44 % (3 845 000 руб. : 4 500 000 руб. × 100 %) — по продукции, облагаемой НДС.

Предъявленная продавцом компьютера сумма НДС 9450 руб. распределяется на следующие суммы:

- 8074,08 руб. (9450 руб. × 85,44 %), которые можно принять к вычету;
- 1375,92 руб. (9450 руб. × 14,56 %), подлежащие учёту в первоначальной стоимости объекта основных средств.

Данный расчёт оформляется бухгалтерской справкой.

В книге покупок выставленный продавцом компьютера счёт-фактура регистрируется на сумму 8074,08 руб.

В бухгалтерском учёте приобретение компьютера и ввод его в эксплуатацию в апреле отражаются следующими проводками:

Дебет 08 Кредит 60

— *52 500 руб. — отражается задолженность перед продавцом компьютера;*

Дебет 19-1-3 Кредит 60

— *9450 руб. — выделена сумма НДС, предъявленная продавцом компьютера;*

Дебет 60 Кредит 51

— *61 950 — перечислены денежные средства за компьютер;*

Дебет 08 Кредит 19-1-3

— *1375,92 руб. — часть предъявленной суммы НДС за компьютер включена в его первоначальную стоимость;*

Дебет 01 Кредит 08-4

— *53 875,92 руб. (52 500 + 1375,92) — компьютер введён в эксплуатацию;*

Дебет 68 субсчёт «Расчёты по НДС» Кредит 19-1-3

— *8074,08 руб. — принят к вычету часть предъявленной суммы НДС по принятому к учёту компьютеру.*

При отсутствии у налогоплательщика раздельного учёта сумма НДС по приобретённым товарам (работам, услугам),

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), не включается (абз. 8 п. 4 ст. 170 НК РФ, письмо Минфина России от 11.11.09 № 03-07-11/296). **Предъявленные суммы налога в таком случае покрываются за счёт собственных средств налогоплательщика**.

Из дословного прочтения нормы абзаца 8 пункта 4 статьи 170 следует, что **вычет суммы НДС признаётся неправомерным по всем товарам (работам, услугам), имущественным правам**, которые приобрёл налогоплательщик, а не только по тем, которые он использует в операциях, не подлежащих обложению НДС (постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 21.04.09 № Ф04-2146/2009(4710-А27-19), Ф04-2146/2009(4321-А27-19), ФАС Северо-Западного округа от 08.09.08 № А56-39974/2007).

Минфин России же в письме от 11.01.07 № 03-07-15/02 указал, что суммы НДС по товарам (работам, услугам), используемым исключительно для осуществления операций, облагаемых этим налогом на основании абзаца 3 пункта 4 статьи 170 НК РФ, принимаются к вычету в соответствии со статьёй 172 НК РФ независимо от наличия ведения раздельного учёта. Упомянутое письмо ФНС России направила письмом от 02.02.07 № ШТ-6-03/68 для использования в работе нижестоящими налоговыми инспекциями.

Правило 5%

Налогоплательщик имеет право не применять приведённые положения пункта 4 статьи 170 НК РФ к тем налоговым периодам, в которых доля совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав. При этом все суммы налога, предъявленные таким налогоплательщикам продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав в указанном

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

налоговом периоде, подлежат вычету в соответствии с порядком, предусмотренным статьёй 172 НК РФ (абз. 9 п. 4 ст. 170 НК РФ).

Способ определения совокупных производственных расходов нормами главы 21 НК РФ не установлен. Поэтому плательщик НДС вправе применять любой избранный им способ, закрепив его в своей учётной политике для целей налогообложения.

При определении совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг, имущественных прав), реализация которых не подлежит налогообложению, Минфин России и ФНС России всегда настойчиво рекомендовали учитывать все расходы, относящиеся к таким операциям, в том числе и соответствующую часть общехозяйственных затрат (письма Минфина России от 02.08.12 № 03-07-11/223, от 10.11.11 № 03-07-11/307, ФНС России от 13.11.08 № ШС-6-3/827).

Президиум ВАС РФ посчитал, что часть суммы входного налога по общехозяйственным расходам, приходящаяся на операции, местом реализации которых признаётся территория иностранного государства, должна учитываться в стоимости товаров (работ, услуг), формирующих указанные расходы налогоплательщика (постановление Президиума ВАС РФ от 05.07.11 № 1407/11).

При неопределении порядка расчёта того или иного показателя в НК РФ налогоплательщик вправе использовать любой избранный им способ, закрепив его в своей учётной политике. Именно это и позволило судьям ФАС Поволжского округа признать действия налогоплательщика, который при определении доли расходов на не облагаемые НДС операции учитывал только прямые затраты, правомерными, поскольку такой способ был закреплён им в учётной политике (постановление ФАС Поволжского округа от 23.07.08 № А06-333/08).

Фискалы, признавая, что порядок определения совокупных расходов устанавливается налогоплательщиком самостоятельно, от своих настоятельных рекомендаций не отказываются (письмо ФНС России от 22.03.11 № КЕ-4-3/4475)

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Продолжение примера 2

Дополним условие примера: данные по выручке от облагаемых и не облагаемых НДС операций за II квартал 2013 года, по прямым и общехозяйственным расходам, а также сумме НДС, относящейся к общехозяйственным расходам, представлены в таблице. Учётной политикой организации установлено, что распределение общехозяйственных расходов и суммы НДС, относящейся к ним, осуществляется в пропорции доходов от соответствующего вида операций к общей его величине.

