2’2013 февраль

ПРАКТИЧЕСКИЙ бухгалтерский учёт

ОФИЦИАЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ И КОММЕНТАРИИ

720 часов

НДФЛ: волна очередных изменений в льготах и соцвычетах

Обязательное пенсионное страхование: первые шаги реформы

Заморочки с процентами по долговым обязательствам

Рекомендации о вычете НДС с шестилетней «выдержкой»

Расходы прямые и косвенные: возможности совмещения налогового учёта с бухгалтерским

ПРАКТИЧЕСКИЙ бухгалтерский учёт

настоящий журнал для бухгалтера

Читайте в № 2’2013:

Годовой отчёт

Отчёт в ПФР

Налоговая инвентаризация

Патентная система налогообложения

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

№ 2/2013

читайте в номере:

налоги

НДФЛ: волна очередных изменений в льготах и соцвычетах 3

Константин МАТВЕЕВ — **Комментарий к Федеральному закону от 29.12.12 № 279-ФЗ** «О внесении изменений в главу 23 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»

Заморочки с процентами по долговым обязательствам 14

Александр АНИЩЕНКО — **Комментарий к определению ВАС РФ от 04.12.12 № ВАС-15916/12** «Об отказе в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации»

Рекомендации о вычете НДС с шестилетней «выдержкой» 22

Ольга ФИРСОВА — **Комментарий к письму ФНС России от 07.12.12 № ЕД-4-3/20687@** <О направлении письма Минфина России>

Возврат просроченной пищевой продукции: нужна ли экспертиза и как учесть расходы на утилизацию? 28

Наталья ЛАВРЕНОВА — **Комментарий к письму Минфина России от 06.11.12 № 03-03-06/1/573** <Об учёте затрат на утилизацию пищевой продукции>

Заявительный порядок возмещения НДС и «особые» проценты за «недобросовестный» расчёт 38

Иван МОЛЧАНОВ

Комментарий к решению Президиума ВАС РФ от 20.11.12, вынесенному при пересмотре в порядке надзора определения ВАС РФ от 28.08.12 № 9334/12 <Об отказе заявителю в признании частично недействительным требования налоговой инспекции в части уплаты процентов в соответствии с пунктом 17 статьи 176.1 НК РФ>

Расходы прямые и косвенные: возможности совмещения налогового учёта с бухгалтерским 43

Раиса НИЧУК

Комментарий к письму Минфина России от 07.12.12 № 03-03-06/1/637 <О возможности применения перечня прямых расходов для целей бухгалтерского учёта при формировании состава прямых расходов в налоговом учёте>

ВЗНОСЫ

Обязательное пенсионное страхование: первые шаги реформы 53

Продолжение. Начало комментария в «720 часов» № 1, 2013

Наталья ШИШКОЕДОВА

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

НОРМАТИВНО-СПРАВОЧНАЯ ИНФОРМАЦИЯ 59

ПРАКТИЧЕСКИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ. ОФИЦИАЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ И КОММЕНТАРИИ.

№ 2/2013

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 16.01.13.

© «ПРАКТИЧЕСКИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ», 2013

ВСЕРОССИЙСКИЙ КОНКУРС ПО «1С:БУХГАЛТЕРИИ 8»

приглашаем студентов высших и средних учебных заведений

ЗАОЧНЫЙ ТУР 18-26 ФЕВРАЛЯ

Если в твоем городе не проводится региональный тур можно принять участие в заочном общероссийском туре

Регистрация участников **www.1c.ru/konkurs**

Я СТУДЕНТ И ХОЧУ ПРИНЯТЬ УЧАСТИЕ В КОНКУРСЕ!

ПЕРВЫЙ (РЕГИОНАЛЬНЫЙ) ТУР В ТВОЕМ ГОРОДЕ

Дату проведения в твоем городе смотри на сайте 1С

ПОБЕДИТЕЛИ ПЕРВОГО ТУРА ПРИГЛАШАЮТСЯ В МОСКВУ

ВТОРОЙ ТУР В МОСКВЕ 6 АПРЕЛЯ

Подарки и именные сертификаты получают все участники второго тура

АБСОЛЮТНЫЙ ПОБЕДИТЕЛЬ

Награждается туристической поездкой в Италию на родину Луки Пачоли, основоположника двойной записи

Призы за I, II и III места, а также специальные поощрительные призы: ноутбук, планшет и другие гаджеты

Результаты второго тура будут объявлены на **www.1c.ru/konkurs**

ТРИ ПРИЧИНЫ ПРИНЯТЬ УЧАСТИЕ В КОНКУРСЕ

1 Профессиональное владение «1С:бухгалтерией 8» помогает получить интересную и достойно оплачиваемую работу, в том числе и у ведущих партнеров «1С»

2 Участники региональных туров имеют уникальную возможность бесплатно пройти тестирование «1С:Профессионал» и получить официальный сертификат «1С», который высоко ценится работодателями.

3 Конкурс — это хорошая возможность объективно оценить свои знания. Все задания конкурса разработаны в Финансовом университете при Правительстве РФ и основаны на реальных ситуациях.

1C.RU/KONKURS **konkurs@1c.ru** **(495) 681-02-21**

НДФЛ: волна очередных изменений в льготах и соцвычетах

Комментарий к Федеральному закону от 29.12.12 № 279-ФЗ «О внесении изменений в главу 23 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»

Константин МАТВЕЕВ, аудитор

Комментируемым Федеральным законом от 29.12.12 № 279-ФЗ «О внесении изменений в главу 23 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» (далее — закон № 279-ФЗ) расширен перечень лиц, имеющих право на льготу по НДФЛ в части сумм, выделяемых работодателем на лечение. Также уточнён порядок предоставления социальных вычетов по НДФЛ.

Лечение за счёт работодателя

Согласно новой редакции **пункта 10 статьи 217 НК РФ**[1] освобождаются от НДФЛ суммы, уплаченные работодателями за лечение и медицинское обслуживание не только своих работников, их супругов, их родителей и детей, но и **бывших своих работников, уволившихся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по старости**. К льготной категории получателей таких доходов теперь **дополнительно отнесены усыновлённые дети работников, а также подопечные работников в возрасте до 18 лет**. Указанные суммы льготируются, если они уплачиваются за счёт средств, оставшихся в распоряжении работодателей после уплаты налога на прибыль организаций.

Обратите внимание: возраст детей работников, включая усыновлённых, для целей освобождения от НДФЛ в пункте 10 статьи 217 НК РФ не ограничивается. Возрастной ценз (до 18 лет) установлен поправками только для подопечных детей работников.

[1] Положения статьи 217 НК РФ о льготах по НДФЛ применяются независимо от гражданства физических лиц — получателей доходов (письмо Минфина России от 21.06.11 № 03-03-06/1/367).

вернуться к содержанию

***Справка**. В общем случае несовершеннолетние граждане являются плательщиками НДФЛ наравне со взрослыми, включая их обязанность подавать налоговую декларацию. Но несовершеннолетние налогоплательщики участвуют в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через законных представителей. В качестве таковых в соответствии с ГК РФ признаются, в частности, их родители, усыновители, опекуны и попечители (письмо ФНС России от 23.04.09 № 3-5-04/495@).*

Согласно пункту 1 статьи 123 СК РФ при наличии возможности дети, оставшиеся без попечения родителей, подлежат передаче в семью на воспитание (усыновление (удочерение), под опеку или попечительство, в приёмную семью либо в случаях, предусмотренных законами субъектов РФ, в патронатную семью).

Усыновление или удочерение является приоритетной формой устройства детей, оставшихся без попечения родителей. Порядок усыновления регулируется главой 19 СК РФ. Другими формами устройства малолетних граждан являются опека и попечительство. Гражданин, в отношении которого установлена опека или попечительство, является подопечным (ст. 2 Федерального закона от 24.04.08 № 48-ФЗ «Об опеке и попечительстве»).

Указом Президента РФ от 28.12.12 № 1688 «О некоторых мерах по реализации государственной политики в сфере защиты детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей» Правительству РФ дано поручение принять решения, а также внести в Госдуму законопроекты, обеспечивающие, в частности, упрощение процедур усыновления и взятия детей под опеку, предоставление указанным родителям налоговых льгот, увеличение отдельных видов детских пособий и компенсаций приёмным родителям. Положения указа начали действовать с 1 января 2013 года.

Суммы на лечение по-прежнему освобождаются от налогообложения в случае безналичной оплаты работодателями **медицинским организациям** расходов на лечение и медицинское обслуживание налогоплательщиков. Льгота дейст-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

вует также в случае выдачи наличных денежных средств, предназначенных на эти цели, непосредственно налогоплательщику (членам его семьи, родителям, законным представителям) или зачисления средств, предназначенных на эти цели, на счета налогоплательщиков в банках.

Про безналичную оплату работодателем медицинских услуг индивидуального предпринимателя, оказанных работникам и членам их семей, а также экс-работникам, вышедшим на пенсию, в этой норме пока не сказано (поправок не было). Вместе с тем пункт 10 статьи 217 НК РФ не содержит ограничений по предоставлению льготы в случае самостоятельной оплаты работником таких услуг с последующим или предшествующим возмещением ему указанных расходов работодателем. Конкретная форма «отчётности» налогоплательщика о медицинских расходах, которая бы косвенно могла его отлучить от льготы по НДФЛ в случае лечения у частного врача, этой нормой тоже не предусмотрена.

Более того, поправки в нормы о социальном вычете на лечение (о них мы поговорим ниже) направлены на расширение выбора налогоплательщиком исполнителя (организации или индивидуального предпринимателя) льготируемых по НДФЛ медицинских услуг.

Льготируемая по НДФЛ сумма оплаты лечения работников и членов их семей (родителей, супругов, детей, подопечных до 18 лет) за счёт чистой прибыли работодателя в пункте 10 статьи 217 НК РФ не ограничивается по размеру.

В письме Минфина России от 11.10.11 № 03-04-05/7-726 подчёркнуто, что основным условием освобождения от налогообложения НДФЛ сумм оплаты работодателем лечения и медицинского обслуживания своих работников по нормам пункта 10 статьи 217 НК РФ определено наличие у организации прибыли как таковой. А средства, необходимые для уплаты вышеуказанных сумм, должны формироваться после уплаты налога на прибыль организаций.

В письме Минфина России от 16.08.12 № 03-04-06/6-244 разъяснено, что от НДФЛ освобождены суммы, уплаченные работодателями за лечение и медицинское об-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

служивание своих работников, их супругов, родителей и детей за счёт нераспределённой прибыли **прошлых лет**, налог с которой был полностью и своевременно уплачен. При этом наличие убытков в текущем налоговом периоде значения не имеет. Если в текущем налоговом периоде организация полностью и своевременно уплачивает налог на прибыль организаций, то суммы оплаты работодателем лечения и медицинского обслуживания своих работников после уплаты указанного налога также освобождаются от НДФЛ.

В постановлении Президиума ВАС РФ от 21.03.06 № 13815/05 отмечено, что понятие «прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия» налоговым законодательством специально не определено. Поэтому в силу пункта 1 статьи 11 НК РФ оно определяется правилами бухгалтерского учёта и совпадает с суммой **нераспределённой прибыли**, показатель которой отражается в том числе в отчёте о прибылях и убытках (вывод относится к старой форме № 2).

С 1 января 2013 года вступил в силу Федеральный закон от 06.12.11 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте» (комментарий к документу опубликован в **«720 часов» № 2, 3, 2012**).

В информации Минфина России № ПЗ-10/2012 указано, что в соответствии с частью 1 статьи 14 закона № 402-ФЗ годовая бухгалтерская (финансовая) отчётность включает не отчёт о прибылях и убытках, а отчёт о финансовых результатах. Отчёт о прибылях и убытках за 2012 год тоже должен именоваться отчётом о финансовых результатах.

Как видим, законодатель по-прежнему настаивает на предоставлении льготы по НДФЛ в части сумм, выделяемых работодателем на лечение своих работников и их родственников, только при условии осуществления выплат за счёт средств, оставшихся в распоряжении работодателя после уплаты налога на прибыль организаций.

Таким образом, по-прежнему остаются нерешёнными давние проблемы с этой льготой у налогоплательщиков, исчисляющих налог на прибыль по нулевой ставке, а так-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

же у неплательщиков налога на прибыль (спецрежимников, применяющих УСН, ЕНВД).

Напомним, что, по мнению Президиума ВАС РФ (постановление от 26.04.05 № 14324/04), зависимость права на применение льгот по НДФЛ от используемого организацией-работодателем режима налогообложения нарушала бы права работников и принцип всеобщности и равенства налогообложения, закреплённый в НК РФ (п. 1 ст. 3).

А в отношении налогоплательщиков, которые по налогу на прибыль применяют ставку 0 %, Президиум ВАС РФ в постановлении от 09.10.07 № 5560/07 заявил, что полученный организацией по итогам года доход облагается налогом на прибыль по ставке 0 % и по смыслу, придаваемому статьёй 217 НК РФ (льготы по НДФЛ), является прибылью после уплаты налога на прибыль.

Помощь в приобретении медикаментов

Доходы в виде возмещения (оплаты) работодателями своим работникам, их супругам, родителям и детям, бывшим своим работникам (пенсионерам по возрасту), а также инвалидам стоимости приобретённых ими (для них) медикаментов, назначенных им лечащим врачом, освобождаются от НДФЛ (п. 28 ст. 217 НК РФ). Льгота действует при условии, что сумма возмещаемых расходов **не превышает 4000 руб.** за налоговый период, который по НДФЛ составляет календарный год (ст. 216 НК РФ).

Освобождение от налогообложения предоставляется при представлении документов, подтверждающих фактические расходы на приобретение этих медикаментов.

Комментируемым законом к льготной категории получателей таких доходов теперь добавлены **усыновлённые дети работников, а также подопечные работников в возрасте до 18 лет**, то есть и здесь возрастной ценз установлен только для подопечных.

