4'2013 апрель

720 часов

ПРАКТИЧЕСКИЙ бухгалтерский учёт

ОФИЦИАЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ И КОММЕНТАРИИ

Регистрация сделок с недвижимостью: паника отменяется

Аттестовать нельзя запретить, или Переход от тотальности к выборочным проверкам при аттестации рабочих мест

Как определить результат от продажи основного средства, если в бухучёте производилась его переоценка

Покупка-продажа жилья и НДФЛ: нюансы налоговых вычетов

Близок локоток, или Как не путать личные финансы с деньгами компании

ПРАКТИЧЕСКИЙ бухгалтерский учёт

настоящий журнал для бухгалтера

Читайте в № 4'2013:

Обновлённые формы расчётов по страховым взносам

Авансовые платежи по налогу на прибыль

Учётная политика «упрощенца»

«Деньги быстро, без справок и поручителей», или О таинственных благодетелях

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

№ 4/2013

читайте в номере:

общие вопросы

Регистрация сделок с недвижимостью: паника отменяется 3

Александр АНИЩЕНКО, Татьяна МАСЛОВА

Комментарий к Федеральному закону от 04.03.13 № 21-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации»

Аттестовать нельзя запретить, или Переход от тотальности к выборочным проверкам при аттестации рабочих мест 9

Константин МАТВЕЕВ

Комментарий к приказу Минтруда России от 12.12.12 № 590н «О внесении изменений в Порядок проведения аттестации рабочих мест по условиям труда, утверждённый приказом Министерства здравоохранения и социального развития Российской Федерации от 26 апреля 2011 г. № 342н»

налоги

Как определить результат от продажи основного средства, если в бухучёте производилась его переоценка 23

Наталья ШИШКОЕДОВА

Комментарий к письму Минфина России от 05.02.13 № 03-03-06/1/2474 <Об учёте в целях налогообложения прибыли организаций сумм дооценки при продаже ранее переоценённого основного средства>

Покупка-продажа жилья и НДФЛ: нюансы налоговых вычетов 34

Оксана ДЬЯЧКОВА

Комментарий к письмам Минфина России от 19.02.13 № 03-04-05/9-115, от 14.02.13 № 03-04-05/9-103, от 15.02.13 № 03-04-05/9-107 <Об обложении НДФЛ> и **письму ФНС России от 12.02.13 № ЕД-4-3/2254@** «О порядке определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц»

Больничные листы: учёт доплат к пособию и «трёхдневных» расходов за счёт работодателя 48

Наталья ЛАВРЕНОВА

Комментарий к письму Минфина России от 27.12.12 № 03-03-06/1/723 <О налогообложении доплат к пособию по временной нетрудоспособности>

Близок локоток, или Как не путать личные финансы с деньгами компании 60

Иван МОЛЧАНОВ

Комментарий к постановлению Президиума ВАС РФ от 05.03.13, рассмотревшего в порядке надзора определение ВАС РФ от 24.12.12 № 14376/2012 по делу № А53-8405/2011 <О признании необоснованным вывода суда кассационной инстанции, посчитавшего доказанными обстоятельства, отвергнутые судами первой и апелляционной инстанций, и превышении судом полномочий при вынесении решения о нарушении единообразия в толковании норм права>

ПРАКТИЧЕСКИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ. ОФИЦИАЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ И КОММЕНТАРИИ.

№ 4/2013

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 12.03.13.

© «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**

Регистрация сделок с недвижимостью: паника отменяется

Комментарий к Федеральному закону от 04.03.13 № 21-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации»

Александр АНИЩЕНКО, аудитор
Татьяна МАСЛОВА, эксперт «ПБУ»

Подписанный Президентом РФ в начале марта Федеральный закон от 04.03.13 № 21-ФЗ вносит две основные (помимо иных упомянутых в законе) поправки, которые направлены:

- на устранение противоречий между Градостроительным кодексом РФ и Федеральным законом от 22.07.05 № 166-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» (далее — закон № 116-ФЗ);
- отмену норм, внесенных Федеральным законом от 30.12.12 № 302-ФЗ (далее — закон № 302-ФЗ) и упразднивших обязанность государственной регистрации договоров аренды недвижимости и договоров аренды предприятий.