Операции	Доходы от реализации (кредит счетов 90 и 91)	Прямые расходы (кредит субсчетов счёта 90)	Прямые расходы (кредит субсчетов счёта 91)	Общехозяйственные расходы (дебет счёта 26)	НДС по общехозяйственным расходам (дебет субсчёта 19 «НДС к распределению»)
Облагаемые НДС	13 914 000	9 768 560	1 145 380		
Необлагаемые	936 000	466 630	47 320		
Всего	14 850 000	10 235 190	1 192 700	548 340	78 304

Удельные веса в общем объёме реализации за второй квартал составили:

- 6,30 % (936 000 руб. : 14 850 000 руб. × 100 %) — по продукции, не облагаемой НДС;
- 93,70 % (12 914 000 руб. : 14 850 000 руб. × 100 %) — по облагаемой НДС продукции.

Исходя из этого сумма общехозяйственных расходов (548 340 руб.) поделится на 34 545,42 руб. (548 340 руб. × 6,30 %), приходящиеся на операции, не облагаемые НДС, и 513 794,58 руб. (548 340 руб. × × 93,70 %), относящиеся к облагаемым НДС операциям. Величина же НДС по общехозяйственным расходам 78 304 руб., в свою очередь, поделится на 4933,15 руб. (78 304 руб. × 6,30 %), которые необходимо учесть в общехозяйственных расходах, относимых к необлагаемым операциям, и 73 370,85 руб. (78 304 руб. × 93,70 %), включаемые в вычеты по налогу.

Тогда расходы распределятся так:

- по операциям, облагаемым НДС, — 11 427 734,58 руб. (9 768 560 + + 1 145 380 + 513 794,58);
- операциям, не облагаемым налогом, — 553 428,57 руб. (466 630 + + 47 320 + 34 545,42 + 4933,15).

Общая же сумма расходов достигает 11 981 163,15 руб. ((11 427 734,58 + 553 428,57) = (10 235 190 + 1 192 700 + + 548 340 + 4933,15)).

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Удельные веса расходов в общем их объёме по операциям, облагаемым НДС, — 95,38% (11 427 734,58 руб. : 11 981 163,15 руб. × × 100%), по необлагаемым операциям — 4,62% (553 428,47 руб. / 11 981 163,15 руб. × 100%).

Поскольку удельный вес совокупных расходов на приобретение, производство и реализацию товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов (4,62 < 5,0), то организация вправе в этом квартале принять все суммы НДС, предъявленные ей продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав, к вычету в соответствии с порядком, предусмотренным статьёй 172 НК РФ.

Организация, введя в эксплуатацию в апреле компьютер, который используется в облагаемых и не облагаемых НДС операциях, учла в его первоначальной стоимости часть суммы НДС, предъявленной ей продавцом компьютера (1375,92 руб.). Так как по итогам второго квартала удельный вес совокупных расходов, связанных с осуществлением не облагаемых НДС операций, не превышает 5% общей их величины, то предъявленная сумма НДС по компьютеру подлежит вычету в общем порядке, предусмотренном статьёй 172 НК РФ, то есть в полном размере. В связи с чем в бухгалтерском учёте 30 июня осуществляются следующие записи:

Дебет 01 Кредит 19

— *1375,92 руб.* — *сторнирована сумма НДС, учтённая в первоначальной стоимости компьютера;*

Дебет 68 субсчёт «Расчёты по НДС» Кредит 19

— *1375,92 руб. — принята к вычету сумма НДС, ранее учтённая в первоначальной стоимости компьютера.*

Уменьшение первоначальной стоимости компьютера повлечёт за собой и уменьшение ежемесячной суммы амортизации. Поэтому при её начислении в июне необходимо будет учесть «излишек», начисленный в мае.

Не исключена вероятность, что со временем товары (работы, услуги), имущественные права, приобретённые в квартале, в котором у налогоплательщика выполнялось требуемое условие 5% и он воспользовался правом принять к вычету все выставленные по ним суммы НДС, востребуются при выполнении операций, освобождённых от обложения НДС.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Финансисты в комментируемом письме однозначно высказались за необходимость восстановления принятых сумм налога.

Напомним, что восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов — в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учёта переоценки.

Суммы НДС, подлежащие восстановлению, при этом не включаются в стоимость указанных товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, а учитываются в составе прочих расходов в соответствии со статьёй 264 НК РФ. Восстановление сумм налога производится в том налоговом периоде, в котором товары (работы, услуги), в том числе основные средства и нематериальные активы, и имущественные права были переданы или начинают использоваться налогоплательщиком для осуществления операций, не подлежащих налогообложению (освобождённых от налогообложения) (подп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Окончание примера 2

Дополним условие: компьютер в ноябре был передан в подразделение, производящее продукцию, реализация которой не облагается НДС. При вводе компьютера в эксплуатацию установлен срок полезного использования 25 месяцев.

Поскольку компьютер с ноября начинает использоваться в операциях, не облагаемых НДС, то налогоплательщику необходимо восстановить налог. Восстановление осуществляется пропорционально остаточной его стоимости.

Ежемесячно организацией по компьютеру начислялось 2100 руб. (52 500 руб. : 25 мес. × 1 мес.). До момента начала использования компьютера в необлагаемых операциях такое начисление осуществлено за пять месяцев (с мая по октябрь). Следовательно, остаточная стоимость компьютера на 1 ноября — 42 000 руб. (52 500 руб. – – (2100 руб/мес. × 5 мес.)). Таким образом, восстановлению подлежит 7560 руб. (42 000 : 52 500 × 9450).