Получение социального вычета на лечение

Статьёй 219 НК РФ определён перечень социальных налоговых вычетов, сумма которых уменьшает налоговую базу по НДФЛ (в части доходов, облагаемых по ставке 13 %).

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

К ним относятся, в частности, расходы налогоплательщика на лечение (подп. 3 п. 1 ст. 219 НК РФ).

Комментируемым законом в эту норму внесены следующие уточнения.

Право на вычет предоставляется при условии лечения в медицинских организациях (а не в медицинских учреждениях, как было раньше) РФ, а также у индивидуальных предпринимателей, осуществляющих медицинскую деятельность, в соответствии с перечнем медицинских услуг, утверждаемым Правительством РФ.

Медицинские организации и индивидуальные предприниматели должны иметь соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, выданные в соответствии с законодательством РФ.

От редакции. *Упомянутая автором поправка в части уточнения терминов (замена медучреждений медицинскими организациями), а также внесение дополнительно в число субъектов оказания медицинской помощи индивидуальных предпринимателей обусловлены приведением норм НК РФ в соответствие с положениями Федерального закона от 21.11.11 № 323-ФЗ «Об основах охраны здоровья граждан в Российской Федерации». Статья 2 этого закона содержит целый ряд основополагающих понятий законодательства о здравоохранении. В частности, пункт 11 этой статьи содержит определение понятия «медицинская организация». Таковой признаётся юридическое лицо независимо от организационно-правовой формы, осуществляющее в качестве основного (уставного) вида деятельности медицинскую деятельность (например, поликлиника, больница, санаторий и т. п.). Статус медицинской организации в соответствии с указанной статьёй имеют и индивидуальные предприниматели, осуществляющие медицинскую деятельность. В данном случае законодатель ориентировался на то, что к предпринимательской деятельности граждан, осуществляемой без образования юридического лица, применяются правила гражданского законодательства, регулирующие деятельность юридических лиц, являющихся коммерческими орга-*

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

низациями, если иное не вытекает из закона, иных правовых актов или существа правоотношения (п. 3 ст. 23 ГК РФ).

Указанное изменение соответствует выводам, содержащимся в определении КС РФ от 14.12.04 № 447-О и касающимся возможности получения налогоплательщиками социального налогового вычета в части оплаты услуг по лечению, предоставленных индивидуальными предпринимателями.

Правильное применение соответствующих «медицинских» понятий в НК РФ должно способствовать установлению единообразия в правоприменительной практике по вопросам применения социальных налоговых льгот.

По-прежнему в сумму социального вычета входит стоимость медикаментов (в соответствии с перечнем лекарственных средств, утверждаемым Правительством РФ[2]), назначенных лечащим врачом, приобретаемых налогоплательщиком за счёт собственных средств.

Для целей социального вычета принимаются расходы налогоплательщика не только на собственное лечение, включая приобретение лекарств. Комментируемым законом уточнён перечень лиц, которые тоже учитываются при применении указанной льготы. Ранее в нём значились супруги, родители и **дети налогоплательщика в возрасте до 18 лет**. К ним теперь добавлены усыновлённые дети и подопечные налогоплательщика в возрасте до 18 лет.

Таким образом, для целей социального вычета на лечение возрастной ценз (до 18 лет) установлен как для детей (в том числе усыновлённых), так и для подопечных работника.

Социальный вычет применяется по суммам страховых взносов, уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде по договорам добровольного личного страхования,

[2] В настоящее время действует перечень, утверждённый постановлением Правительства РФ от 19.03.01 № 201 «Об утверждении перечней медицинских услуг и дорогостоящих видов лечения в медицинских учреждениях Российской Федерации, лекарственных средств, суммы оплаты которых за счёт собственных средств налогоплательщика учитываются при определении суммы социального налогового вычета».

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

а также по договорам добровольного страхования упомянутых лиц, перечень которых комментируемым законом уточнён аналогичным образом (усыновлённые дети и подопечные до 18 лет). В норме про социальный вычет по суммам указанных страховых взносов возрастной ценз тоже установлен как для детей (в том числе усыновлённых), так и для подопечных работника.

Социальный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику, если оплата стоимости лечения и приобретённых медикаментов и (или) уплата страховых взносов не были произведены за счёт средств работодателей.

Расходы на лечение, принимаемые к вычету, ограничены определённым образом (подп. 3 п. 1 ст. 219 НК РФ).

По **дорогостоящим видам лечения** сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведённых расходов. По новым правилам теперь такое лечение, подлежащее льготированию, производится не в медицинских учреждениях РФ, а в медицинских организациях РФ, а также у индивидуальных предпринимателей, осуществляющих медицинскую деятельность.

Стоимость **остальных видов лечения** для целей социального вычета ограничена нормами пункта 2 статьи 219 НК РФ, в котором перечисленные выше расходы на лечение рассматриваются по совокупности с некоторыми другими социальными расходами налогоплательщика, и эта совокупность ограничена суммой 120 000 руб. в налоговом периоде.

Как уже было указано в ссылке, перечни медицинских услуг, лекарственных средств и дорогостоящих видов лечения **в медицинских учреждениях РФ** для целей применения социального вычета по НДФЛ на лечение (подп. 3 п. 1 ст. 219 НК РФ) утверждены постановлением № 201. Пока этот нормативный правовой акт не приведён в соответствие с рассматриваемыми поправками в НК РФ.

вернуться к началу статьи

Социальный вычет у работодателя

В общем случае социальные налоговые вычеты по НДФЛ предоставляются налогоплательщику при подаче им налоговой декларации в налоговую инспекцию по окончании налогового периода.

вернуться к содержанию

Ранее согласно абзацу 2 пункта 2 статьи 219 НК РФ исключением из указанного порядка получения социального вычета были только расходы, поименованные в подпункте 4 пункта 1 статьи 219 НК РФ.

К таким расходам относятся суммы **уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде**:

- пенсионных взносов по договору негосударственного пенсионного обеспечения, **заключённому налогоплательщиком** с негосударственным пенсионным фондом в свою пользу и (или) в пользу супруга (в том числе в пользу вдовы, вдовца), родителей (в том числе усыновителей), детей-инвалидов (в том числе усыновлённых, находящихся под опекой (попечительством));
- страховых взносов по договору добровольного пенсионного страхования, **заключённому налогоплательщиком** со страховой организацией в свою пользу и (или) в пользу вышеперечисленных родственников.

Такие расходы можно предъявить к вычету не только в инспекции по окончании налогового периода, но и до окончания налогового периода при обращении к работодателю (налоговому агенту), при условии что:

- расходы документально подтверждены;
- взносы по договору негосударственного пенсионного обеспечения и (или) добровольному пенсионному страхованию удерживались из выплат в пользу налогоплательщика (к примеру, из его зарплаты) и перечислялись в соответствующие фонды **работодателем**.

Описанный исключительный порядок предоставления социального вычета работодателем теперь распространён на другой вид «пенсионных» социальных расходов налогоплательщика, перечисленных в подпункте 5 пункта 1 статьи 219 НК РФ.

К ним относятся **суммы уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии** в соответствии с Федеральным законом от 30.04.08 № 56-ФЗ. Соответственно упомянутый выше перечень условий для обращения за социальным вычетом к работодателю дополнен условием о том, что дополнительные стра-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

ховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии удерживались из выплат в пользу налогоплательщика и перечислялись в соответствующие фонды **работодателем**.

Рассмотренные «пенсионные» расходы налогоплательщика (подп. 4 и 5 п. 1 ст. 219 НК РФ) наряду с расходами на недорогостоящее лечение (подп. 3 п. 1 ст. 219 НК РФ) включены в совокупность расходов, которая для целей социального вычета ограничена общей суммой 120 000 руб. в налоговом периоде (п. 2 ст. 219 НК РФ).

О применении поправок

Статьёй 2 закона № 279-ФЗ установлены сроки вступления в силу поправок в главу 23 НК РФ и правила переходного периода.

Сам закон вступает в силу со дня его официального опубликования. Рассмотренные выше положения пунктов 10 и 28 статьи 217 (освобождение от НДФЛ), подпункт 3 пункта 1 и пункт 2 статьи 219 НК РФ (социальные вычеты по НДФЛ) в новой редакции применяются к правоотношениям, возникшим с 1 января 2013 года.

Закон № 279-ФЗ опубликован 30 декабря 2012 года на официальном интернет-портале правовой информации http://pravo.gov.ru: 8080/page.aspx?33594 и 31 декабря 2012 года в «Российской газете».

По общему правилу (п. 1 ст. 5 НК РФ) акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, за исключением случаев, предусмотренных статьёй 5 НК РФ. Акты законодательства о налогах и сборах, улучшающие положение налогоплательщиков, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это (п. 4 ст. 5 НК РФ).

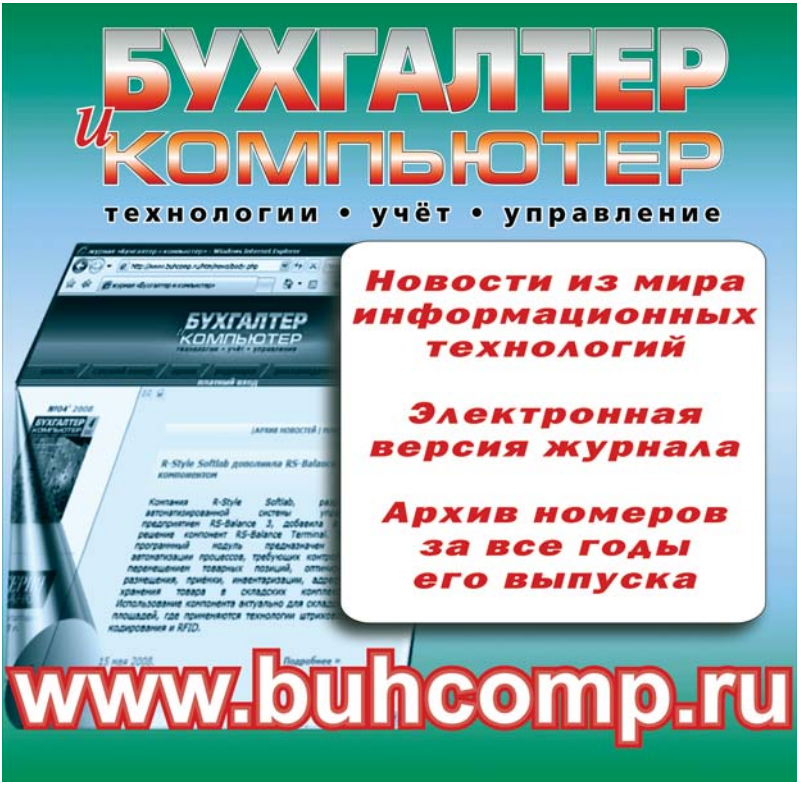
Рассмотренные нами поправки в главу 23 НК РФ явно улучшают положение отдельных налогоплательщиков, а закон № 279-ФЗ прямо предусматривает придание этим поправкам обратной силы — применение их с 1 января 2013 года. Поэтому указанное условие не противоречит нормам статьи 5 НК РФ.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Статьёй 2 закона № 279-ФЗ предусмотрено, что если его официальное опубликование состоится до 1 января 2013 года, то до этой даты поправки в главу 23 НК РФ не применяются.

Добавим, что помимо рассмотренных поправок социальной направленности закон № 279-ФЗ содержит поправки в пункт 14 статьи 214.3 НК РФ, связанные с особенностями определения налогоплательщиками — физическими лицами налоговой базы по операциям РЕПО, объектом которых являются ценные бумаги. Действие новой редакции указанной статьи распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2012 года. ■

вернуться к началу статьи



вернуться к содержанию

Заморочки с процентами по долговым обязательствам

Комментарий к определению ВАС РФ от 04.12.12 № ВАС-15916/12 «Об отказе в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации»

Александр АНИЩЕНКО, аудитор

Вирус путаницы, запущенный в арбитражную практику постановлением Президиума ВАС РФ от 24.11.09 № 11200/09, даёт свои плачевные результаты. Это подтверждает недавно обнародованное определение ВАС РФ от 04.12.12 № ВАС-15916/12.

Заявитель требовал пересмотреть в порядке надзора судебные акты по делу о признании незаконным решения налоговой инспекции в части доначисления налога на прибыль, соответствующих сумм пеней и штрафа, образовавшихся из-за неправомерного (по мнению инспекции) отнесения затрат на уплату процентов по договору займа. Но эти требования остались без удовлетворения и в передаче дела в Президиум ВАС РФ заявителю было отказано.

А ведь такое противоречивое развитие судебной практики было ожидаемо.

Сначала о сути дела

Общество (заёмщик) заключило договор займа, согласно которому заём считался предоставленным в момент зачисления суммы займа на банковский счёт общества. Сумма займа считалась возвращённой в момент её зачисления на банковский счёт займодавца. А вот в отношении процентов договором предусматривался разрыв во времени между периодом их начисления и датой возникновения обязанности по их уплате.

Проценты начислялись на сумму фактической задолженности по день её полного погашения. **Заёмщик обязан был уплатить проценты однократно вместе с возвратом суммы займа.**

Заём был предоставлен до 01.05.10.

вернуться к содержанию

Денежные средства по договору займа перечислялись платёжными поручениями.

При этом **суммы процентов, начисленных за пользование заёмными денежными средствами**, несмотря на наличие обязанности по их уплате займодавцу одновременно вместе с возвратом суммы займа, **относились обществом в состав расходов в течение 2007–2009 годов**. При этом общество (заёмщик) исходило из того, что исполнение обязательств по договору займа давало ему право отразить начисленные суммы процентов в расходах.

Однако налоговая инспекция посчитала иначе. Налоговики решили, что, включив в состав расходов затраты в виде процентов за пользование займом до исполнения обязанности по их уплате, налогоплательщик неправомерно занизил налоговую базу по налогу на прибыль. Инспекцией было вынесено решение о доначислении налога, соответствующих сумм пеней и штрафа за неполную уплату налога.