Устранение противоречий

Первое из указанных изменений носит юридико-технический характер. Благодаря этой поправке признан утратившим силу пункт 1 части 5 статьи 51 Градостроительного кодекса РФ и исключено соответствующее полномочие федерального органа исполнительной власти (Минэкономразвития России) на выдачу разрешений на строительство и на ввод объектов в эксплуатацию в особых экономических зонах (ОЭЗ).

Выступившие с законодательной инициативой изменений депутаты объяснили их необходимость так. В своё время Федеральным законом от 18.07.11 № 224-ФЗ «О внесении изменений в статьи 51 и 56 Градостроительного кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» была изменена часть 5 ста-

тьи 51 Градостроительного кодекса РФ. При этом преследовалась цель уточнить компетенцию органов государственной власти и органов местного самоуправления по выдаче разрешения на строительство объектов на земельных участках, на которые не распространяется действие градостроительных регламентов или для которых градостроительные регламенты не устанавливаются. После внесения изменения пунктом 1 части 5 статьи 51 было установлено, что в случае осуществления строительства, реконструкции объекта капитального строительства на земельном участке, расположенном в границах ОЭЗ, разрешение на такое строительство выдается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным на управление особыми экономическими зонами (таковым является Минэкономразвития России). Но спустя несколько месяцев был принят Федеральный закон от 30.11.11 № 365-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон „Об особых экономических зонах в Российской Федерации“». Этим законом из полномочий Минэкономразвития России была исключена выдача разрешений на строительство и на ввод объекта в эксплуатацию в ОЭЗ. Таким образом, с 1 января 2012 года (дата вступления в силу указанной поправки из закона № 365-ФЗ) между Градостроительным кодексом РФ и законом № 166-ФЗ возникло противоречие. С целью его устранения и был принят комментируемый закон.

В настоящее время Минэкономразвития России в границах ОЭЗ управляет и распоряжается земельными участками и иными объектами недвижимости в пределах тех полномочий, которые оговорены в подпункте 8 пункта 1 статьи 8 закона № 116-ФЗ. В частности, министерство занимается предоставлением в аренду земельных участков и иных объектов недвижимости, расположенных на территории ОЭЗ, определяет границы разрешенного использования таких участков и осуществляет иные действия.

А выдача разрешений на строительство и разрешений на ввод в эксплуатацию объектов капитального строительства в границах ОЭЗ осуществляется в общем порядке, то есть органами местного самоуправления по месту нахождения земельного участка.

Корректировка законов: семь раз отмерь, один раз отрежь

История появления второй поправки, касающейся изменения порядка регистрации договоров, связанных с отчуждением (обременением) недвижимости, корнями уходит в другой закон, а именно Федеральный закон от 30.12.12 № 302-ФЗ «О внесении изменений в главы 1, 2, 3 и 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» (далее — закон № 302-ФЗ).

Первый блок изменений в ГК РФ, который присутствует в этом законе, отменял с 1 января 2013 года государственную регистрацию сделок с недвижимым имуществом.

Замысел был благородным: законодатель решил устранить двойную регистрацию, при которой сначала регистрируется сама сделка, а затем (отдельно) ещё и право собственности нового владельца. И каждый раз за эти юридически значимые действия (и регистрацию права, и регистрацию договора отчуждения) приходилось платить государственную пошлину в сумме 15 000 руб. для организаций, 1000 руб. для граждан (подп. 22 п. 1 ст. 333.33 ГК РФ).

Под действие пункта 8 статьи 2 закона № 302-ФЗ, отменившего регистрацию сделок, попали договоры:

- продажи жилого дома (его части), квартиры (её части) (ст. 558 ГК РФ);
- продажи предприятия (п. 3 ст. 560 ГК РФ);
- дарения недвижимого имущества (п. 3 ст. 574 ГК РФ);
- отчуждения недвижимого имущества под выплату ренты (ст. 584 ГК РФ);
- аренды недвижимого имущества (п. 2 ст. 609 ГК РФ);
- аренды здания, заключенный на срок не менее года (п. 2 ст. 651 ГК РФ);
- аренды предприятия (п. 2 ст. 658 ГК РФ).

Такое изменение многих встревожило, ведь в результате такой поправки серьезно возрастали риски как арендаторов, так и арендодателей. В частности, у арендатора возрастал риск, связанный с правом пользования имуществом, а у арендодателя — риск, связанный с получением арендной платы.

Тревожное письмо

Такая реакция предпринимателей и бизнесменов не осталась не замеченной законодателем.