В бухгалтерском учёте восстановление НДС сопровождается проводкой:

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Дебет 91-2 Кредит 68 субсчёт «Расчёты по НДС»
— 7560 руб. — восстановлена сумма НДС по компьютеру в связи с его использованием в не облагаемых НДС операциях.

Это значение будет учитываться при формировании показателя, вносимого по строке 090 «Суммы налога, подлежащие восстановлению, всего» подраздела «Налогооблагаемые объекты» 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 за IV квартал 2013 года (утв. приказом Минфина России от 15.10.09 № 104н).

В налоговом учёте восстановленная сумма НДС (7560 руб.) будет учтена в прочих расходах при исчислении налога на прибыль за 2013 год.

В комментируемом письме финансисты также напомнили, что **при восстановлении НДС по объектам недвижимости используется особый порядок, установленный пунктом 6 статьи 171 НК РФ**. Исключение составляют воздушные, морские суда и суда внутреннего плавания, космические объекты, а также основные средства, которые полностью самортизированы или с момента ввода которых в эксплуатацию у налогоплательщика прошло не менее 15 лет.

При использовании объектов недвижимости (основных средств) для осуществления не облагаемых НДС операций восстанавливать сумму налога надлежит в течение десяти лет. Отсчёт срока ведётся с года, в котором объект был введён в эксплуатацию.

Расчёт суммы налога, подлежащей восстановлению и уплате в бюджет, производится исходя из одной десятой суммы налога, принятой к вычету, в соответствующей доле. Указанная доля определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, не облагаемых налогом и указанных в пункте 2 статьи 170 НК РФ, в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (переданных) за календарный год. Сумма налога, подлежащая восстановлению, в стоимость данного имущества не включается, а учитывается в составе прочих расходов в соответствии со статьёй 264 НК РФ. ■

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Передислокация движимого объекта лизинга: игра в «угадайку» с уплатой налога на имущество

Комментарий к письму Минфина России от 11.09.13 № 03-05-05-01/37418 <О применении подпункта 8 пункта 4 статьи 374 НК РФ в случае изменения балансодержателя движимого имущества по договорам финансовой аренды (лизинга), заключённым до 1 января 2013 года>

Павел ЯКОВЕНКО, аудитор

После вступления в силу норм Федерального закона от 29.11.12 № 202-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее — закон № 212-ФЗ) налогоплательщиков беспокоят вопросы, касающиеся оснований непризнания объектом обложения налогом на имущество организаций движимого имущества, принятого на учёт с 1 января 2013 года. В череде адресованных в финансовое ведомство вопросов на указанную тему обособленно стоят те, которые касаются движимого имущества, находящегося в лизинге.

От редакции. *По общим правилам имущество, приобретённое лизинговой компанией (фирмой) как лизингодателем в собственность в ходе реализации договора лизинга, должно отвечать одновременно следующим условиям:*

- *оно предназначено для использования в качестве предмета лизинга, то есть для предоставления за плату во временное владение и пользование;*
- *будет использоваться в указанных выше целях в течение определённого времени, длительность которого зависит от предполагаемого срока использования объекта в качестве предмета лизинга, ожидаемого физического износа объекта, нормативно-правовых и других ограничений;*
- *не предполагается последующая перепродажа данного имущества, то есть продажа, следующая за принятием объекта к бухгалтерскому учёту, в течение срока, в который данный объект предполагается использовать в качестве предмета лизинга;*

вернуться к содержанию

- *имущество способно приносить лизинговой компании (фирме) экономические выгоды (доход лизингодателя) в будущем.*

Учитывается лизинговое имущество так, как предусмотрено в договоре (п. 1 ст. 31 закона № 164-ФЗ). Если оно остаётся на балансе лизингодателя, то в учёте лизингополучателя такое имущество отражается по стоимости, указанной в договоре, на забалансовом счёте 001 «Арендованные основные средства».

Имущество, полученное в лизинг и учитываемое по условиям договора лизинга на балансе лизингополучателя, отражается (после того, как начнёт эксплуатироваться) на балансовом счёте 01 «Основные средства» на субсчёте «Арендованное имущество».

Если по условиям договора лизинговое имущество учтено на балансе лизингополучателя, именно он (а не лизингодатель-собственник) платит налог на имущество (п. 3 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.11.11 № 148). Как видим, для целей исчисления налога на имущество главную роль играет то, у кого лизинговое имущество отражено на балансе в качестве основного средства, а не тот факт, кто является его собственником.

Если после 1 января 2013 года меняется балансодержатель такого имущества, можно ли по нему не платить налог на имущество согласно норме подпункта 8 пункта 4 статьи 374 НК РФ? Туманные ответы на поставленный вопрос Минфин России уже давал в письмах от 11.03.13 № 03-05-05-01/7114, от 11.03.13 № 03-05-05-01/7256 и от 26.08.13 № 03-05-05-01/34962. Упорная игра в «угадайку» продолжается и в комментируемом письме от 11.09.13 № 03-05-05-01/37418.

Массовая перемена

Напомним, что благодаря закону № 202-ФЗ пункт 4 статьи 374 НК РФ пополнился подпунктом 8. Из него следует, что не облагается налогом на имущество организаций движимое имущество, принятое с 1 января 2013 года на учёт в качестве основных средств.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Практика свидетельствует о том, что после указанной даты началась массовая передача движимого имущества. Оно передаётся от лизингодателя к лизингополучателю или от лизингополучателя к лизингодателю — в зависимости от того, у кого на балансе стоял этот объект до 1 января 2013 года.