Ну и что?

И что же налоговики нашли здесь незаконного?

В соответствии с НК РФ (подп. 2 п. 1 ст. 265) к внереализационным расходам относятся расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида с учётом особенностей, предусмотренных статьёй 269 НК РФ.

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

Пунктом 8 статьи 272 НК РФ предусмотрено, что по договорам займа, срок действия которых приходится более чем на один отчётный период, расход признаётся осуществлённым и включается в состав соответствующих расходов на конец месяца соответствующего отчётного периода. Отсюда следует, что **проценты по всем видам заимствования признаются в составе внереализационных расходов равномерно в течение всего срока действия договора займа вне зависимости от наступления срока**

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

фактической уплаты процентов на конец каждого месяца пользования полученными денежными средствами. Такую точку зрения разделяет и Минфин России в письмах от 08.04.10 № 03-03-06/1/238, от 23.12.10 № 03-03-06/1/802 и от 01.12.10 № 03-03-06/1/750.

От редакции. *Уточним, что автор ссылается на ныне действующую редакцию пункта 8 статьи 272 НК РФ. До 1 января 2010 года (т. е. в спорном периоде) НК РФ содержал противоречия в части момента признания расходов в виде процентов. С одной стороны, в соответствии с прежней редакцией пункта 8 статьи 272 НК РФ расходы по договорам займа и кредита следовало признавать на конец каждого отчётного периода. В то же время в аналитическом учёте сумму процентов, получаемую (выплачиваемую) налогоплательщиком на основании справок ответственного лица, ведущего учёт, кодекс обязывает отражать ежемесячно (п. 4 ст. 328 НК РФ). Вот и возникали проблемы при расчёте налога на прибыль у целого ряда налогоплательщиков.*

С 1 января 2010 года это противоречие устранено. Федеральным законом от 25.11.09 № 281-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» в пункт 8 статьи 272 НК РФ были внесены изменения, согласно которым проценты признаются в расходах на конец месяца.

Прелюдия

Учитывая позицию Минфина России, налогоплательщик не согласился с решением налоговой инспекции и обратился в суд для разрешения спорной ситуации.

Суд первой инстанции отказал налогоплательщику в удовлетворении заявленных требований. Суд апелляционной инстанции требования частично удовлетворил. Однако кассационный суд отменил постановление апелляционной инстанции и направил дело на новое рассмотрение. При повторном рассмотрении решение суда первой инстанции оставлено апелляционным судом без изменения.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

ФАС Центрального округа постановлением от 25.09.12 № А36-758/2011 оставил без изменения принятое при новом рассмотрении постановление суда апелляционной инстанции.

Как же аргументировали суды свои решения?

Суд кассационной инстанции начал уж очень-очень издалека, так что мы несколько подсократили перечисление им цитат из НК РФ.

В силу норм статьи 265 НК РФ в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством или реализацией.

Согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 265 НК РФ к таким расходам относятся, в частности, расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида с учётом особенностей, предусмотренных статьёй 269 НК РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 272 НК РФ расходы, принимаемые для целей налогообложения организациями, применяющими метод начисления, признаются таковыми в том отчётном или налоговом периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денег или иной формы их оплаты.

Расходы признаются в том отчётном или налоговом периоде, в котором эти расходы возникают, исходя из условий сделок. В силу пункта 8 статьи 272 НК РФ следовало, что **по договорам займа, срок действия которых приходится более чем на один отчётный период, расход признаётся осуществлённым и включается в состав соответствующих расходов на конец соответствующего отчётного периода**.

Проценты по договорам кредита, займа и иным аналогичным договорам учитываются **на дату признания** дохода или расхода (п. 3 ст. 328 НК РФ).

Налогоплательщик, определяющий доходы и расходы по методу начисления, определяет сумму дохода или расхода, полученного, или выплаченного, или подлежащего получению или выплате в отчётном периоде в виде процентов в соответствии с условиями договора, исходя из ус-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

тановленных по каждому виду долговых обязательств доходности и срока действия такого долгового обязательства в отчётном периоде.

Основной удар

Всё, что кассационный суд говорил выше, бесспорно, но какое это имеет отношение к делу? На наш взгляд, никакого.

Базой, исходя из которой, ФАС Центрального округа вынес своё решение, являются отнюдь не положения НК РФ, а как раз то самое постановление Президиума ВАС РФ от 24.11.09 № 11200/09!

Итак, положения статьи 272 НК РФ в совокупности со статьями 252 и 328 НК РФ устанавливают следующее правило. Налогоплательщик формирует налогооблагаемую базу конкретного налогового периода с учётом доходов и расходов, относящихся к данному периоду, а также исходя из того, когда такие расходы и доходы должны у него возникнуть в силу условий договора.

Так как расходы по уплате (?!) процентов не могли возникнуть у общества ранее срока, установленного договором займа, их отнесение в уменьшение налогооблагаемой базы в более ранние периоды суд счёл неправомерным.

Так как в силу заключённого договора займа уплата процентов осуществлялась заёмщиком однократно вместе с возвратом суммы займа, то ранее этой даты общество не имело права учитывать сумму начисленных процентов в налоговых расходах.

Каков итог?

Налогоплательщик посчитал, что в толковании и применении арбитражными судами норм материального права нет единообразия. Он обратился в ВАС РФ с заявлением о пересмотре судебных актов в порядке надзора.

Но в комментируемом определении коллегия судей ВАС РФ нарушений норм права при принятии судами оспариваемых актов не установила. При этом судьи сочли необоснованными доводы общества о неправильной квалификации судами условий договора и наличии иных обстоятельств, в частности возникших после принятия нало-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

говым органом решения. А аргументы общества о наличии разъяснений Минфина России, содержащих иную правовую позицию по аналогичным ситуациям, они не приняли во внимание.

В общем, в передаче дела в Президиум ВАС РФ обществу было отказано.

Что делать?

Допускаем, что в ФАС Центрального округа понимали, что при методе начисления момент фактической оплаты расхода в общем случае значения-то не имеет. Но кто же из рядовых судей пойдёт против правовой позиции Президиума ВАС РФ?!

От редакции. *Как ни удивительно, но такие независимые судьи есть. Например, они нашлись в ФАС Поволжского округа (постановление от 21.02.12 по делу № А55-12535/2011). В рассматриваемом споре суд встал на сторону налогоплательщика, указав, что условиями договора определены момент начисления процентов за пользование займом и момент их уплаты. Поэтому обязанность по начислению процентов по долговому обязательству у налогоплательщика возникает в каждом налоговом периоде, а обязанность по выплате процентов связана с моментом предъявления требования об этом займодавцем. И самое главное, как указал ФАС Поволжского округа, — судебные инстанции обоснованно исходили из того обстоятельства, что* ***факт реальной уплаты процентов не является определяющим при разрешении вопроса о моменте признания расходов в соответствии со статьёй 272 НК РФ****. И эти выводы судебных инстанций согласуются с позицией Минфина России, изложенной в письмах от 04.06.10 № 03-03-05/123, от 25.03.10 № 03-03-06/1/179, и ФНС России, изложенной в письме от 07.03.10 № 3-2-06/22.*

С тем, что при применении налогоплательщиком метода начисления для учёта расходов в целях налогообложения не имеет правового значения факт оплаты таких расходов, согласился и ФАС Восточно-Сибирского округа в постановлении от 10.02.12 по делу № А78-4116/2011.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Ещё три года назад мы говорили, что руководству Минфина России и ФНС России желательно было бы разъяснить не в меру ретивым налоговикам на местах, что следование позиции ВАС РФ, изложенной в постановлении № 11200/09, дискриминирует налогоплательщиков, привлекающих заёмные средства на условиях отсрочки уплаты процентов. Это может привести к тому, что налоговики начнут подавать на добросовестных налогоплательщиков иски в суды и выигрывать их. И тогда уже сам Минфин России со всеми своими письмами и разъяснениями будет выглядеть, мягко говоря, неуклюже.

Так оно и вышло. Причём на налоговиков на местах не подействовало даже письмо ФНС России от 14.04.10 № ШС-22-3/ 280@, в котором руководство налоговой службы также дало официальное разъяснение по вопросу отнесения расходов по процентам по долговым обязательствам, указав, что, несмотря на принятие постановления Президиума ВАС РФ № 11200/09, руководствоваться нужно прежним порядком.

Может быть, за такие судебные «победы» руководству налоговой службы стоит строго спросить с «победителей»? Глядишь, и подействует?

От редакции. *Попытка ответить на поставленный автором вопрос уже была предпринята Минфином России в письме от 02.11.10 № 03-03-06/1/684. Обратившийся к финансистам налогоплательщик также интересовался: вправе ли налоговые органы по вопросу правомерности признания расходов в виде процентов по долговым обязательствам руководствоваться постановлением Президиума ВАС РФ № 11200/09, противоречащим разъяснениям Минфина России по аналогичному вопросу? И правомерно ли привлекать налогоплательщика к ответственности по статье 122 НК РФ, если он занизил налоговую базу по налогу на прибыль, выполняя письменные разъяснения Минфина России по рассматриваемому вопросу?*

Ссылаясь на нормы Федерального конституционного закона от 31.12.96 № 1-ФКЗ «О судебной системе Российской Федерации» (ч. 1 ст. 5), чиновники отметили, что суды — это самостоятельные органы власти. Они осущест-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

вляют свою деятельность независимо от чьей бы то ни было воли, подчиняясь только Конституции РФ.

Решения, определения, постановления арбитражных судов, вступившие в законную силу, обязательны для всех. Их должны выполнять как государственные органы, органы местного самоуправления, так и организации, должностные лица и граждане. Судебные акты подлежат исполнению на всей территории РФ (ст. 7 Федерального конституционного закона от 28.04.95 № 1-ФКЗ «Об арбитражных судах в Российской Федерации»).

Получается, что заставить налоговую инспекцию не следовать странному постановлению Президиума ВАС РФ № 11200/09 финансовое ведомство не может.

Что же касается письменных разъяснений самого министерства (в том числе тех, которые направлены в налоговую службу), то они не содержат правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания. Вне зависимости от того, кому даны разъяснения (конкретному налогоплательщику или неопределённому круг лиц), письма ведомства не являются нормативными правовыми актами. Они носят информационно-разъяснительный характер по вопросам применения налогового законодательства РФ, а это значит, что ***налоговые инспекции и сами налогоплательщики могут беспрепятственно руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах****.*

Но Минфин России также напомнил, что одним из обстоятельств, исключающих вину налогоплательщика или налогового агента, является выполнение ими письменных разъяснений по вопросам применения налогового законодательства. Имеются в виду разъяснения, данные налогоплательщику (налоговому агенту) либо неопределённому кругу лиц финансовым органом или другим уполномоченным государственным органом либо их должностными лицами в пределах их компетенции. Поэтому тем, кто будет придерживаться агрессивной политики в отношении рассмотренного налогового риска, целесообразно запастись «именной грамотой» — письменным разъяснением Минфина России по своей конкретной ситуации. И тогда можно будет с большей уверенностью отстаивать свою позицию в суде. ■

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Рекомендации о вычете НДС с шестилетней «выдержкой»

Комментарий к письму ФНС России от 07.12.12 № ЕД-4-3/20687@ <О направлении письма Минфина России>

Ольга ФИРСОВА, налоговый консультант

Борьба налогоплательщиков за право на вычет НДС при отсутствии налоговой базы по этому налогу в соответствующем налоговом периоде имеет многолетнюю историю. Через десять лет после её начала ВАС РФ вынес-таки вердикт в пользу налогоплательщиков (постановление от 03.05.06 № 14996/05, см. ниже). Однако понадобилось ещё около шести лет и море судебной практики в поддержку вердикта ВАС РФ, чтобы Минфин России изменил свою традиционную позицию об отказе в таких вычетах на противоположную. На этот шаг его фактически «уговорили» налоговики, которым, очевидно, надоело тратить свои силы и бюджетные средства на заведомо проигрышные судебные тяжбы с налогоплательщиками.

В письме от 19.11.12 № 03-07-15/148 Минфин России наконец-то рекомендовал налоговикам руководствоваться в своей практике позицией ВАС РФ от 2006 года. А ФНС России своим письмом от 07.12.12 № ЕД-4-3/20687@ довела эти указания до своих служб и налогоплательщиков.

Трудные этапы борьбы за налоговый вычет

Совместная телеграмма Минфина России № 1-35/93 и Госналогслужбы России № ВЗ-6-03/682 от 1 октября 1996 года была выпущена в рамках кампании по борьбе с недоимщиками. В ней было сказано следующее: начиная с расчётов за сентябрь (третий квартал) 1996 года и впредь до особых указаний в целях экономии бюджетных ресурсов при расчётах с бюджетом по НДС предприятиям-недоимщикам предлагается руководствоваться особым порядком возмещения (зачёта) входящего НДС. Суть порядка такова: в случае отсутствия в отчётном периоде кредитовых оборотов по счёту 68 «Расчёты с бюджетом» (в части расчётов по НДС) возмещение (зачёт) входящего НДС не производится.

вернуться к содержанию

С 1 января 2001 года в связи с введением в действие главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ особый порядок вычета НДС для недоимщиков утратил силу (совместное письмо от 22.02.01 МНС России № ВГ-6-03/159 и Минфина России № 04-03-01/29). Однако появилась новая напасть, которая угрожала теперь уже всем плательщикам НДС.

Порядок исчисления налоговой базы по НДС установлен статьёй 166 НК РФ, а согласно пункту 1 статьи 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьёй 166 НК РФ, на установленные статьёй 171 НК РФ налоговые вычеты.