Ещё в январе 2013 года из стен Комитета по гражданскому, уголовному, арбитражному и процессуальному законодательству Госдумы РФ вышло письмо от 22.01.13 № 3.3-6/94 с разъяснениями о том, как правильно понимать грядущие изменения.

Главная цель изменений, как гласило письмо, — устранение смешения различных видов регистрации. Регистрировать сами сделки, например по продаже недвижимости, не нужно. Достаточно и необходимо регистрировать собственно переход права собственности. Это вполне логично. С введением этой поправки государственная регистрация прав на имущество имеет правоустанавливающее, а не техническое (учетное) значение. Закрепленная в новой статье 8.1 ГК РФ регистрация осуществляется от имени государства в порядке исполнения им своих публично-правовых функций. По мнению законодателя, это должно обеспечить доверие общества к системе ведения реестра.

А вот дальше в письме парламентарии разъясняют особенности регистрации, связанные с договорами аренды.

Законом № 302-ФЗ с 1 марта 2013 года в ГК РФ введена новая статья — 8.1 «Государственная регистрация прав на имущество». В этой статье сказано, что ограничения прав и обременения имущества подлежат государственной регистрации в случаях, предусмотренных федеральным законом. Подлежащие государственной регистрации права на имущество, охватывающие в своем содержании ограничения или обременения, возникают, изменяются и прекращаются с момента внесения соответствующей записи в государственный реестр, если иное не установлено федеральным законом (п. 2 ст. 8.1 ГК РФ).

Договор аренды влечёт для арендодателя невозможность самостоятельного использования переданного в аренду имущества, следовательно, **является обременением недвижимого имущества и, соответственно, выступает основанием для государственной регистрации такого обременения.**

В действующем законодательстве отсутствуют какие бы то ни было положения, исключающие возможность государственной регистрации аренды недвижимого имущества в качестве обременения. Таким образом, аренда недвижимого имущества как обременение подлежит государственной регистрации.

Кроме того, отмена государственной регистрации сделок не изменяет установленной **специальным** законом (имеется в виду Федеральный закон от 21.07.97 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним») процедуры регистрации аренды как обременения. Требование этого закона о государственной регистрации аренды недвижимого имущества как обременения сохранено.

Как сказано в статье 2 вышеуказанного закона, государственная регистрация прав на недвижимое имущество и сделок с ним — это юридический акт признания и подтверждения государством возникновения, ограничения или обременения, перехода или прекращения прав на недвижимое имущество в соответствии с ГК РФ.

К ограничениям или обременениям прав отнесены установленные законом или уполномоченными органами в предусмотренном законом порядке условия, запрещения, стесняющие правообладателя при осуществлении права собственности, в том числе аренда.

Таким образом, и с 1 марта 2013 года продолжают сохранять силу правовые основания для государственной регистрации обременения недвижимости в виде аренды на основании договора аренды, заключенного сторонами в простой письменной форме.

Зачем?

Появление этого письма вызвало также вопрос: с какой целью оно было принято?

Да, данное письмо не относится к нормативно-правовым актам, но оно вроде бы на это и не претендует. В нём просто разъясняется, как граждане и организации должны правильно понимать новое законодательство. И вроде бы эти разъяснения ясные и логичные.

Зачем тогда вообще понадобилось выпускать это письмо? Значит, есть всё-таки сомнения?

Неуверенность комитета можно увидеть вот в этом абзаце письма, цитируем: *«В действующем законодательстве отсутствуют какие бы то ни было положения, исключающие возможность государственной регистрации аренды недвижимого имущества в качестве обременения. Таким образом, аренда недвижимого имущества как обременение подлежит государственной регистрации».*

Слово «возможность» звучит явным диссонансом ко всему остальному тексту. Возможность и обязательность — это разные вещи. Возможность всё же предполагает право выбора.

Кардинальное решение

Законодатель одумался и решил проблему кардинально.

Думцы 19 февраля 2013 года приняли законопроект, на следующий день Совет Федерации его одобрил, а спустя несколько дней Президент РФ подписал комментируемый закон № 21-ФЗ, которым в гражданское законодательство возвращены отменённые нормы.

Таким образом, ГК РФ по-прежнему содержит требования регистрировать договор аренды недвижимого имущества (ст. 609 ГК РФ), договор аренды здания (ст. 651 ГК РФ) и договор аренды предприятия (ст. 658 ГК РФ).