Абсолютно ясно, для чего это делается: налогоплательщики стремятся подвести движимое имущество под действие норм подпункта 8 пункта 4 статьи 374 НК РФ и не платить налог на имущество. При этом главное, чтобы актив был принят на балансовый учёт после 1 января 2013 года, а у какой из сторон договора лизинга — это не важно.

Тем не менее самые осторожные налогоплательщики упорно задают Минфину России вопрос: а законно ли это?

Ответ финансистов

Ответ из Минфина России можно расшифровать примерно так.

Перемещение движимого объекта лизинга — это конкретная хозяйственная ситуация! Ну кто бы сомневался? А обращения по оценке конкретных хозяйственных ситуаций и проведению экспертизы договоров финансисты не рассматривают.

Тем не менее дальше в письме вместо точного и однозначного ответа приводятся условия задачи.

Согласно Федеральному закону от 29.10.98 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, **является собственностью лизингодателя в течение всего периода договора финансовой аренды (лизинга)**.

На основании статей 373 и 374 НК РФ плательщиками налога на имущество организаций признаются компании в отношении движимого и недвижимого имущества, учитываемого на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учёта, если иное не предусмотрено статьями 378 и 378.1 НК РФ.

В соответствии с упомянутым ранее подпунктом 8 пункта 4 статьи 374 НК РФ не признаётся объектом налогооб-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

ложения по налогу на имущество движимое имущество, принятое на учёт с 1 января 2013 года в качестве основных средств.

Указаниями об отражении в бухгалтерском учёте операций по договору лизинга (утв. приказом Минфина России от 17.02.97 № 15) **основные средства, переданные лизингополучателю по договору лизинга, учитываются на балансе лизингодателя или лизингополучателя по взаимному соглашению сторон.**

Видимо, чиновники из Минфина России полагают, что после сказанного всем должен быть очевиден правильный ответ на вопрос, поэтому морочить им голову незачем.

Осторожность в выводах не помешает

Большинство специалистов решили, что Минфин России не находит ничего незаконного в этих действиях.

Но общие фразы очередного расплывчатого ответа можно понять и так: у финансистов не хватает сил на то, чтобы прямо сказать: «Да, всё законно»!

Как нам кажется, специалисты финансового ведомства усиленно ищут основания, чтобы признать такие (не особо-то и хитроумные) действия налогоплательщиков незаконными. Просто пока им не хватает веских аргументов, и на вопросы налогоплательщиков они вынуждены отделываться отписками.

Но если они всё-таки что-нибудь придумают, ситуация может резко измениться. И как расценит такую передислокацию имущества для целей налогообложения судебная практика — покажет время. ■

вернуться к началу статьи

вернуться к содержанию

Ежемесячное пособие по уходу за ребёнком: порядок исчисления для уволенных в связи с закрытием компании скорректирован

Комментарий к постановлению Правительства РФ от 13.09.13 № 802 «О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 29 декабря 2009 г. № 1100»

Оксана РОМАНЧУК, аудитор

Порядок исчисления среднего заработка (дохода, денежного довольствия) при назначении пособия по беременности и родам и ежемесячного пособия по уходу за ребёнком отдельным категориям граждан установлен положением с таким названием (утв. постановлением Правительства РФ от 29.12.09 № 1100 (далее — положение)).

В сентябре текущего года в этот документ были внесены поправки, утверждённые комментируемым постановлением Правительства РФ от 13.09.13 № 802. Новая редакция порядка исчисления пособия действует с 25 сентября 2013 года. Внесение корректив в документ — это логическое завершение мер, принятых в целях устранения различий, существовавших прежде в определении размера подобного рода пособий.

Начало устранению неравенства было положено Федеральным законом от 07.05.13 № 86-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон „О государственных пособиях гражданам, имеющим детей“ по вопросу выплаты ежемесячного пособия по уходу за ребёнком матерям, уволенным в период отпуска по беременности и родам». В результате принятия этого документа был установлен новый порядок определения размера ежемесячного пособия по уходу за ребёнком матерям, которые уволены в связи с ликвидацией организации в период отпуска по беременности и родам. Закон № 86-ФЗ вступил в силу 18 мая 2013 года.

Экскурс в историю проблемы

Напомним, что в случае ликвидации организации работодатель имеет право уволить сотрудника (п. 1 ст. 81 и ст. 261 ТК РФ). Причём уволить можно и беременную женщину,

вернуться к содержанию

и женщину, находящуюся в отпуске по уходу за ребёнком до достижения им возраста полутора лет.

После увольнения женщины имеют право на «детские» пособия (ст. 6 и ст. 13 закона № 81-ФЗ). Пособия по беременности и родам и пособия по уходу за ребёнком в этом случае выплачивают органы социальной защиты (п. 53 порядка, утверждённого приказом Минздравсоцразвития России от 23.12.09 № 1012н). Для получения пособий женщине необходимо подать соответствующее заявление в органы социальной защиты по месту жительства и представить необходимые документы.

До внесения поправок **если женщина была уволена в период отпуска по уходу за ребёнком**, то после увольнения ей ежемесячно выплачивалось пособие по уходу за ребёнком в размере **40% среднего заработка** по месту работы за последние 12 календарных месяцев, предшествовавших месяцу наступления отпуска по уходу за ребёнком.