Чиновники утверждали, что в отсутствие налоговой базы (кредитовых оборотов по счёту 68) уменьшать нечего, поэтому вычет (зачёт) НДС не применяется. В каком налоговом периоде появятся эти обороты, в таком и можно будет применить весь «ждущий» вычет. Именно в этом налоговом периоде оплаченные счета-фактуры продавцов регистрируются в книге покупок покупателя (письма Минфина России от 08.02.05 № 03-04-11/23, от 21.02.05 № 03-04-11/35, от 29.07.05 № 03-04-11/189).

С 2006 года оплата счёта-фактуры исключена из перечня обязательных условий признания вычета НДС. Налог, предъявленный продавцом, допускается принимать к вычету по мере оприходования товаров (фактического оказания услуг, выполнения работ) при наличии счёта-фактуры и использовании приобретённых товаров (работ, услуг) при осуществлении операций, облагаемых НДС (подп. 1 п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ в ред. Федерального закона от 22.07.05 № 119-ФЗ).

Однако позиция Минфина России оставалась незыблемой: до появления налоговой базы по НДС вычет входящего налога запрещён (письмо Минфина России от 14.12.11 № 03-07-14/124).

Судебная практика чаще всего складывалась в пользу налогоплательщиков. Арбитры подчёркивали, что право налогоплательщика на применение вычетов и возмещение НДС не ставится в зависимость от наличия или отсутст-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

вия у налогоплательщика в конкретном налоговом периоде операций по реализации товаров, облагаемых данным налогом. Причём такой подход содержался в решениях судов большинства округов.

Наконец, проблемой вычета из «пустого места» занялся ВАС РФ.

В упомянутом постановлении Президиума ВАС РФ № 14996/05 рассмотрена следующая ситуация. Генеральный подрядчик строил для заказчика две поисковые скважины. Вычеты по товарам, работам, услугам, приобретённым для геологоразведочных работ, подрядчик признавал до подписания акта выполненных работ.

Инспекция настаивала, что до начисления НДС по реализации данных работ нельзя говорить об использовании организацией своих приобретений для налогооблагаемых операций. Поэтому право на вычет у неё отсутствует.

Президиум ВАС РФ возразил, указав на то, что операции по реализации представляют собой протяжённую во времени деятельность, направленную на реализацию (непосредственную передачу) товаров, результатов выполненных работ и услуг. Нормами главы 21 НК РФ не установлена зависимость вычетов налога по приобретённым товарам (работам, услугам) от фактического исчисления НДС по конкретным операциям, для осуществления которых приобретены данные товары (работы, услуги). В силу закона реализация по конкретным операциям в том же налоговом периоде не является условием применения налоговых вычетов.

Позднее ВАС РФ при рассмотрении аналогичных споров уже просто ссылался на постановление № 14996/05 и отказывался пересматривать такие дела в порядке надзора по требованию налоговиков (определения ВАС РФ от 23.11.07 № 13723/07, от 11.06.08 № 7390/08).

Тем не менее, руководствуясь указаниями Минфина России, налоговики до самого последнего времени продолжали предъявлять претензии к налогоплательщикам и, соответственно, проигрывать подобные налоговые споры (например, постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 24.05.12 по делу № А45-15303/2011, ФАС Московского округа от 07.11.12 по делу № А41-4503/12).

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

ФНС России об учёте судебной практики

Налоговая служба давно уже предписывала своим инспекциям при принятии решений по итогам налоговых проверок учитывать сложившуюся арбитражную практику, в частности документы ВАС РФ (письмо от 30.05.06 № ШС-6-14/550@).

Позже вышел приказ ФНС России от 09.02.11 № ММВ-7-7/147@, посвящённый повышению эффективности защиты интересов налоговых органов в арбитражных судах и судах общей юрисдикции, а также выработке единых принципов и правил взаимодействия налоговых органов по осуществлению судебной работы. В нём, в частности, было сказано, что налоговым органам при принятии решения о направлении апелляционных, кассационных жалоб и заявлений о пересмотре судебных актов в порядке надзора **необходимо учитывать сложившуюся устойчивую судебную практику**, в частности постановления Президиума и Пленума ВАС РФ, а также информационные письма ВАС РФ, судебные акты иных судов, вынесенные по соответствующему вопросу с учётом аналогичной аргументации.

Именно в таком ключе ФНС России выпустила разъяснения по вопросу применения вычета НДС в отсутствие налоговой базы в соответствующем налоговом периоде (письмо от 28.02.12 № ЕД-3-3/631@).

Сославшись на постановление ВАС РФ № 14996/05, налоговое ведомство подтвердило, что условия для вычета НДС установлены статьями 171 и 172 НК РФ. Если у налогоплательщика в истекшем налоговом периоде, за который представляется налоговая декларация по НДС, отсутствуют налогооблагаемые операции, то данный налогоплательщик вправе заявить к вычету в этой декларации суммы налога, предъявленные ему при приобретении в истекшем налоговом периоде товаров (работ, услуг).

Одновременно авторы письма № ЕД-3-3/631@ напомнили некоторые положения статьи 176 НК РФ, которой установлен порядок возмещения (зачёта, возврата) НДС налогоплательщику. Речь шла о вычете НДС именно в случаях, когда по итогам налогового периода **сумма налоговых**

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подпунктами 1–3 пункта 1 статьи 146 НК РФ (то есть по операциям реализации или приравненным к таковой; по передаче на территории РФ товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не уменьшают налогооблагаемую прибыль; по выполнению строительно-монтажных работ для собственного потребления).

В частности, в письме было сказано, что налоговая декларация подлежит камеральной проверке (ст. 88 НК РФ). По её окончании в течение семи дней принимается решение о возмещении (частичном возмещении заявленной суммы НДС, отказе в возмещении) соответствующих сумм, если не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах.

Вычет в следующих налоговых периодах

В письме № ЕД-3-3/631@ налоговики помимо прочего коснулись вопроса о возможности заявить вычет НДС в налоговом периоде, следующем за налоговым периодом, в котором были выполнены условия, предусмотренные статьями 171 и 172 НК РФ.

Ведь именно на таком порядке до выхода комментируемого письма настаивал Минфин России, запрещая применять вычеты при отсутствии налоговой базы и предписывая выжидать появления кредитового оборота по суммам НДС на счёте 68. Хотя в иных ситуациях финансисты сами возражали против вычета НДС в налоговых периодах, следующих за налоговым периодом, в котором возникло право на вычет, и требовали представить уточнённую декларацию за такой период (письмо Минфина России от 31.10.12 № 03-07-05/55).

ФНС России в письме № ЕД-3-3/631@ разъяснила, что право на вычет в последующих периодах ограничено только истечением трёх лет после окончания налогового периода, в котором возникло указанное право (п. 2 ст. 173 НК РФ).

Ссылаясь на эти разъяснения, судьи указывают, что налогоплательщик имеет возможность выбора, в каком пе-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

риоде применять вычет входящего НДС, в пределах трёхлетнего срока (постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 06.11.12 № 09АП-30372/2012).

Минфин разрешает, но предупреждает

В распространённом налоговой службой письме Минфина России специалисты этого министерства, отвечая на запрос ФНС России, наконец-то заявили следующее. С целью исключения налоговых споров министерство считает целесообразным руководствоваться постановлением ВАС РФ № 14996/05, на основании которого отсутствие налоговой базы по НДС в соответствующем налоговом периоде не должно являться причиной для отказа в принятии НДС к вычету.

Заметим, что найденный консенсус заодно избавляет налогоплательщиков и от сомнительного переноса вычета на последующие налоговые периоды.

Одновременно Минфин России призвал налоговых контролёров обращать особое внимание на применение крупных налоговых вычетов в отсутствие налоговой базы, чтобы максимально избежать злоупотреблений путём ликвидации организаций после получения вычетов налога.

Также налоговикам предложено снисходительно отнестись к принятию налогоплательщиками вычетов НДС в порядке, на котором ранее настаивало главное финансовое ведомство, то есть к выжиданию ими появления налоговой базы и заявлению вычета позже появления права на него.

Заодно Минфин России зачем-то пожаловался, что налогоплательщики с ненулевой ставкой НДС, которым он «пошёл навстречу», получают более выгодные условия по сравнению с налогоплательщиками, применяющими нулевую ставку НДС, поскольку у последних право на применение налоговых вычетов возникает только после подтверждения факта экспорта товара, а не после принятия на учёт приобретённых товаров (работ, услуг). ■

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Возврат просроченной пищевой продукции: нужна ли экспертиза и как учесть расходы на утилизацию?

Комментарий к письму Минфина России от 06.11.12 № 03-03-06/1/573 <Об учёте затрат на утилизацию пищевой продукции>

Наталья ЛАВРЕНОВА, консультант-эксперт

Закончились праздники, и некоторые торговые организации столкнулись с необходимостью вернуть своим поставщикам (производителям или оптовикам) нереализованный товар, если у него истёк срок годности. Обычно такая возможность и, соответственно, обязанность поставщика принимать (выкупать) возвращаемый просроченный товар прописывается в договоре, но есть и случаи, когда такая обязанность предусмотрена законодательно.

Один из таких обязательных случаев затрагивает производителей хлебобулочной и мучной кондитерской продукции. В комментируемом письме от 06.11.12 № 03-03-06/1/573 Минфина России разъясняется, как следует рассматривать такие операции с позиций налогового законодательства.

В чём проблема

Для начала обрисуем ситуацию в плане нормативного регулирования, на что обращает внимание и финансовое ведомство.

Во-первых, согласно статье 5 Закона РФ от 07.02.92 № 2300-1 «О защите прав потребителей» изготовитель обязан устанавливать на продукты питания срок годности, то есть период, по истечении которого товар считается непригодным для использования по назначению. Продажа товара по истечении установленного срока годности запрещается.

Во-вторых, для предприятий пищевой и перерабатывающей промышленности постановлением Госкомсанэпиднадзора России от 25.09.96 № 20 утверждены Санитарные правила и нормы производства хлеба, хлебобулочных

вернуться к содержанию

и кондитерских изделий СанПиН 2.3.4.545-96, которые должны применяться вне зависимости от форм собственности и ведомственной принадлежности производителей таких изделий. Согласно пункту 3.11.8 данных санитарных правил хлеб и хлебобулочные изделия по истечении сроков продажи подлежат изъятию из торгового зала и возвращаются поставщику как чёрствые.

И наконец, в-третьих, в соответствии с положениями Федерального закона от 02.01.2000 № 29-ФЗ «О качестве и безопасности пищевых продуктов» некачественные и опасные пищевые продукты, признаваемые таковыми в соответствии с пунктом 2 статьи 3 данного закона, подлежат изъятию, уничтожению или утилизации. В частности, не могут находиться в обороте пищевые продукты, материалы и изделия, сроки годности которых истекли (а также те, в отношении которых установление сроков годности является обязательным, но которые по каким-то причинам не имеют установленных сроков годности).

Таким образом, существующее нормативное правовое регулирование отношений в сфере оборота хлебобулочной и кондитерской продукции обязывает поставщиков утилизировать хлеб, хлебобулочные и кондитерские изделия с истекшим сроком годности путём переработки или уничтожения.

Вместе с тем на практике у налогоплательщиков возникают проблемы. Объясняется это следующими нюансами.

С одной стороны, чиновники соглашаются с тем, что существующее нормативное правовое регулирование отношений в сфере оборота хлебобулочной и кондитерской продукции обязывает поставщиков утилизировать хлеб, хлебобулочные и кондитерские изделия с истекшим сроком годности путём переработки или уничтожения. Значит, расходы в виде стоимости кондитерских изделий с истекшим сроком годности, а также расходы, связанные с уничтожением такой продукции, могут быть учтены для целей налогообложения прибыли при условии, что данные расходы произведены в рамках предпринимательской деятельности и документально подтверждены надлежащим образом (письма Минфина России от 10.09.12 № 03-03-06/1/479, от 05.03.11 № 03-03-06/1/121 и другие).

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

С другой стороны, налоговики особо оговаривают условия признания расходов. Расходы, связанные с изъятием из оборота продукции с истекшим сроком годности, могут быть учтены в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль только при условии соблюдения Положения о проведении экспертизы некачественных и опасных продовольственного сырья и пищевых продуктов, их использовании или уничтожении (утв. постановлением Правительства РФ от 29.09.97 № 1263). Такие разъяснения содержат письма ФНС России от 16.07.09 № 3-2-09/139 и УФНС России по г. Москве от 30.11.10 № 16-15/125593@.

Пунктом 4 этого положения установлено, что пищевые продукты, которые имеют явные признаки недоброкачественности и в связи с этим представляют непосредственную угрозу жизни и здоровью человека, подлежат утилизации или уничтожению без проведения экспертизы. Однако в статьях 24, 25 закона № 29-ФЗ оговорено, что в целях определения возможности уничтожения или утилизации некачественных и опасных пищевых продуктов, изымаемых из оборота, они подлежат соответствующей экспертизе.

То есть, по сути, вопрос в следующем: надо ли проводить экспертизу, чтобы иметь возможность признать в налоговом учёте расходы в виде стоимости уничтожаемой продукции, а также сами расходы на их уничтожение?

В письме Роспотребнадзора от 17.08.06 № 0100/8881-06-32 было указано, что в связи с тем, что нормы законодательства, устанавливающие запрет продажи товаров по истечении установленного срока годности, являются императивными и носят обязательный характер, проведение экспертизы такой продукции нецелесообразно. Однако это не исключает необходимость проведения экспертизы данной продукции с целью установления возможности её дальнейшего использования для промышленной переработки, на корм скоту (причём в этом случае надо получить разрешение Россельхознадзора).

Таким образом, получается, что **экспертиза должна проводиться только с целью решения вопроса о дальнейшем использовании продукции с истекшим сроком**

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

использования для промышленной переработки, на корм скоту, а не с целью её уничтожения.