Вот только хочется задать чисто риторический вопрос: зачем так долго и «тщательно» разрабатывать изменения в действующее законодательство, если приходится исправлять их чуть ли не сразу после вступления в силу? У участников гражданского оборота и без того достаточно трудностей, связанных с осуществлением ими своих прав и исполнением обязанностей. Не лучше ли руководствоваться простым правилом: «Семь раз отмерь — один отрежь»? ■

Аттестовать нельзя запретить, или Переход от тотальности к выборочным проверкам при аттестации рабочих мест

Комментарий к приказу Минтруда России от 12.12.12 № 590н «О внесении изменений в Порядок проведения аттестации рабочих мест по условиям труда, утверждённый приказом Министерства здравоохранения и социального развития Российской Федерации от 26 апреля 2011 г. № 342н»

Зарегистрирован Минюстом России 06.02.13, рег. № 26881

Константин МАТВЕЕВ, аудитор

Комментируемый приказ Минтруда России от 12.12.12 № 590н — это попытка перейти от тотальной аттестации рабочих мест по условиям труда к их выборочной проверке путём волевого «признания» чиновниками безвредными рабочих мест, оснащённых оргтехникой. Одновременно Минтруд России увеличил с двух месяцев до одного года период, в течение которого работник может трудиться на вновь организованном рабочем месте до его аттестации, не подозревая о возможности утратить здоровье без всяких компенсаций за вредность.

Вспомним вкратце прежние нормы и расскажем о том, какие из них изменились в результате внесённых поправок.

Зачем нужна аттестация рабочих мест

Комментируемым приказом (далее — приказ № 590н, новый порядок) внесены поправки в порядок проведения аттестации рабочих мест по условиям труда, ранее утверждённый приказом Минздравсоцразвития России от 26.04.11 № 342н (далее — порядок).

Утверждённый этим приказом порядок применяется с 1 сентября 2011 года, а комментируемые поправки в него вступили в силу 26 февраля 2013 года.

Согласно пункту 2 порядка аттестация проводится в целях оценки условий труда на рабочих местах и выявления вредных и (или) опасных производственных факторов.

Порядок в прежней редакции предусматривал тотальную аттестацию всех рабочих мест работодателя. Цель поправок — исключить дорогостоящие мероприятия по охране труда в части аттестации рабочих мест с низкими показателями травмоопасности или незначительными рисками возникновения профессиональных заболеваний (в просторечии их окрестили «офисными» рабочими местами.).

Обязанность работодателя по обеспечению безопасных условий и охраны труда **на каждом рабочем месте**, которая включает проведение аттестации рабочих мест по условиям труда с последующей сертификацией организации работ по охране труда, предусмотрена статьёй 212 ТК РФ. Выведение каких-либо рабочих мест из-под этой обязанности работодателя напрямую никакими нормами кодекса не предусмотрено.

Статьёй 219 ТК РФ установлено право каждого работника:

- на рабочее место, соответствующее требованиям охраны труда;
- получение **достоверной информации от работодателя об условиях** и охране **труда на рабочем месте**.

Перечень документов, обеспечивающих право работника на получение указанной информации от работодателя, кодексом не установлен. Вместе с тем в пункте 44 порядка указано, что работодатель в течение десяти рабочих дней с даты поступления итогового протокола и отчёта об аттестации подписывает приказ об утверждении последнего и о завершении аттестации, а также знакомит работника под роспись с результатами аттестации его рабочего места. Очевидно, работник вправе получить от работодателя копию или выписку из карты аттестации своего рабочего места, прилагаемую к отчёту об аттестации.

Условия о выплате компенсаций за тяжёлую работу и работу с вредными и (или) опасными условиями труда, если работник принимается на работу в соответствующих условиях, **с указанием характеристик условий труда на рабочем месте являются обязательными для включения в трудовой договор (ст. 57 ТК РФ)**.

Если при аттестации будет выявлено несоответствие условий труда государственным нормативным требованиям охраны труда, то работодателю необходимо за свой счёт проводить мероприятия по устранению такого несоответствия (ст. 211 ТК РФ).

До тех пор пока устранить влияние определённых вредных факторов на работников (снизить это влияние до допустимого уровня) невозможно, работодатель обязан выплачивать работникам компенсации, предоставлять сокращённый рабочий день и ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск (ст. 92, 117, 147, 219 ТК РФ).