Если же женщина была уволена в период отпуска по беременности и родам, то пособие по уходу за ребёнком ей выплачивалось в минимальном размере (п. 1 ст. 15 закона № 81-ФЗ). С 1 января 2013 года размер пособия по уходу за ребёнком с учётом индексации составляет (Федеральный закон от 03.12.12 № 216-ФЗ «О федеральном бюджете на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов»):

- **2453,93 руб.** — по уходу за первым ребёнком;
- **4907,85 руб.** — по уходу за вторым и последующими детьми.

В районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностей минимальный размер пособий по уходу за ребёнком увеличивается на районный коэффициент (ст. 5 закона № 81-ФЗ).

Борьба за конституционные права

Закон № 86-ФЗ разработан законодателем в целях выполнения требований определения Конституционного суда РФ от 27.01.11 № 179-О-П «По жалобе гражданки Сыроегиной Нины Михайловны на нарушение её конституционных прав абзацем вторым части первой статьи 15 Федерального закона „О государственных пособиях гражданам, имеющим детей“».

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Поводом к рассмотрению дела стала жалоба женщины, которая работала в федеральном государственном учреждении. В период отпуска по беременности и родам она была уволена из ФГУ в связи с его ликвидацией. После рождения ребёнка центром социальной поддержки населения ей было назначено ежемесячное пособие по уходу за ребёнком до достижения им возраста полутора лет с учётом районного коэффициента. Но сумма пособия оказалась гораздо меньше той, которая могла быть рассчитана из 40% среднего заработка, если бы женщина была уволена во время отпуска по уходу за ребёнком.

До 2007 года матери, уволенные в период отпуска по беременности и родам в связи с ликвидацией организаций, и матери, уволенные по тому же основанию в период отпуска по уходу за ребёнком, относились к одной категории получателей ежемесячного пособия по уходу за ребёнком, которое выплачивалось им в одинаковом размере.

Но в конце 2006 года Федеральным законом от 05.12.06 № 207-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части государственной поддержки граждан, имеющих детей» были внесены изменения в закон № 81-ФЗ. В результате матери, увольняемые в связи с ликвидацией организаций в период отпусков, предоставленных по различным основаниям, стали получать разные размеры ежемесячного пособия по уходу за ребёнком. Поэтому женщина решила оспорить конституционность таких норм и обратилась с жалобой в КС РФ.

Высшие судьи посчитали, что **различие в размере пособия по уходу за ребёнком** для матерей, уволенных в связи с ликвидацией организации в период отпуска по беременности и родам, и для матерей, уволенных в связи с ликвидацией организации в период отпуска по уходу за ребёнком, **необоснованно**.

Чтобы устранить это неравенство, КС РФ обязал законодателя в разумный срок внести изменения в закон № 81-ФЗ и установить одинаковые правила исчисления пособия по уходу за ребёнком независимо от момента увольнения матери в связи с ликвидацией организации.

Соответствующие изменения были внесены в статьи 13 и 14 закона № 81-ФЗ.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Пособия без дифференциации размеров в зависимости от периода увольнения женщины

Матерям, уволенным в период отпуска по беременности и родам, ежемесячное пособие по уходу за ребёнком выплачивается (абз. 3 ст. 14 закона № 81-ФЗ):

- со дня рождения ребёнка либо
- со дня, следующего за днём окончания отпуска по беременности и родам,
- до достижения ребёнком возраста полутора лет.

После 18 мая 2013 года **размер пособия по уходу за ребёнком женщинам, уволенным в период отпуска по беременности и родам, составляет 40 % среднего заработка по месту работы за последние 12 календарных месяцев, предшествовавших месяцу увольнения в период отпуска по беременности и родам** (абз. 4 ст. 15 закона № 81-ФЗ).

Следовательно, женщина, уволенная в связи с ликвидацией организации, теперь получает пособие по уходу за ребёнком до полутора лет, размер которого не зависит от даты увольнения — в период отпуска по уходу за ребёнком до полутора лет или в период отпуска по беременности и родам.

Соответствующие изменения были внесены комментируемым постановлением Правительства РФ № 802 в положение.

В частности, положение дополнено новым пунктом 2 (1), которым установлен порядок расчёта среднего заработка для выплаты пособия по уходу за ребёнком женщинам, которые были уволены в период отпуска по беременности и родам в связи с:

- ликвидацией организаций;
- прекращением физическими лицами деятельности в качестве индивидуальных предпринимателей;
- прекращением полномочий нотариусами, занимающимися частной практикой, и прекращением статуса адвоката, а также в связи с прекращением деятельности иными физическими лицами, чья профессиональная деятельность в соответствии с федеральными законами

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

подлежит государственной регистрации и (или) лицензированию, в том числе уволенными из организаций или воинских частей, находящихся за пределами РФ, уволенными в связи с истечением срока их трудового договора в воинских частях, находящихся за пределами РФ, переводом мужа из таких частей в РФ.

Для таких женщин средний заработок для выплаты пособия по уходу за ребёнком следует рассчитывать в соответствии со статьёй 139 ТК РФ и постановлением Правительства РФ от 24.12.07 № 922 «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы».

В то же время рассчитанный таким образом средний заработок не должен превышать максимальную величину. Она рассчитывается путём деления предельной величины базы для начисления страховых взносов во внебюджетные фонды за два календарных года, предшествующих году наступления отпуска по уходу за ребёнком, на 730.