Также и судьи (например, в постановлении ФАС Уральского округа от 24.08.11 № Ф09-5075/11) делают вывод о том, что для отнесения затрат на расходы, уменьшающие налогооблагаемые доходы, и исчисления налога на прибыль требование соблюдать отраслевое законодательство не предусмотрено. Налоговое законодательство не предусматривает каких-либо неблагоприятных последствий в случае несоблюдения порядка уничтожения товаров и не мешает признать понесённые в связи с потерей товара расходы в качестве уменьшающих налоговую базу. Главным условием для учёта таких расходов является соблюдение общих требований, установленных статьёй 252 НК РФ.

А в постановлении ФАС Московского округа от 01.02.08 № КА-А40/14839-07-2 пояснялось, что достаточным документальным подтверждением понесённых налогоплательщиком расходов на уничтожение продукции с истекшим сроком годности является представление налогоплательщиком следующих документов:

- актов (журналов) изменения статуса товара, в которых отражены причины отнесения продукции к некачественной (окончание срока годности);
- актов приёмки товаров при их возврате;
- актов о проведении инвентаризации;
- актов уничтожения некачественной продукции, в которых содержится информация о наименованиях и количестве уничтоженных товаров, дате уничтожения;
- выписок из регистров налогового учёта по учёту товара, списанного в связи с его уничтожением.

Учитывая всё вышеизложенное, налогоплательщик обратился с вопросом в Минфин России, чтобы узнать, правомерна ли его позиция, которая заключается в том, что:

- затраты, связанные с уничтожением кондитерских изделий с истекшим сроком годности, включая их стоимость (затраты на их производство), могут быть учтены для целей исчисления налога на прибыль в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ);

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

- продукция с истекшим сроком годности не подлежит санитарно-гигиенической экспертизе, так как заведомо является недоброкачественной;
- достаточным основанием для изъятия такой продукции из оборота является установление факта истечения срока годности.

Что пояснил Минфин

Как обычно, чиновники формулируют свои выводы несколько «обтекаемо», но в целом можно заключить, что в данном случае они полностью поддержали налогоплательщика.

Во-первых, финансисты заключили, что расходы, понесённые производителем в связи с выкупом нереализованной хлебобулочной продукции с истекшим сроком годности, а также расходы, связанные с уничтожением такой продукции, могут быть учтены для целей налогообложения прибыли, при условии что данные расходы произведены в рамках предпринимательской деятельности и документально подтверждены надлежащим образом.

В рассматриваемом конкретном случае (как следовало из описания ситуации, представленного в запросе налогоплательщика) в соответствии с заключёнными договорами поставки производитель, реализовывавший производимую продукцию через розничные торговые организации, брал на себя обязанности по выкупу у торговой организации и дальнейшему уничтожению нереализованной продукции с истекшим сроком годности.

Во-вторых, специалисты финансового ведомства указали, что, по их мнению, цитируем: *«экспертиза продукции, изъятой из оборота, проводится для принятия решения о её дальнейшем использовании»*.

Отсюда можно сделать вывод, что если речь идёт о заведомо некачественной продукции, которая может быть только уничтожена и не может быть использована никаким образом (ни на корм скоту, ни в промышленной переработке), экспертиза не нужна. И это логично, ведь смысл экспертизы в том, чтобы установить, возможно ли дальнейшее использование. А если и так известно, что это не-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

возможно, то зачем нужна экспертиза и лишние затраты на её проведение.

Как отразить операции в учёте

И наконец, покажем, как нужно отражать операции по возврату товара с истекшим сроком годности и его уничтожению в бухгалтерском учёте.

Главное, что нужно иметь в виду, — это то, что в данном случае имеет место обратная реализация (выкуп) товара. Ведь в момент поставки (и приёмки покупателем) хлебобулочные и кондитерские изделия были качественными. И в негодность они пришли в связи с истечением срока годности (в то время как находились у покупателя (в розничном магазине, в торговом зале или на складе)).

Поэтому никакого частичного отказа от первоначальной реализации (как в случае, если поставленный товар был изначально бракованным) быть не может. Реализацией следует считать каждый переход права собственности, то есть сначала идёт «прямая реализация» (когда производитель продаёт свой товар розничному магазину), а после истечения срока годности при возврате товара покупателем происходит обратная реализация.

Если речь идёт о производителях, то возвращаемую продукцию с истекшим сроком годности не следует принимать к учёту вместе с «хорошей» продукцией на счёте 43 «Готовая продукция», ведь она уже не подлежит перепродаже. Кроме того, если при обратном выкупе задействовать счёт 43, фактически получится, что организация покупает продукцию на стороне. А ведь готовая продукция может только выпускаться самой организацией (т. е. корреспонденции предусмотрены со счетами учёта затрат, а не со счетами учёта расчётов). Поэтому лучше для этих целей использовать счёт 10 «Материалы», субсчёт 10-6 «Прочие материалы».

Если же просроченный товар возвращают оптовику, то есть торговой организации, она может принять его к учёту на счёте 41 «Товары», но на отдельном субсчёте, предназначенном именно для учёта недоброкачественных товаров, подлежащих уничтожению или утилизации.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Если возвращённая (выкупленная) продукция уничтожается, и её стоимость, и расходы на уничтожение следует относить на счёт 91 «Прочие доходы и расходы».

Пример 1

Организация, являющаяся производителем хлебобулочной и кондитерской продукции, реализует её по договорам поставки в розничные торговые организации. А просроченную продукцию покупатели возвращают для её уничтожения.

Все участники договоров применяют «упрощёнку», и вопрос об исчислении НДС не стоит.

Предположим, что в текущем месяце было продано продукции на 500 000 руб. (себестоимость данной продукции составила 390 000 руб.) и возвращено продукции с истекшим сроком годности на 20 000 руб. Деньги за возвращённую продукцию были выплачены соответствующим розничным торговым организациям. Вся возвращённая продукция была уничтожена в том же месяце, что подтверждается актами. Дополнительных расходов на уничтожение не возникло.

В соответствии с учётной политикой возвращаемая покупателями продукция с истекшим сроком годности, подлежащая уничтожению, учитывается на счёте 10-6.

В бухгалтерском учёте организации-производителя продажа хлебобулочной и кондитерской продукции по договорам поставки будет отражена записями:

Дебет 62 Кредит 90-1

— *500 000 руб. — отражена выручка от продажи продукции;*

Дебет 90-2 Кредит 43

— *390 000 руб. — списана себестоимость проданной продукции.*

Возврат (обратный выкуп) продукции с истекшим сроком годности в учёте отражают такими записями:

Дебет 10-6 Кредит 60

— *20 000 руб. — принята возвращённая покупателями продукция с истекшим сроком годности, подлежащая уничтожению;*

Дебет 60 Кредит 51

— *20 000 руб. — выплачена покупателям стоимость возвращённой продукции с истекшим сроком годности.*

Уничтожение продукции с истекшим сроком годности отражается проводкой:

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Дебет 91-2 Кредит 10-6

— 20 000 руб. — списана уничтоженная продукция с истекшим сроком годности, возвращённая покупателями.

Как быть с НДС

И наконец, уделим внимание ещё одному важному нюансу — порядку исчисления НДС в подобных ситуациях в случаях, когда одна или обе стороны договора применяют общий режим налогообложения.

При первоначальной продаже хлебобулочных и кондитерских изделий НДС начисляется в общем порядке — по ставкам 10 или 18% в зависимости от вида изделий. Соответственно, «входной» НДС по ценностям, работам, услугам, приобретённым для производства данных изделий, производитель принимает к вычету в общем порядке. Также и оптовая торговая организация, осуществляющая перепродажу хлебобулочных и кондитерских изделий, предъявляет к вычету суммы НДС, выставленные ему поставщиками.

Сложности возникают именно при возврате (обратном выкупе) изделий с истекшим сроком годности.

В рассматриваемой ситуации, как мы уже разобрались выше, имеет место именно обратная реализация: первоначальная сделка не отменяется и вновь происходит переход права собственности на данные ценности (только теперь — от «бывшего» покупателя к «бывшему» продавцу). Поэтому покупатель при отгрузке (возврате) товаров, которые он ранее принял на учёт в установленном порядке, обязан выставить продавцу счёт-фактуру. Это следует из подпункта «а» пункта 7 Правил ведения журнала учёта полученных и выставленных счетов-фактур (утв. постановлением Правительства РФ от 26.12.11 № 1137) (письмо Минфина России от 02.03.12 № 03-07-09/17).

Значит, «бывший» покупатель, осуществляя возврат, в случае если он является плательщиком НДС, обязан выставить счёт-фактуру и начислить НДС с данной операции в общем порядке, то есть как с «обычной» продажи.

А у «бывшего» поставщика, который принимает возвращаемую продукцию, возникает дилемма.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

С одной стороны, у него на руках будет счёт-фактура, а также документы, подтверждающие приёмку и принятие на учёт возвращённой продукции, которая подлежит переработке, утилизации или уничтожению.

Но, с другой стороны, если речь идёт конкретно о просроченных пищевых продуктах, чаще всего они подлежат именно уничтожению. А это значит, что возвращаемые (выкупаемые) ценности уже не будут использованы для осуществления операций, облагаемых НДС. Следовательно, требования пункта 2 статьи 171 НК РФ не соблюдаются, и предъявлять эти суммы НДС к вычету нельзя. На это обращалось внимание, в частности, в письме Минфина России от 14.09.10 № 03-03-06/1/587.

Впрочем, тот факт, что эти ценности больше не будут использоваться для совершения операций, облагаемых НДС, совершенно не означает, что производителю придётся восстанавливать уже принятый к вычету НДС по тем ценностям, работам и услугам, которые приобретались изначально для изготовления ранее реализованной, а ныне возвращаемой и подлежащей уничтожению продукции. Ведь глава 21 НК РФ не предусматривает обязанности восстанавливать эти суммы в данных обстоятельствах. Тем более что те вычеты были применены совершенно правомерно и изготовленная продукция была реализована, то есть была совершена налогооблагаемая операция. А возврат продукции с истекшим сроком годности — это по сути отдельная операция, в рамках которой «бывший» покупатель выставляет счёт-фактуру и предъявляет НДС, и к сырью (муке, маслу и т. д.), а также к работам и услугам, которые были потреблены для первоначального производства продукции, эта операция уже никакого отношения не имеет.

вернуться к началу статьи

Пример 2

Вернёмся к исходным данным примера 1, но предположим, что все участники находятся на общем режиме и являются плательщиками НДС.

вернуться к содержанию

Допустим также, что вся реализованная за месяц хлебобулочная продукция облагается НДС по ставке 10%, поэтому выручка составила 550 000 руб., в т. ч. НДС 50 000 руб. А стоимость частично воз-

вращённой продукции — 22 000 руб., в т. ч. 2000 руб. — НДС, указанный в счетах-фактурах розничных торговых организаций.

Поскольку выкупленная продукция уничтожается, суммы «входного» НДС по возвращаемой продукции вычету не подлежат. Поэтому целесообразно вообще не выделять эти суммы на счёт 19, а приходовать выкупленную продукцию на счёте 10-6 по полной стоимости, включая НДС, выделенный покупателем, возвращающим данную продукцию (п. 6 ПБУ 5/01).

Поэтому бухгалтерские записи будут выглядеть несколько иначе.

Продажа хлебобулочной и кондитерской продукции по договорам поставки будет отражена в учёте так:

Дебет 62 Кредит 90-1

— *550 000 руб. — отражена выручка от продажи продукции с НДС;*

Дебет 90-2 Кредит 43

— *390 000 руб. — списана себестоимость проданной продукции;*

Дебет 90-3 Кредит 68

— *50 000 руб. — начислен НДС к уплате в бюджет.*

При возврате (обратном выкупе) части продукции с истекшим сроком годности в учёте следует сделать записи:

Дебет 10-6 Кредит 60

— *22 000 руб. — принята возвращённая покупателями продукция с истекшим сроком годности, подлежащая уничтожению (по полной стоимости, включая НДС);*

Дебет 60 Кредит 51

— *22 000 руб. — выплачена покупателям стоимость возвращённой продукции с истекшим сроком годности.*

Уничтожение продукции с истекшим сроком годности следует отразить проводкой:

Дебет 91 Кредит 10-6

— *22 000 руб. — списана уничтоженная продукция с истекшим сроком годности, возвращённая покупателями (включая НДС).*

Если же выкупленная продукция реализуется на сторону (в ходе утилизации — например, на корм скоту) или перерабатывается в другую продукцию, которая в дальнейшем реализуется (и, значит, в конечном счёте с участием выкупленной продукции вновь совершаются облагаемые НДС операции), «входной» НДС можно предъявлять к вычету в общем порядке. ■

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Заявительный порядок возмещения НДС и «особые» проценты за «недобросовестный» расчёт

Комментарий к решению Президиума ВАС РФ от 20.11.12, вынесенному при пересмотре в порядке надзора определения ВАС РФ от 28.08.12 № 9334/12 <Об отказе заявителю в признании частично недействительным требования налоговой инспекции в части уплаты процентов в соответствии с пунктом 17 статьи 176.1 НК РФ>

Иван МОЛЧАНОВ, аудитор

После ознакомления с комментируемым решением Президиума ВАС РФ от 20.11.12 по определению ВАС РФ от 28.08.12 № 9334/12 возникает впечатление, что арбитры боятся быть заподозренными в излишней лояльности к налогоплательщикам и несоблюдении интересов пополнения государственной казны.

На собственном печальном опыте в этом убедился один из крупнейших налогоплательщиков.

От редакции. *В «дорожной карте» «Совершенствование налогового администрирования», информация о которой дана в предыдущем номере журнала, предлагается предоставить возможность использовать заявительный порядок возмещения НДС для организаций, общая сумма налогов которых составляет не менее 1 млн руб. за год. Правда, при условии осуществления ими непрерывной хозяйственной деятельности в течение трёх лет и своевременной сдачи налоговой отчётности. По мнению разработчиков, это позволит улучшить условия ведения бизнеса, снизить трудоёмкость подачи налоговой отчётности.*

С учётом того что поправки в налоговое законодательство намечается внести чуть ли не в I квартале 2013 года, печальный опыт крупного налогоплательщика пригодится и среднему бизнесу.