Если безопасные условия труда подтверждены результатами аттестации рабочих мест или заключением государственной экспертизы, то компенсации работникам не устанавливаются (ст. 219 ТК РФ).

Работодатель обязан организовывать медосмотры лиц, работающих во вредных условиях (ст. 213 ТК РФ). Списки этих лиц формируются с учётом результатов аттестации рабочих мест (п. 3 порядка).

Классификация условий труда

В статье 209 ТК РФ содержится качественное определение безопасных условий труда. К ним относятся условия, при которых воздействие на работающих вредных и (или) опасных производственных факторов исключено либо уровни их воздействия не превышают установленных нормативов.

Более конкретная классификация условий труда по степени вредности и опасности исходя из степени отклонения фактических уровней факторов рабочей среды и трудового процесса от гигиенических нормативов содержится в руководстве по гигиенической оценке факторов рабочей среды Р 2.2.2006–05 (далее — руководство)*.

Согласно пункту 4.2 руководства условия труда условно подразделяются на 4 класса:

- оптимальные;

* Руководство Р 2.2.2006–05 «Руководство по гигиенической оценке факторов рабочей среды и трудового процесса. Критерии и классификация условий труда» (утв. Роспотребнадзором 29.07.05).

- допустимые;
- вредные;
- опасные.

Оптимальные условия труда (1-й класс) — условия, при которых сохраняется здоровье работника и создаются предпосылки для поддержания высокого уровня работоспособности. Оптимальные нормативы факторов рабочей среды установлены для микроклиматических параметров и факторов трудовой нагрузки. Для других факторов за оптимальные условно принимают такие условия труда, при которых вредные факторы отсутствуют либо не превышают уровни, принятые в качестве безопасных для населения.

Допустимые условия труда (2-й класс) характеризуются такими уровнями факторов среды и трудового процесса, которые не превышают установленных гигиенических нормативов для рабочих мест, а возможные изменения функционального состояния организма восстанавливаются во время регламентированного отдыха или к началу следующей смены и не оказывают неблагоприятного действия в ближайшем и отдалённом периоде на состояние здоровья работников и их потомство**. Допустимые условия труда условно относят к безопасным.**

Вредные условия труда (3-й класс) характеризуются наличием вредных факторов, уровни которых превышают гигиенические нормативы и оказывают неблагоприятное действие на организм работника и (или) его потомство.

Вредные условия труда по степени превышения гигиенических нормативов и выраженности изменений в организме работников условно разделяют на **4 степени вредности (3.1, 3.2, 3.3, 3.4)**.

Опасные (экстремальные) условия труда (4-й класс) характеризуются уровнями факторов рабочей среды, воздействие которых в течение рабочей смены (или её части) создаёт угрозу для жизни, высокий риск развития острых профессиональных поражений, в т. ч. и тяжёлых форм.

Компенсации «вредникам»

Постановлением Правительства РФ от 20.11.08 № 870 работникам, занятым на тяжёлых работах, работах с вред-

ными и (или) опасными и иными особыми условиями труда, **по результатам аттестации рабочих мест** установлены следующие компенсации:

- сокращённая продолжительность рабочего времени — не более 36 часов в неделю;
- ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск — не менее 7 календарных дней;
- повышение оплаты труда — не менее 4 процентов тарифной ставки (оклада), установленной для различных видов работ с нормальными условиями труда.

С поставленной Правительством РФ в этом документе задачей — установить минимальные значения указанных льгот, а также условия предоставления компенсаций **в зависимости от класса условий труда** и с учётом мнения Российской трёхсторонней комиссии — Минздравсоцразвития России не справилось.

Минтруд России, принявший эстафету решения вопросов, связанных с трудовым законодательством, включая проблемы охраны труда, пока это задание тоже не выполнил и выпускает разъяснения, последнее из которых датировано 13 февраля 2013 года.

В нём говорится, что пока работодатель может самостоятельно **по результатам аттестации рабочих мест** устанавливать повышенные или дополнительные компенсации работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда. При этом он вправе использовать старые нормативные акты СССР, в частности такие документы:

- Список производств, цехов, профессий и должностей с вредными условиями труда, работа в которых даёт право на дополнительный отпуск и сокращённый рабочий день (утв. постановлением Госкомтруда СССР, Президиума ВЦСПС от 25.10.74 № 298/П-22) (далее — список);
- инструкцию о порядке применения этого списка (утв. постановлением Госкомтруда СССР, Президиума ВЦСПС от 21.11.75 № 273/П-20) (далее — инструкция).