Обратите внимание! Начисленная с использованием меньшей из сравниваемых величин сумма ежемесячного пособия, в свою очередь, не должна превышать максимальную его величину за полный календарный месяц, которая установлена абзацем 4 статьи 15 закона № 81-ФЗ. В текущем году размер таковой с учётом ежегодной индексации составляет 9815,71 руб.

Пример

В связи с ликвидацией компании сотрудница была уволена 1 октября 2013 года. С 25 мая 2013 года сотрудница находилась в отпуске по беременности и родам. С 12 октября 2013 года у женщины начался отпуск по уходу за ребёнком до достижения им возраста полутора лет.

Для расчёта пособия по уходу за ребёнком необходимо рассчитать средний заработок. Расчётный период — с 1 октября 2012 года по 30 сентября 2013 года. Сумма выплат за этот период составила 400 000 руб. Количество календарных дней, приходящихся на расчётный период (с учётом исключаемого времени, в течение которого за работницей сохранялся средний заработок), — 200 к. дн.

Средний дневной заработок составил 2000 руб/дн. (400 000 руб. / 200 к. дн.).

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Предельная величина базы для начисления страховых взносов за 2011 и 2012 годы составила 463 000 и 512 000 руб. соответственно. Максимальный средний дневной заработок сотрудницы составляет 1335,6164 руб/дн. (975 000 руб. : 730 к. дн.).

Поскольку фактический средний дневной заработок (2000 руб/дн.) превышает максимальную величину (1335,6164 руб/дн.), пособие по уходу за ребёнком сотруднице рассчитывается исходя из максимальной величины среднего дневного заработка. Следовательно, сумма ежемесячного пособия по уходу за ребёнком по расчёту 16 241,10 руб. (1335,6164 руб/дн. × 40% × 30,4).

И она превосходит максимальный размер пособия по уходу за ребёнком за полный календарный месяц (16 241,10 > 9815,71). Исходя из этого начиная с ноября сотруднице ежемесячно будет выплачиваться максимальная сумма пособия 9815,71 руб., в октябре же ей полагается 6332,72 руб. (9815,71 руб. : 31 дн. × 20 дн.).

От редакции. *В примере, приведённом автором, в расчёте пособия фигурирует цифра 30,4. Это усреднённый коэффициент, применяемый во всех случаях расчёта пособий независимо от количества календарных дней в году. Можно сказать, что он равен среднему количеству дней в месяце в течение календарного года — 30,4 ((365 дн. × 3 + + 366 дн.) : 4 : 12 мес.). Это значение упоминается в пункте 23 Положения об особенностях порядка исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячного пособия по уходу за ребёнком гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (утв. постановлением Правительства РФ от 15.06.07 № 375).*

И ещё дополним. Поскольку расчёт и выплата пособия по-прежнему будут осуществляться органами социальной защиты населения, увольняемой женщине необходимо выдать справку о заработке за 12 календарных месяцев. Утверждённой формы такой справки нет. На наш взгляд, работодатель может взять за основу форму справки, утверждённую приказом Минтруда России от 30.04.13 № 182н для общих случаев. При этом нужно будет изменить заголовок документа, указав, что справ-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

ка выдаётся о сумме заработной платы и иных вознаграждений за 12 календарных месяцев, предшествовавших месяцу наступления отпуска по уходу за ребёнком (месяцу увольнения в период отпуска по беременности и родам). Ну а в самой справке надлежит подкорректировать пункт 3. В утверждённой форме справки в этом пункте дана ссылка на Федеральный закон от 24.07.09 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования». А в контексте рассматриваемого нами случая, полагаем, необходимо сослаться на статью 139 ТК РФ и постановление Правительства РФ № 922, в соответствии с которыми рассчитывается средний заработок для исчисления пособия.

Либо можно составить справку в произвольной форме, указав в ней помимо заработка за 12 месяцев все данные о страхователе и застрахованном лице. ■

вернуться к началу статьи

(495) 778-91-20
sladkov@pbu.ru

Реклама здесь обошлась бы вам всего в 5000 руб.

БУХГАЛТЕРИЯ И БАНКИ
издательский дом

вернуться к содержанию

Выбор тарифа на накопительную часть пенсии

Комментарий к приказу Минфина России от 14.08.13 № 79н «О внесении изменений в отдельные приказы Министерства финансов Российской Федерации»

(Зарегистрирован Минюстом России 16.09.13, регистрационный № 29955)

Татьяна МАСЛОВА, эксперт «ПБУ»

Комментируемым приказом от 14.08.13 № 79н финансовое ведомство внесло изменения в другой свой документ, а именно в приложение к приказу Минфина России от 11.03.04 № 30н «Об утверждении формы бланка заявления застрахованного лица о выборе инвестиционного портфеля (управляющей компании) и инструкции по его заполнению».

Как отмечено во вводной части комментируемого приказа № 79н, необходимость внесения таких поправок обусловлена целями реализации двух федеральных законов от 03.12.12:

- № 242-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам выплат за счёт средств пенсионных накоплений»;
- № 243-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам обязательного пенсионного страхования».

Этими документами регулируется право выбора с 2014 года гражданами 1967 года рождения и моложе тарифа страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии.

Напомним, что **накопительная часть трудовой пенсии** — это ежемесячная денежная выплата. Она осуществляется в целях компенсации гражданам заработной платы или иного дохода, который они получали, будучи застрахованными лицами перед установлением трудовой пенсии. Но прежде чем говорить о новой форме заявления и правилах его заполнения, вкратце напомним о правах граждан по управлению накопительной частью пенсии.