Суть дела

Крупная компания использовала заявительный порядок возмещения НДС, правила которого прописаны в ста-

вернуться к содержанию

тье 176.1 НК РФ. Заявительный порядок возмещения налога представляет собой зачёт или возврат суммы налога, заявленной к возмещению в налоговой декларации, до завершения камеральной налоговой проверки, проводимой в соответствии со статьёй 88 НК РФ на основе этой налоговой декларации.

После окончания камеральной проверки налоговики не признали часть налогового вычета и потребовали его вернуть. На эту сумму они также начислили проценты.

Дело в том, что в силу пункта 17 статьи 176.1 НК РФ на подлежащие возврату налогоплательщиком суммы начисляются проценты исходя из процентной ставки, равной двукратной ставке рефинансирования Банка России, действовавшей в период пользования бюджетными средствами. Указанные проценты начисляются начиная или со дня фактического получения налогоплательщиком средств в случае возврата суммы налога, или со дня принятия решения о зачёте суммы налога, заявленной к возмещению в случае зачёта суммы налога в заявительном порядке.

Однако **общество не согласилось выплачивать эти проценты, так как у него в этот же промежуток времени имелась переплата в бюджет по НДС**.

Стороны зашли в тупик и обратились в суд.

«Южная» логика

Компания взяла своё мнение отнюдь не с потолка. Она, вполне вероятно, опиралась на постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 27.12.11 по делу № А32-1953/2011.

Судьи пришли к выводу, что проценты, о которых идёт речь в пункте 17 статьи 176.1 НК РФ, по своей правовой природе являются компенсацией бюджету минимальных потерь и возлагают на налогоплательщика риск ненадлежащего расчёта возмещаемых сумм в виде уплаты процентов.

Итак, основанием для уплаты процентов является риск самостоятельного расчёта НДС, взятый на себя налогоплательщиком, который, реализуя своё право на применение заявительного порядка возмещения, принимает на себя

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

обязательство вернуть в бюджет излишне полученные или излишне зачтённые ему в заявительном порядке суммы налога, а также уплатить начисленные на указанные суммы проценты.

Судьи посчитали, что использование заявительного порядка возмещения НДС направлено на стимулирование налогоплательщика законодателем к добросовестному и ответственному подходу к расчёту сумм налога, подлежащих возмещению в заявительном порядке.

Так что наличие у налогоплательщика переплаты по НДС в бюджет в период пользования бюджетными средствами имеет правовое значение, так как наличие такой переплаты не приводит к возникновению финансовых потерь у бюджета.

Следовательно, если в течение всего периода пользования бюджетными средствами у налогоплательщика имелась переплата по НДС, то проценты за пользование неправомерно возмещённым НДС начислению не подлежат.

В общем, получается, что никто ничего не теряет и в результате все остаются «при своих».

«Северная» логика

Такая игра с нулевым итогом пришлась не по душе ФАС Московского округа, о чём свидетельствует постановление от 11.04.12 по делу № А40-69427/11-140-302. Здесь судьи посчитали, что спорные проценты — это особые суммы, под общие принципы взаимоотношений налогоплательщиков с бюджетом не подпадающие.

Право на применение заявительного порядка возмещения налога реализуется путём подачи налоговикам не позднее пяти дней со дня представления налоговой декларации заявления о применении такого порядка. При этом в заявлении налогоплательщик принимает на себя обязательство вернуть в бюджет излишне полученные или зачтённые в заявительном порядке суммы, а также уплатить начисленные на указанные суммы проценты, в случае если решение о возмещении суммы налога, заявленной к возмещению в заявительном порядке, будет отменено полностью или частично.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Обоснованность возмещения в заявительном порядке сумм налога проверяется налоговиками в ходе камеральной проверки представленной налогоплательщиком налоговой декларации.

При выявлении нарушений налогового законодательства составляется акт налоговой проверки и по результатам рассмотрения материалов проверки выносится решение о привлечении к налоговой ответственности или об отказе в привлечении к налоговой ответственности.

Сумма налога, возмещённая налогоплательщику по заявлению, может превысить сумму налога, подлежащую возмещению по результатам проверки. В этом случае одновременно с принятием документа о привлечении к ответственности принимается решение об отмене возмещения той части суммы налога, которая не подлежит возмещению по результатам камеральной проверки.

Одновременно налогоплательщику направляется требование о возврате в бюджет излишне полученных или зачтённых в заявительном порядке сумм. Размер такой суммы рассчитывается пропорционально доле излишне восполненной суммы налога в общей сумме налога, возмещённой в заявительном порядке.

На подлежащие возврату налогоплательщиком суммы НДС начисляются проценты.

Заявительный порядок возмещения НДС является правом, которым может, но не обязан воспользоваться налогоплательщик, отвечающий требованиям, указанным в статье 176.1 НК РФ. Используя это право и получая из бюджета суммы налога до проведения камеральной проверки, налогоплательщик обязуется уплатить проценты за преждевременное получение бюджетных средств.

Московские судьи полагают, что праву налогоплательщика на возмещение суммы НДС «авансом» корреспондирует его обязанность по возврату в бюджет излишне полученных или зачтённых сумм налога в размере, увеличенном на сумму начисленных процентов, если будет отменено решение инспекции о возмещении суммы налога в заявительном порядке.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Самое главное: начисление и взыскание предусмотренных пунктом 17 статьи 176.1 НК РФ процентов носит **компенсационный** (?!) характер и **рассматриваемая статья НК РФ не связывает начисление процентов с наличием или отсутствием у налогоплательщика переплаты в период необоснованного пользования возмещёнными в заявительном порядке суммами налога**.

Вот тут хотелось бы не согласиться. Судьи ведут речь о «компенсации», хотя, на наш взгляд, северокавказские судьи совершенно объективно заметили, что бюджет ничего не потерял. Грубо говоря, налогоплательщик незаконно пользовался бюджетными средствами, но в это же самое время бюджет незаконно пользовался деньгами налогоплательщика. Или уважаемые судьи полагают, что одни и те же действия налогоплательщика в отношении государства считаются правонарушением, а государства в отношении налогоплательщика — нет?

«Высшая» логика

Увы, но Президиум ВАС РФ полностью принял точку зрения налоговиков и московских судей. **Проценты, начисляемые при применении статьи 176.1 НК РФ, являются, по мнению суда, «особыми» и отделены от прочих отношений налогоплательщика с государственным бюджетом.**

Остаётся только надеяться, что ВАС РФ не распространит подобный принцип на другие случаи, связанные с начислением и возмещением НДС. К несчастью, после постановления Президиума ВАС РФ от 24.11.09 № 11200/09 от высшей судебной инстанции мы можем ожидать не очень приятных известий. ■

вернуться к началу статьи

вернуться к содержанию

Расходы прямые и косвенные: возможности совмещения налогового учёта с бухгалтерским

Комментарий к письму Минфина России от 07.12.12 № 03-03-06/1/637 <О возможности применения перечня прямых расходов для целей бухгалтерского учёта при формировании состава прямых расходов в налоговом учёте>

Раиса НИЧУК, консультант

По правилам налогового учёта все расходы, связанные с производством и реализацией, должны делиться на прямые и косвенные. Но как это правильно сделать, законодатель не уточняет. Финансисты же в очередной раз высказывают своё мнение по этому вопросу.

Буква закона

Комментируемое письмо традиционно изобилует цитатами из НК РФ. Действительно, от буквы закона никуда не деться, а потому и мы напомним основные нюансы, урегулированные законодательно.

Требование о разделении расходов на производство и реализацию, осуществлённых в течение отчётного (налогового) периода, на прямые и косвенные закреплено в пункте 1 статьи 318 НК РФ.

И это принципиальный вопрос, так как **прямые расходы** (п. 2 ст. 318 НК РФ) **относятся к расходам текущего отчётного (налогового) периода только по мере реализации продукции, работ, услуг**, в стоимости которых они учтены в соответствии со статьёй 319 НК РФ. Иными словами, они могут «оседать» в незавершённом производстве и в остатках непроданной продукции, то есть, по сути, формируют себестоимость изготовляемой продукции, хотя в налоговом законодательстве даже само слово «себестоимость» с 2002 года фактически не фигурирует. А если вдруг отнести прямые расходы к конкретному производственному процессу по изготовлению данного вида продукции (работ, услуг) невозможно, налогоплательщик в своей

вернуться к содержанию

учётной политике для целей налогообложения должен самостоятельно определить механизм распределения указанных расходов с применением экономически обоснованных показателей.

А вот **косвенные расходы** на производство и реализацию, осуществлённые в отчётном (налоговом) периоде, как и внереализационные расходы, **в полном объёме относятся к расходам текущего отчётного (налогового) периода**.

Главная проблема заключается в том, как отделить прямые расходы от косвенных. Ведь конкретный перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг), каждый налогоплательщик должен определить сам. Зафиксировать его нужно в учётной политике для целей налогообложения.

Причём в той же статье 318 НК РФ приведён ориентировочный перечень расходов, которые могут быть отнесены к прямым. Поскольку законодатель использовал оборот «в частности», можно смело делать вывод, что это всего лишь рекомендация, своего рода «пример», но на практике каждый налогоплательщик вправе как сокращать, так и расширять этот рекомендованный перечень.

Итак, к прямым расходам можно относить:

- материальные затраты, определяемые в соответствии с подпунктами 1 и 4 пункта 1 статьи 254 НК РФ (т. е. речь идёт о сырье, материалах, покупных полуфабрикатах, из которых, собственно, изготавливается продукция);
- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также страховые взносы с этой зарплаты. Имеются в виду расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, а также взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

Соответственно, все остальные суммы расходов (кроме внереализационных согласно статье 265 НК РФ), которые не поименованы в учётной политике организации как прямые, считают косвенными.

По мнению чиновников, которое выражено в комментируемом письме и неоднократно озвучивалось ранее, из норм статей 252, 318 и 319 НК РФ следует, что в любом случае выбор налогоплательщика в отношении расходов, формирующих в налоговом учёте стоимость произведённой и реализованной продукции, должен быть экономически обоснованным.

Поэтому, к примеру, нельзя просто объявить все расходы косвенными: это будет необоснованным, ведь в любом случае при изготовлении какой-либо продукции, выполнении работ и оказании услуг задействуются определённые материалы, возникают трудовые затраты и т. д.

Так что мало просто написать учётную политику — нужно позаботиться о том, чтобы закреплённые в ней положения были обоснованными.

Правила бухучёта — весомый аргумент для подтверждения экономической обоснованности расходов

По мнению финансистов, требованию обоснованности вполне отвечают данные бухгалтерского учёта.

Комментируемое письмо было выпущено ещё в 2012 году, когда действовал Федеральный закон от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учёте», поэтому чиновники в разъяснениях сослались именно на него. В соответствии с пунктом 3 статьи 1 этого закона одной из основных задач бухгалтерского учёта является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и её имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчётности — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, — а также внешним — инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчётности.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

На этом основании составители письма сделали вывод, что при формировании состава прямых расходов в налоговом учёте налогоплательщик вполне может учитывать перечень прямых расходов, связанных с производством и реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг), применяемый для целей бухгалтерского учёта.

Проще говоря, вполне допустимо включить в перечень прямых затрат те, что относятся в дебет счёта 20 «Основное производство» (в том числе и путём распределения со счёта 25 «Общепроизводственные расходы» и иных счетов). И тогда сумма затрат, принимаемых в уменьшение полученных доходов, будет одинаковой:

- и в бухгалтерском учёте — это будет себестоимость проданных продукции, работ и услуг, определяемая записью в дебет счёта 90 «Продажи», субсчёт 90-2 «Себестоимость продаж» с кредита счёта 43 «Готовая продукция» или 20 «Основное производство»;
- и в налоговом учёте — это сумма прямых затрат, признаваемых в отчётном периоде с учётом остатков незавершённого производства и реализованной продукции в контексте требований статей 318 и 319 НК РФ.

Тот факт, что с 2013 года действует «новый» закон о бухгалтерском учёте, сути дела не меняет. Конечно, в Федеральном законе от 06.12.11 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте» нет норм, аналогичных рассмотренным выше, относительно задач бухучёта. Но и в нём (п. 1 ст. 13) сказано, что составленная на основе данных бухгалтерского учёта бухгалтерская (финансовая) отчётность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчётную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчётный период, необходимое пользователям этой отчётности для принятия экономических решений. А потому по сути никто не отменял необходимости формировать учётную политику для целей бухгалтерского учёта и вести учёт так, чтобы в итоге создавалась всё та же достоверная и полная информация о деятельности организации и её результатах, в том числе и обоснованная, качественная информация о затратах и себестоимости.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Налоговый и бухгалтерский учёт: курс на сближение и потенциальное «слияние»...

Возможность «слияния» бухгалтерского и налогового учёта в части вопроса формирования перечня прямых затрат и, как следствие, определения величины расходов, связанных с производством и реализацией, в распределении по отдельным отчётным (налоговым) периодам вполне соответствует общему курсу совершенствования налоговой политики.

В частности, среди мер налогового стимулирования, которые планируется осуществить в ближайшее время, предусмотрено и упрощение налогового учёта (п. 1.1.5 части II Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и плановый период 2014 и 2015 годов).

Необходимость вести налоговый учёт существует с 1 января 2002 года. Система налогового учёта организуется налогоплательщиком самостоятельно. Законодательно установлено, что ни налоговые, ни иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учёта или какие-либо правила налогового учёта сверх тех требований, которые зафиксированы непосредственно в НК РФ.