Перечисленные документы Минтруд России рекомендует к применению, руководствуясь разъяснениями Верховного суда РФ, содержащимися в решении от 14.01.13

№ АКПИ12-1570. В этом судебном акте помимо прочего сказано, что при установлении по результатам аттестации рабочих мест 3-го класса любой степени вредности работник независимо от того, поименована или нет его профессия (должность) в списке, имеет право на соответствующие компенсации в размерах не ниже установленных постановлением № 870. Если списком предусмотрены более высокие компенсации, чем постановлением № 870, то применяется список. Если по результатам аттестации рабочих мест установлены оптимальные (1-й класс) или допустимые (2-й класс) условия труда, относящиеся к безопасным, то положения списка и инструкции не применяются, поскольку противоречат ТК РФ. В этом случае компенсации не выплачиваются в силу положений статьи 219 ТК РФ.

«Побочный эффект» аттестации рабочих мест

С 18 сентября 2012 года для расчёта скидок и надбавок к страховым тарифам на **обязательное социальное страхование от несчастных случаев** ФСС России применяет новую методику. Она предусматривает учёт как самого факта проведения аттестаций (количества охваченных аттестацией рабочих мест) и обязательных медосмотров работников в установленных случаях, так и результатов аттестации.

Новая форма 4-ФСС** дополнена таблицей 10 «Сведения об аттестации рабочих мест по условиям труда и проведённым обязательным предварительным и периодическим медицинским осмотрам работников на начало года». Пока она существует только в виде проекта, размещённого на официальном сайте Минтруда России. Письмом от 02.10.12 № 15-03-11/07-12612 ФСС России рекомендовал страхователям заполнять эту таблицу уже при подготовке отчётности за 9 месяцев 2012 года.

** Расчёт по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также по расходам на выплату страхового обеспечения (форма 4-ФСС).

С 1 января 2013 года Федеральным законом от 03.12.12 № 243-ФЗ внесены поправки в статью 58.3 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» и введена новая статья 33.2 в Федеральный закон от 15.12.01 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации».

Согласно этим изменениям и дополнениям установлены дополнительные тарифы страховых взносов, уплачиваемых работодателем в ПФР за работников вредных и опасных производств, имеющих право на досрочный выход на пенсию. В основном это работники вредных и опасных производств по спискам № 1 и № 2 производств, работ, профессий, должностей и показателей, дающих право на льготное пенсионное обеспечение (утв. постановлением Кабинета министров СССР от 26.01.91 № 10).

Работодатель может быть освобождён от уплаты указанных дополнительных взносов по результатам **специальной оценки условий труда**, проводимой в порядке, устанавливаемом **отдельным федеральным законом**. Пока такой закон не выпущен, поэтому непонятно, чем отличается специальная оценка условий труда от оценки условий труда, предусмотренной рассматриваемым порядком.

Экономия и ещё раз экономия

В новом порядке сохранилась прежняя возможность сэкономить на аттестации рабочих мест за счёт проведения оценки вредных и опасных производственных факторов на **аналогичных** рабочих местах на основании данных, полученных при аттестации **20% таких рабочих мест** от общего числа рабочих мест (но не менее двух) (п. 40 порядка).

Приказом № 590н Минтруд России предлагает работодателю сэкономить ещё больше. С этой целью пункт 4 порядка, согласно которому раньше аттестации подлежали все рабочие места работодателя, теперь изложен в новой редакции.

Согласно внесённым изменениям аттестации подлежат рабочие места, организованные:

- при создании юридического лица;
- по завершении строительства, реконструкции, технического перевооружения производственных объектов, производства и внедрения новой техники или новых технологий, влияющих на уровни показателей факторов производственной среды и трудового процесса (далее — вновь организованные рабочие места).

Из этих рабочих мест исключаются те, на которых работники:

- исключительно заняты на персональных электронно-вычислительных машинах (персональных компьютерах);
- эксплуатируют аппараты копировально-множительной техники настольного типа, единичные стационарные копировально-множительные аппараты, используемые периодически, для нужд самой организации;
- эксплуатируют иную офисную организационную технику;
- эксплуатируют бытовую технику, не используемую в технологическом процессе производства.