вернуться к содержанию

Инвестирование накопительной части пенсии

Инвестирование накопительной части будущей пенсии — это возможность создания, сохранения и приумножения существующего капитала, законодательный способ дополнительно заработать на будущую пенсию.

Граждане ежегодно могут предоставлять право управлять накопительной частью будущей пенсии:

- **по умолчанию — государственной управляющей компании (ГУК), каковой является Внешэкономбанк (ВЭБ)**. Он может инвестировать ваши накопления только в государственные ценные бумаги, ипотечные ценные бумаги, гарантированные РФ, и депозиты кредитных организаций. С вступлением в силу Федерального закона от 18.07.09 № 182-ФЗ Внешэкономбанк получил право вкладывать пенсионные накопления граждан в **два инвестиционных портфеля**. **Один** по-прежнему формируется из облигаций РФ и корпоративных облигаций российских эмитентов, гарантированных государством. А **другой** — расширенный, формируется из государственных ценных бумаг субъектов РФ, корпоративных облигаций российских эмитентов, гарантированных государством депозитов в рублях и иностранной валюте в кредитных организациях, ипотечных ценных бумаг, облигаций международных финансовых организаций. Это консервативный, не очень доходный (доходность, как правило, ниже уровня инфляции), но зато менее рискованный вид управления пенсионными накоплениями (хотя риск получения убытков и здесь есть). Перевод средств в ГУК до 2014 года происходит без участия застрахованного лица: эту процедуру ПФР осуществляет самостоятельно. Информацию о состоянии специальной части индивидуального пенсионного счёта ПФР предоставляет не чаще чем один раз в год (по состоянию на 1 сентября). При этом варианте отсутствует индивидуальный подход к клиенту, индивидуальный договор с ним не заключается;
- **одной из частных управляющих компаний (УК)**, отобранной по результатам конкурса. При этом виде управления пенсионные накопительные счета работников так-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

же ведёт ПФР, **средства остаются в собственности государства, а УК занимается только инвестированием переданных в управление средств**. Однако круг инвестиционных инструментов в данном случае намного шире (акции, корпоративные облигации), доходность получается выше уровня инфляции. Информацию по счёту УК не предоставляют. Так же как и при «молчаливом» варианте, отсутствует индивидуальный подход к клиенту;

- **негосударственному пенсионному фонду (НПФ).** С момента передачи накоплений НПФ будет вести накопительный пенсионный счёт работника, **он же будет являться собственником переданных ему накоплений, а после выхода на пенсию работника выплачивать ему накопительную часть пенсии**. Иными словами, требования по выплате этой части пенсий граждане будут предъявлять уже НПФ, а не отделениям ПФР. Однако страховую часть пенсии оформлять по-прежнему придётся в ПФР (если только потом законодатель не передаст НПФ ещё и эти функции). Сам **НПФ не имеет права инвестировать накопления**: он также должен выбрать одну или несколько частных управляющих компаний, которые будут профессионально этим заниматься. Но в отличие от варианта с УК негосударственный ПФ может мобильно менять управляющих.

Правовые основы отношений по формированию и инвестированию средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии, определены Федеральным законом от 24.07.02 № 111-ФЗ.

Личный выбор

С 1 января 2014 года лицам моложе 1967 года рождения (тем, за кого работодатели уплачивали страховые взносы на финансирование накопительной части трудовой пенсии) будет предоставлено право выбирать один из двух вариантов пенсионного обеспечения.

Для «молчунов» (тех, кто никогда не писал заявлений о своём выборе и не собирается это делать) тариф взносов на накопительную часть будет составлять всего 2 % (вме-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

(в ред. приказа Минфина России
от 14.08.13 № 79н)

В территориальный орган Пенсионного
фонда Российской Федерации

ЗАЯВЛЕНИЕ О ВЫБОРЕ ИНВЕСТИЦИОННОГО ПОРТФЕЛЯ (УПРАВЛЯЮЩЕЙ КОМПАНИИ)

Я, ***Григорьев***
Фамилия

Иван
Имя

Петрович
Отчество

01 02 1969 Пол: муж. [X] жен. [ ]
Число, месяц, год рождения — Нужное отметить знаком X

123 – 456 – 789 00
Номер страхового свидетельства
обязательного пенсионного страхования

поручаю Пенсионному фонду Российской Федерации направить все средства, учтенные в специальной части моего индивидуального лицевого счета, в управляющую компанию

7750004150
ИНН управляющей компании

Государственную управляющую компанию «Внешэкономбанк» (ГУК (ВЭБ))

Наименование управляющей компании

Наименование инвестиционного портфеля *

** Обязательно для заполнения, если управляющая компания предлагает более одного инвестиционного портфеля.*

На финансирование накопительной части моей трудовой пенсии по старости прошу направлять:

[X] 6,0 процентов индивидуальной части тарифа страхового взноса **

[ ] 2,0 процентов индивидуальной части тарифа страхового взноса **

(нужное отметить знаком X)

*** Заполняется только застрахованными лицами 1967 года рождения и моложе, которые выбирают расширенный инвестиционный портфель государственной управляющей компании или инвестиционный портфель государственных ценных бумаг государственной управляющей компании.*

15 10 2013 ***Григорьев***
Дата заполнения заявления — Подпись

Служебные отметки	Место удостоверительной надписи

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

сто нынешних 6%). Оставшиеся 4% перейдут на страховую часть.