В дальнейшем в целях сближения бухгалтерского и налогового учёта в статью 313 НК РФ было внесено изменение, согласно которому налогоплательщик вправе использовать для целей налогового учёта регистры бухгалтерского учёта. Их, если есть необходимость, можно дополнить нужными реквизитами либо вести самостоятельные регистры налогового учёта. Поэтому уже не первый год действующее законодательство о налогах и сборах не препятствует ведению налогового учёта на основе регистров бухгалтерского учёта. А необходимость налогового учёта определена исключительно обязанностью налогоплательщика исчислять налоговую базу по налогу на прибыль организаций в порядке, установленном главой 25 НК РФ.

На практике все различия между регистрами бухгалтерского и налогового учёта и, соответственно, «бухгалтерским» финансовым результатом и показателем налоговой базы по налогу на прибыль организаций обусловлены главным образом налоговыми преференциями и ограниче-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

ниями в отношении признания в целях налогообложения отдельных видов расходов (представительских, рекламных, расходов на уплату процентов и др.). К примеру, применение амортизационной премии в целях налогообложения прибыли организаций приводит к несоответствию показателей амортизации, начисленной в налоговом и бухгалтерском учёте. При этом обязанность налогоплательщика вести отдельный учёт сумм начисленной амортизации в бухгалтерском и налоговом учёте или ежемесячно корректировать суммы амортизации, начисленные в бухгалтерском учёте, обусловлена применением налогоплательщиком амортизационной премии и может быть отменена только одновременно с отменой указанной налоговой преференции.

А потому фактически упрощение порядка подготовки налоговой отчётности по налогу на прибыль организаций может быть достигнуто путём внесения изменений в главу 25 НК РФ, направленных на сближение правил бухгалтерского и налогового учёта. А сами по себе отмена налогового учёта и установление порядка определения налоговой базы на основании данных бухгалтерской отчётности и налоговых корректировок в соответствии с действующими правилами налогообложения прибыли являются лишь формальным решением указанной проблемы. Реализация данной меры потребует от налогоплательщиков ведения непрерывного учёта отклонений показателей бухгалтерского учёта от показателей, используемых для определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций, равнозначного по сложности его ведения существующему налоговому учёту.

Впрочем, в рамках реализации налоговой политики последовательно осуществляются меры, направленные на сближение правил бухгалтерского и налогового учёта.

Например, начиная с 2005 года налогоплательщики могли формировать в бухгалтерском и налоговом учёте единый перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

Кроме того, уже не первый год действуют одинаковые правила учёта авансов, выраженных в иностранной валю-

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

те, то есть налоговое законодательство было приведено в соответствие с правилами, предусмотренными в бухгалтерском учёте.

Но в целях дальнейшего сближения бухгалтерского и налогового учёта планируется на основании постоянного обсуждения и выявления областей, в которых законодательством о налогах и сборах нецелесообразно устанавливать особые правила определения показателей, используемых при расчёте налоговой базы, отличные от правил бухгалтерского учёта, минимизировать количество таких различий и тем самым максимально облегчить работу бухгалтера.

А если длительный цикл?

Поводом для комментируемого письма стало обращение налогоплательщика по более сложному и «узкому» вопросу. Налогоплательщик интересовался не просто возможностью применять одинаковый перечень прямых расходов в бухгалтерском и налоговом учёте, но и тонкостями признания расходов при выполнении работ с длительным циклом.

Речь шла об учёте в организации, которая осуществляет проектные работы и у которой на исполнении одновременно могут находиться до 30 договоров подряда на осуществление проектно-изыскательских работ с различными сроками выполнения как с поэтапной сдачей работ заказчику, так и без таковой. Причём такие работы могут быть как краткосрочными, так и долгосрочными. А организационно-штатная структура организации не позволяет в прямом порядке относить затраты (например, по зарплате, расходу бумаги, канцелярские и т. п.) на каждый отдельный договор. В целях единообразия бухгалтерского, налогового и управленческого учёта организация планирует поступать следующим образом:

- в учётной политике для целей налогового и бухгалтерского учёта указать срок работ длительного цикла, руководствуясь пунктом 13 ПБУ 9/99 «Доходы организации» (утв. приказом Минфина России от 06.05.99 № 32н) и статьями 271–272 НК РФ;

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

- в бухгалтерском и налоговом учёте признавать выручку от выполнения работ по конкретному договору способом «по мере готовности», а степень готовности (в процентах) и сумму готовности (в рублях) по конкретному договору подтверждать «экспертным методом»;
- определять выручку за отчётный период как сумму выручки «по готовности» и выручки по подписанным актам выполненных работ;
- переводить выручку «по готовности» в дебиторскую задолженность с одновременным начислением НДС после подписания актов приёмки выполненных работ и передачи заказчику проектной документации;
- для целей бухгалтерского учёта к прямым расходам, связанным с производством, относить понесённые в отчётном периоде расходы, непосредственно связанные с производством и отражаемые на счёте 20 «Основное производство», а для целей налогового учёта при формировании состава прямых расходов учитывать перечень прямых расходов, связанных с производством, применяемый для целей бухгалтерского учёта (руководствуясь письмом Минфина России от 14.05.12 № 03-03-06/1/247);
- относить на себестоимость затраты организации, осуществлённые в отчётном периоде при выполнении работ по договорам, в этом же отчётном периоде;
- использовать для распределения прямых затрат на соответствующие договоры процент, определяемый как отношение доли выручки за отчётный период по конкретному договору к выручке за отчётный период по всем договорам;
- отражать на счёте 26 «Общехозяйственные расходы» и учитывать как косвенные расходы для целей бухгалтерского и налогового учёта понесённые в отчётном периоде расходы, не связанные непосредственно с производством.

Соответственно, налогоплательщик интересовался у чиновников, правомерен ли такой порядок признания выручки и расходов для целей исчисления налога на прибыль.

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Как и следовало ожидать, однозначного, конкретного и прямого ответа по всем перечисленным позициям финансисты не дали. Но в отношении признания доходов и расходов по производствам с длительным технологическим циклом было отмечено следующее.

По доходам, относящимся к нескольким отчётным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена чётко или определяется косвенным путём, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учётом принципа равномерности признания доходов и расходов (п. 2 ст. 271 НК РФ). А по производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключённых договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам).

Более подробно этот вопрос раскрывается в статье 316 НК РФ. В ней уточняется, что по производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом в случае, если условиями заключённых договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно с учётом принципа равномерности признания дохода на основании данных учёта. При этом принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации, должны быть утверждены налогоплательщиком в учётной политике для целей налогообложения.

При этом **под производством с длительным технологическим циклом в целях исчисления налога на прибыль** следует понимать производство, сроки начала и окончания которого приходятся на разные налоговые периоды, независимо от количества дней осуществления производства. Указанное распространяется только на случаи заключения договора, не предусматривающего поэтапную сдачу работ, услуг (вне зависимости от продолжительности этапов).

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Таким образом, при выполнении работ (услуг) с длительным производственным циклом, не предусматривающим их поэтапной сдачи, цена договора на их реализацию распределяется налогоплательщиком между отчётными периодами, в течение которых выполняется договор, равномерно или пропорционально доле фактических расходов отчётного периода в общей сумме расходов.

А вот отнесение возникших расходов к расходам текущего отчётного (налогового) периода осуществляется налогоплательщиком в общеустановленном порядке, то есть при методе начисления в соответствии со статьями 272 и 318 НК РФ. ■

вернуться к началу статьи

вернуться к содержанию

Обязательное пенсионное страхование: первые шаги реформы

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

Продолжение. Начало комментария к документу опубликовано в «720 часов» № 1, 2013

Наталья ШИШКОЕДОВА, консультант-эксперт

Изменения, внесённые под занавес года в законодательство в сфере пенсионного обеспечения и уплаты страховых взносов, не обошли стороной и самозанятых граждан. Речь идёт о тех, кто платит фиксированные взносы «за себя», даже при отсутствии наёмных работников, — это индивидуальные предприниматели, главы крестьянских фермерских хозяйств и другие лица, перечисленные в пункте 2 части 1 статьи 5 Федерального закона от 24.07.09 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования».

Понятие «стоимость страхового года» упразднено

Первое, что бросается в глаза в комментируемом законе, — это тот факт, что в новой редакции закона № 212-ФЗ полностью упразднено понятие «стоимость страхового года». Регламентировавшая её статья 13 признана утратившей силу с 1 января 2013 года. Все упоминания о стоимости страхового года исчезли и из остальных статей данного закона (к примеру, изменены формулировки ч. 3 и 4.1 ст. 14, подп. 13 ч. 1 ст. 29 закона № 212-ФЗ и т. д.).

А вот в Федеральном законе от 15.12.01 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» упоминание о стоимости страхового года осталось, но только в статье 3 и с иной целью. Ранее это понятие было связано с суммами, которые должны поступать за физических лиц для получения ими права на страховое обеспечение. Отныне же понятие «стоимость страхового

вернуться к содержанию

года» объединено с некой эталонной величиной — один МРОТ, увеличенный в 12 раз и умноженный на тариф взносов в ПФР, — исходя из которой определяется объём межбюджетных трансфертов из федерального бюджета, предоставляемых бюджету ПФР на возмещение расходов по выплате трудовых пенсий в установленных законодательством случаях. Проще говоря, к самим страхователям «стоимость страхового года» теперь никакого отношения не имеет. А в остальных статьях закона № 167-ФЗ стоимость страхового года не упоминается.

Таким образом, теперь порядок расчёта фиксированного взноса не привязан к стоимости страхового года. Он напрямую регламентируется новыми частями 1.1 и 1.2 статьи 14 закона № 212-ФЗ. Причём на деле получилось, что и базы начисления взносов в ПФР и Федеральный фонд ОМС «развели» в два раза.

Хотя, конечно, осталась увязка тарифов страховых взносов, установленных законом № 212-ФЗ, с величиной МРОТ, установленного на начало финансового года, за который уплачиваются страховые взносы.

Напомним, что с 1 января 2013 года Федеральным законом от 03.12.12 № 232-ФЗ «О внесении изменения в статью 1 Федерального закона „О минимальном размере оплаты труда“» МРОТ повышен до 5205 руб. Именно эта сумма и принимается в расчёт при определении размеров страховых взносов самозанятых граждан, подлежащих уплате за 2013 год.

Тарифы продолжают действовать до 2015 года

Но прежде чем перейти к обсуждению порядка исчисления фиксированных платежей в 2013 году, напомним, что самозанятые лица применяют «стандартные» тарифы, зафиксированные в части 2 статьи 12 закона № 212-ФЗ. Изменений в эти величины не внесено, поэтому в 2013 году, как и в прошлом году, взносы начисляются по тарифам:

- 26 % — в ПФР;
- 5,1 % — в ФФОМС.

То же самое следует и из новой редакции пункта 2.2 статьи 22 закона № 167-ФЗ. Ведь новая редакция пункта 2.1

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

данной статьи, изменяющая распределение тарифа страховых взносов, начнёт действовать только с 1 января 2014 года, когда на финансирование накопительной части будет направляться не 6%, как сейчас, а всего 2%.

А пока в 2013 году взносы в ПФР по общему тарифу 26% распределяются в зависимости от года рождения индивидуального предпринимателя, адвоката, нотариуса, занимающегося частной практикой, или иного самозанятого лица (включая членов КФХ) следующим образом:

- взносы за лиц 1966 года рождения и старше целиком направляются на финансирование страховой части пенсии (в т. ч. 10% на солидарную часть и 16% на индивидуальную часть тарифа страховых взносов);
- взносы в размере 6% за лиц 1967 года рождения и моложе нужно направлять на финансирование накопительной части трудовой пенсии (это индивидуальная часть тарифа), а остальные 20% (по 10% на солидарную и индивидуальную части) — на финансирование страховой части трудовой пенсии.

Как считать фиксированный платёж

Фиксированный размер страхового взноса по обязательному пенсионному страхованию — иными словами, величина платежа в ПФР — определяется путём умножения тарифа взносов в ПФР на двукратный МРОТ и дальнейшего увеличения полученного результата в 12 раз.

Значит, к примеру, индивидуальный предприниматель 1960 года рождения в 2013 году должен будет уплатить «за себя» фиксированный платёж **в ПФР (на страховую часть)** в сумме **32 479,20 руб. (5205 руб. × 2 × 26% × 12)**.

А для расчёта взноса по обязательному медицинскому страхованию (т. е. для определения суммы, которую за очередной год надо уплатить в ФФОМС) нужно просто взять МРОТ (однократную величину), тариф в ФФОМС и также увеличить это произведение в 12 раз.

То есть **размер обязательного взноса в ФФОМС в 2013 году** составляет **3185,46 руб. (5205 руб. × 5,1% × 12)**.

И значит, общая сумма взносов самозанятого лица за 2013 год составляет **35 664,66 руб.** (**32 479,20 руб. + 2185,46**).

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Общий размер страховых взносов самозанятых граждан в 2013 году вырос в 2,1 раза (35 664,66 : (4611 × (26 % + 5,1 %) × × 12)), причём не только за счёт увеличения самого МРОТ, но прежде всего за счёт «удвоения» фиксированного размера взноса в ПФР.

Уплачиваются взносы, конечно же, раздельно — в ПФР и в ФФОМС. Но совершенно не обязательно делить годовую сумму на 12 или на 4 равные части и уплачивать их ежемесячно или ежеквартально (хотя, конечно, для спецрежимников такой вариант удобнее, так как они смогут уменьшать текущие платежи по единому налогу в рамках соответствующих норм налогового законодательства). Главное — чтобы в конечном итоге вся необходимая сумма была уплачена по состоянию на 31 декабря 2013 года.

Главам КФХ, как и прежде, нужно иметь в виду, что они должны уплачивать страховые взносы в фиксированном размере не только за себя, но и за каждого члена хозяйства. Общую сумму взносов они теперь будут определять путём умножения соответствующих фиксированных размеров (отдельно по ПФР и по ФФОМС) на количество всех членов КФХ, включая и самого главу КФХ.