Прежний порядок распределения (6% на накопительную часть и 16% (или менее для «льготников») на страховую часть) сохранится с 2014 года у тех, кто уже перешёл в НПФ или прежде подавал в ПФР заявления о выборе инвестиционного портфеля.

Если работник решил выбрать один из двух инвестиционных портфелей ГУК (ВЭБ) либо принял решение уйти из НПФ и вернуться в ГУК (ВЭБ), то в этом случае у него появится возможность по своему выбору формировать накопительную часть в размере 2 или 6%. И такой выбор будет только в ГУК (ВЭБ).

Кроме того, сохранение тех же тарифов (6% в накопительную часть) предусмотрено для случаев, при которых средства пенсионных накоплений указанных граждан вернутся в ПФР в связи с:

- аннулированием лицензии соответствующего НПФ на осуществление деятельности по пенсионному обеспечению и пенсионному страхованию;
- принятием арбитражным судом решения о признании НПФ банкротом;
- заключением договора об обязательном пенсионном страховании ненадлежащими сторонами;
- прекращением договора доверительного управления средствами пенсионных накоплений между ПФР и какой-либо управляющей компанией из числа выбранных застрахованными лицами по основаниям, установленным пунктом 17 статьи 18 закона № 111-ФЗ.

Чтобы сделать выбор инвестиционного портфеля, необходимо подать заявление в ПФР. Форма такого заявления утверждена комментируемым приказом. Согласно инструкции поля «6,0 процентов индивидуальной части тарифа страхового взноса» или «2,0 процентов индивидуальной части тарифа страхового взноса» заполняются только застрахованными лицами 1967 года рождения и моложе, которые выбирают расширенный инвестиционный портфель ГУК (ВЭБ) или инвестиционный портфель государственных ценных бумаг ГУК (ВЭБ), путём проставления симво-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

ла «Х» в одном из соответствующих квадратов. В приведённом нами образце заполнения выбран тариф 6%.

Что предпочесть — два или шесть?

Порядок распределения страховых взносов в ПФР после 1 января 2014 года будет зависеть от личного решения каждого из застрахованных лиц. Специалисты ПФР поясняют, что при выборе тарифа, равного 2%, пенсионные права работника не уменьшатся. Высвобождающиеся 4% увеличат страховую часть пенсии, а она, как известно, защищена государством и не подвергается рыночным рискам. В то же время в отличие от страховой части накопительная может наследоваться правопреемниками в случае смерти застрахованного лица, если ему не была назначена пенсия.

А как быть тем, кто вообще не понимает, где находится его накопительная часть пенсии?

Уточнить, какой страховщик сегодня формирует ваши пенсионные накопления, можно, получив выписку из вашего индивидуального лицевого счёта. Для этого нужно обратиться в клиентскую службу ПФР или через сайт http://www.gosuslugi.ru: **Электронные услуги → Пенсионный фонд Российской Федерации → Информирование застрахованных лиц о состоянии их индивидуальных лицевых счетов в системе обязательного пенсионного страхования → Расширенное извещение о состоянии индивидуального лицевого счёта**.

В 2014 году возможна «заморозка»

В ныне действующем законодательстве срок, отведённый застрахованным для выбора варианта пенсионного обеспечения накопительной части трудовой пенсии (6 или 2%), ограничен 31 декабря 2013 года. Но на заседании Правительства РФ 3 октября текущего года одобрен проект федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам обязательного пенсионного страхования в части права выбора застрахованными лицами варианта пенсионного обеспечения» (http://government.ru/meetings/6625). Законопроек-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

том предлагается **продлить до 31 декабря 2015 года** право застрахованных лиц выбрать вариант своего пенсионного обеспечения, **направив 0 или 6,0 % индивидуальной части тарифа страхового взноса на финансирование накопительной части трудовой пенсии**.

Также законопроектом планируется **направить поступившие в 2014 году страховые взносы на обязательное пенсионное страхование (включая накопительную часть** (вне зависимости от того, кто ею управляет)) **в распределительную составляющую пенсионной системы в полном объёме**. Цель принятия этого и других законов — защитить права и законные интересы застрахованных лиц в системе обязательного пенсионного страхования. В дальнейшем 6 % взносов будут возвращены НПФ. Цель такого «виража» — уменьшить в предстоящем году трансфер ПФР из федерального бюджета.

Другим законопроектом планируется внести поправки в закон о НПФ. Эти изменения позволят улучшить качество регулирования деятельности НПФ и обеспечить финансовую устойчивость накопительного компонента пенсионной системы.

В течение 2014 года Банку России поручено провести жёсткую проверку деятельности НПФ и УК. Кроме того, они должны будут акционироваться, пройти аккредитацию и перейти на МСФО. Тот, кто не пройдёт испытания, «сойдёт с дистанции» (обанкротится). Кто-то из вас мог доверить средства таким НПФ (УК). Обратите внимание: государство и действующее законодательство гарантируют, что деньги (в размере номинала, т. е. той суммы, которую перечислил работодатель) никуда не исчезнут. После завершения проверки вы сможете перевести их в тот НПФ (УК), который останется на рынке этих услуг после его передела. ■

вернуться к началу статьи

(495) 778-91-20
sladkov@pbu.ru
Реклама здесь
обошлась бы вам всего в 1000 руб.

вернуться к содержанию