Когда взносы можно не платить

Ну и, наконец, поговорим о «ложке мёда» в этой «бочке дёгтя»...

Позитивное новшество заключается в том, что согласно новой части 6 статьи 14 закона № 212-ФЗ самозанятые лица (все, кто перечислен в п. 2 ч. 1 ст. 5 закона № 212-ФЗ) не должны исчислять и уплачивать фиксированные взносы «за себя» в ПФР и ФФОМС за некоторые периоды, указанные в пункте 1 статьи 11 Федерального закона от 17.12.01 № 173-ФЗ «О трудовых пенсиях в Российской Федерации».

Но для этого необходимо соблюсти два условия:

- не осуществлять фактически деятельность в эти периоды;
- представить документы, подтверждающие отсутствие деятельности в данные периоды.

В число исключаемых попали периоды, указанные в пункте 1 статьи 11 закона № 173-ФЗ, а именно:

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

- периоды военной службы по призыву (подп. 1);
- период ухода одного из родителей за каждым ребёнком до достижения им возраста полутора лет, но не более трёх лет в общей сложности (подп. 3);
- период ухода, осуществляемого трудоспособным лицом за инвалидом I группы, ребёнком-инвалидом или за лицом, достигшим возраста 80 лет (подп. 6);
- период проживания супругов военнослужащих, проходящих военную службу по контракту, вместе с супругами в местностях, где они не могли осуществлять предпринимательскую деятельность, но не более пяти лет в общей сложности (подп. 7);
- период проживания за границей супругов работников, направленных в дипломатические представительства и консульские учреждения РФ, постоянные представительства РФ при международных организациях, торговые представительства РФ в иностранных государствах, представительства федеральных органов исполнительной власти, государственных органов при федеральных органах исполнительной власти либо в качестве представителей этих органов за рубежом, а также в представительства государственных учреждений РФ за границей и международные организации, перечень которых утверждается Правительством РФ (в настоящее время это постановление Правительства РФ от 26.11.08 № 885), но не более пяти лет в общей сложности (подп. 8).

Пример

Женщина, являющаяся индивидуальным предпринимателем, родила первого ребёнка в октябре 2012 года, а в декабре 2012 года, после окончания декретного отпуска, решила взять отпуск по уходу за ребёнком до полутора лет. При этом она временно отказалась от ведения предпринимательской деятельности, в связи с чем закрыла свою торговую точку, расторгла договор аренды, перестала закупать товары и т. д. (но осталась в статусе индивидуального предпринимателя и не снялась с учёта в налоговой инспекции).

В этом случае ей нужно поступить так. Взносы за 2012 год нужно уплатить в общем порядке, вне зависимости от факта осуществления предпринимательской деятельности. А вот взносы за 2013 год

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

(если она весь год фактически не будет заниматься предпринимательством, а будет заниматься только своим ребёнком и личными делами) ей платить не нужно.

Если же в вышеперечисленные периоды предприниматель или другое самозанятое лицо всё-таки будет осуществлять свою деятельность, ему придётся уплатить страховые взносы в ПФР и ФФОМС в текущем календарном году. Однако фиксированные **размеры этих взносов определяются пропорционально количеству календарных месяцев, в течение которых ими фактически осуществлялась соответствующая деятельность**. Это предусмотрено в новой части 7 статьи 14 закона № 212-ФЗ.

Окончание примера

Решимости женщины-предпринимателя заниматься исключительно ребёнком хватило только на несколько месяцев (или финансовое положение вынудило её отказаться от идеи «отсидеть в отпуске» все полтора года). С 1 мая 2013 года она вновь начала заниматься предпринимательством. В этом случае в срок до 31 декабря 2013 года ей нужно уплатить фиксированные взносы, но не за целый год, а пропорционально периоду ведения деятельности (с мая по декабрь 2013 года).

Сумма взносов составит:

- 21 652,80 руб. (32 479,20 руб. × 8 : 12) — в ПФР (в общей сложности, а если дата рождения женщины — после 1 января 1967 года, данную сумму нужно подразделять на страховую и накопительную части);
- 2123,46 руб. (3185,46 руб. × 8 : 12) — в ФФОМС. ■

вернуться к началу статьи

вернуться к содержанию

Нормативно-справочная информация

Процентная ставка рефинансирования (учётная ставка) Банка России

Дата начала действия	Размер ставки, %	Основание
14 сентября 2012 года	8,25	Указание Банка России от 13.09.12 № 2873-У

Минимальный размер оплаты труда

Дата начала действия	Размер МРОТ, руб.	Основание
1 января 2013 года	5205	Федеральный закон от 03.12.12 № 232-ФЗ (ст. 1)

Предельная величина базы для начисления страховых взносов во внебюджетные фонды

Предельная величина доходов для начисления взносов в отношении каждого физического лица нарастающим итогом с начала года в соответствии с п. 4 ст. 8 Федерального закона от 24.07.09 № 212-ФЗ	Коэффициент индексации на 2013 год с учётом роста средней заработной платы в РФ	Предельная величина базы для начисления страховых взносов во внебюджетные фонды с 1 января 2013 года (с учётом предыдущих индексаций)	Основание
415 000	1,11	568 000 руб. (415 000 руб. × 1,1164 × × 1,1048 × 1,11)*	Постановление Правительства РФ от 10.12.12 № 1276

* Свыше предельной величины базы страхователи платят взносы в ПФР по тарифу 10%.

Дополнительные тарифы страховых взносов для отдельных категорий плательщиков взносов

Период действия	Категория лиц, в пользу которых платятся взносы	Размер тарифа, %	Основание
2013 год	Физические лица, занятые на видах работ, указанных в подпункте 1 пункта 1 статьи 27 Федерального закона от 17.12.01 № 173-ФЗ	4	Федеральный закон от 24.07.09 № 212-ФЗ (п. 1 ст. 58.3)
2013 год	Физические лица, занятые на видах работ, указанных в подпунктах 2–18 пункта 1 статьи 27 Федерального закона от 17.12.01 № 173-ФЗ	2	Федеральный закон от 24.07.09 № 212-ФЗ (п. 2 ст. 58.3)

вернуться к содержанию

Максимальный и минимальный размер дневного пособия по временной нетрудоспособности (за исключением пособия по временной нетрудоспособности в связи с несчастным случаем на производстве и профзаболеванием) в 2013 году

Страховой стаж работника	Максимальный размер дневного пособия	Минимальный размер дневного пособия
От 6 месяцев до 5 лет	801,37 руб. (975 000 руб.* : 730 дн.** × 60%)	102,67 руб. (124 920 руб.*** : 730 дн. × 60%)
От 5 до 8 лет	1068,49 руб. (975 000 : 730 дн. × 80%)	136,90 руб. (124 920 руб. : 730 дн. × 80%)
8 лет и более	1335,62 руб. (975 000 : 730 дн. × 100%)	171,12 руб. (124 920 руб. : 730 дн. × 100%)

* Сумма предельных величин базы для начисления страховых взносов в ФСС России в 2011 году (463 000 руб.) и 2012 году (512 000 руб.) (п. 1 и п. 3.2 ст. 14 Федерального закона от 29.12.06 № 255-ФЗ). Если пособие назначается и выплачивается несколькими страхователями (п. 2 ст. 13 закона № 255-ФЗ), средний заработок, исходя из которого исчисляется пособие, учитывается за каждый календарный год в сумме, не превышающей указанную предельную величину, при исчислении данных пособий каждым из этих страхователей.

** Количество календарных дней за двухлетний период (365 × 2) (п. 3 ст. 14 Федерального закона № 255-ФЗ).

*** Сумма, исчисленная исходя из 24-кратной величины МРОТ, установленного федеральным законом на день наступления страхового случая (на 1 января 2013 года — 5205 руб. × 24 мес.). Застрахованному лицу, имеющему страховой стаж менее шести месяцев, пособие по временной нетрудоспособности выплачивается в размере, не превышающем за полный календарный месяц МРОТ, установленного федеральным законом.

Индексация пособий гражданам, имеющим детей

Дата начала действия	Коэффициент индексации, установленный из прогнозного уровня инфляции	Основание
1 января 2013 года	1,055	Федеральный закон от 03.12.12 № 216-ФЗ (п. 2 ст. 10)

Размер материнского (семейного) капитала

Период действия	Размер материнского (семейного) капитала, предусмотренного Федеральным законом от 29.12.06 № 256-ФЗ, руб.	Основание
2013 год	408 960,5	Закон № 216-ФЗ (п. 1 ст. 10)

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Размеры отдельных видов социальных пособий

Период действия	Вид пособия	Сумма пособия, руб.	Основание
2013 год	Пособие по беременности и родам женщинам, уволенным в связи: • с ликвидацией организаций; • прекращением физическими лицами деятельности в качестве индивидуальных предпринимателей; • прекращением полномочий частными нотариусами; • прекращением статуса адвоката; • прекращением деятельности иными физическими лицами, чья профессиональная деятельность в соответствии с федеральными законами подлежит государственной регистрации и (или) лицензированию	490,79	Федеральный закон от 19.05.95 № 81-ФЗ (ст. 8) и закон № 216-ФЗ (п. 2 ст. 10)
	Единовременное пособие женщинам, вставшим на учёт в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности	490,79	Закон № 81-ФЗ (ст. 10) и закон № 216-ФЗ (п. 2 ст. 10)
	Единовременное пособие при рождении ребёнка	13 087,61	Закон № 81-ФЗ (ст. 12) и закон № 216-ФЗ (п. 2 ст. 10)
	Единовременное пособие при передаче ребёнка на воспитание в семью	13 087,61	Закон № 81-ФЗ (ст. 12.2) и закон № 216-ФЗ (п. 2 ст. 10)
	Единовременное пособие беременной жене военнослужащего, проходящего военную службу по призыву	20 725,60	Закон № 81-ФЗ (ст. 12.4) и закон № 216-ФЗ (п. 2 ст. 10)
	Ежемесячное пособие на ребёнка военнослужащего, проходящего военную службу по призыву	8 882,40	Закон № 81-ФЗ (ст. 12.7) и закон № 216-ФЗ (п. 2 ст. 10)
	Минимальный размер ежемесячного пособия* гражданам, находящимся в отпуске по уходу: • за первым ребёнком; • за вторым и последующими детьми до достижения ребёнком возраста полутора лет	2453,93 4907,85	Закон № 81-ФЗ (ст. 15) и закон № 216-ФЗ (п. 2 ст. 10)
	Пособие на погребение	4763,96	Федеральный закон от 12.01.96 № 8-ФЗ (п. 1 ст. 10) и закон № 216-ФЗ (п. 2 ст. 10)

* Ежемесячное пособие по уходу за ребёнком до достижения им возраста 1,5 лет выплачивается застрахованным лицам за счёт ФСС России из расчёта 40% среднего заработка, но не менее указанных в таблице величин. В случае ухода за двумя и более детьми размер ежемесячного пособия по уходу за ребёнком суммируется. При этом суммированный размер указанного пособия не может превышать 100% среднего заработка застрахованного лица, определённого в порядке, установленном статьёй 14 закона № 255-ФЗ, но не может быть менее суммированного минимального размера этого пособия (ст. 11.2 закона № 255-ФЗ).

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

Коэффициент-дефлятор, применяемый для определения величины предельного размера доходов, ограничивающей право на применение упрощённой системы налогообложения

Период действия	Значение коэффициента	Подлежащая индексации величина предельного размера доходов, ограничивающая право на применение УСН, руб.	Основание
2013 год	1	60 000 000	Федеральный закон от 25.06.12 № 94-ФЗ (п. 4 ст. 8) и п. 4 ст. 346.13 НК РФ

Коэффициент-дефлятор (К1), необходимый для расчёта налоговой базы по ЕНВД в соответствии с главой 26.3 НК РФ и отражающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги)

Период действия	Значение коэффициента К1	Объект корректировки	Основание
2013 год	1,569	Базовая доходность	Приказ Минэкономразвития России от 31.10.12 № 707 и ст. 346.27, п. 4, 10 ст. 346.29 НК РФ

Налоговая ставка, применяемая при патентной системе налогообложения в соответствии с главой 26.5 НК РФ

Дата начала действия	Величина налоговой ставки, %	Основание
1 января 2013 года	6	Статья 346.50 НК РФ

Корректирующие коэффициенты для расчёта платы за негативное воздействие на окружающую среду

Период действия	Значение коэффициента	Объект корректировки	Основание
2013 год	2,2 1,79	Нормативы платы за негативное воздействие на окружающую среду, установленные: • в 2003 году постановлением Правительства РФ от 13.06.03 № 344; • в 2005 году постановлением Правительства РФ от 01.07.05 № 410	Закон № 216-ФЗ (п. 3 ст. 3)

Корректирующий коэффициент для расчёта ставок платы за древесину, заготавливаемую на землях, находящихся в федеральной собственности

Период действия	Значение коэффициента	Объект корректировки	Основание
2013 год	1,3	Ставки платы за древесину, заготавливаемую на землях, находящихся в федеральной собственности, установленные постановлением Правительства РФ от 22.05.07 № 310	Закон № 216-ФЗ (п. 1 ст. 3)

вернуться к началу статьи
вернуться к содержанию

ПРОФЕССИОНАЛЬНО, ДОСТОВЕРНО, ДОСТУПНО!

ПРАКТИЧЕСКИЙ бухгалтерский учёт

ежемесячный журнал

ежемесячный объём
80 стр.

В каждом номере:

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

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

ежемесячный объём
64 стр.

Подписка в любом почтовом отделении

Наши подписные индексы:

99455 — каталог «Почта России»

80500 — каталог «Роспечать»

Нас читают более 30 000 бухгалтеров России!

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

Б&Б

БУХГАЛТЕРИЯ И БАНКИ

На iPad и планшетах с Android!

Подробности на www.pbu.ru