Из рабочих мест, организованных при создании организации или вновь созданных, подлежат аттестации те места, где заняты работники, трудовая функция которых предусматривает:

- работу с оборудованием, машинами, механизмами, установками, устройствами, аппаратами, транспортными средствами;
- эксплуатацию, обслуживание, испытание, наладку и ремонт оборудования, машин, механизмов, установок, устройств, аппаратов, транспортных средств;
- работу с источниками опасностей, способными оказывать вредное воздействие на работника, определяемые аттестационной комиссией исходя из критериев оценки условий труда;
- использование электрифицированного, механизированного или иного ручного инструмента;
- хранение, перемещение и (или) применение сырья и материалов.

Хотелось бы отметить отсутствие для целей применения порядка расшифровки введённых Минтрудом России новых понятий «офисная оргтехника», «механизированный

и иной ручной инструмент», «реконструкция», «техническое перевооружение производственных объектов» и др.

По новым правилам вновь организованное рабочее место должно быть определено в структуре организации соответствующей исполнительной технической документацией и локальными нормативными актами работодателя (акт приёмки, штатное расписание, технологические инструкции, рабочие инструкции и другие документы).

Аттестация вновь организованных рабочих мест

В прежней редакции порядка (п. 8, 47) при вводе в эксплуатацию вновь организованных рабочих мест была предусмотрена внеплановая аттестация. Причём начать её было необходимо не позднее чем через **60 рабочих дней** после ввода их в эксплуатацию. Никаких условий о привязке новых рабочих мест и их показателей к каким-либо проектам в прежнем порядке не было.

В обновлённом пункте 4 порядка аттестация вновь организованных рабочих мест выделена особняком. Она производится в соответствии с проектами строительства, реконструкции, технического перевооружения производственных объектов, производства и внедрения новой техники, внедрения новых технологий. Срок её проведения — после достижения показателей и характеристик, предусмотренных указанными проектами, но **не позднее одного года** с момента создания новых рабочих мест.

Формулируя новые правила, Минтруд России предусмотрел в форме сноски исключение «офисных» рабочих мест из перечня рабочих мест, подлежащих аттестации. В результате теперь непонятно, подлежат ли аттестации такие места, если они являются вновь организованными.

Увеличение крайнего срока проведения аттестации вновь организованных рабочих мест обеспечивает двойное удобство работодателю. Во-первых, ему даётся целый год на организацию контрольного мероприятия за свой счёт. Тем самым отсрочивается принятие мер по приведению условий труда на этих местах в соответствие с нормативами, если результат аттестации будет неутешительным. Во-

вторых, пока условия на рабочем месте не признаны вредными, работника не нужно обеспечивать соответствующими компенсациями.

Однако статья 219 ТК РФ не предусматривает отсрочек, тем более годичных, по предоставлению работнику гарантии работать в безопасных условиях либо получать компенсацию, если условия труда тяжелее обычных.

Повторная аттестация

Прежний порядок аттестации не предусматривал исключений из правила (п. 8) — каждое рабочее место должно аттестовываться не реже одного раза в пять лет. Срок очередной аттестации отсчитывался от даты завершения предыдущей аттестации. За дату начала очередной аттестации принималась дата издания приказа работодателя об утверждении состава аттестационной комиссии и графика аттестации.

В новой редакции пункта 8 порядка введено новое понятие — «повторная аттестация». Она привязана к перечню рабочих мест, признаки которых поименованы в пункте 4 порядка.

Повторная аттестация, во-первых, проводится **не реже одного раза в пять лет** на рабочих местах, на которых:

- по результатам предыдущей аттестации установлены вредные и (или) опасные условия труда (то есть на рабочих местах с 3-м и 4-м классами условий труда);
- имеются производственные факторы и работы, при выполнении которых обязательно проведение предварительных и периодических медицинских осмотров (обследований).

Срок проведения повторной аттестации отсчитывается от даты завершения проведения предыдущей аттестации.

Датой начала проведения очередной аттестации является дата издания приказа работодателя об утверждении состава аттестационной комиссии и графика проведения аттестации.

Во-вторых, повторная аттестация не проводится на рабочих местах, где условия труда признаны безопасными (оптимальными или допустимыми), то есть на рабочих местах с **1-м и 2-м классами условий труда.** Исключение

составляет внеплановая аттестация (о ней поговорим ниже). Поскольку безопасные условия труда должны быть подтверждены документально, то очевидно, что первичная аттестация безопасных рабочих мест новым порядком в любом случае предусматривается.

Вводя обязательную повторную (регулярную) аттестацию рабочих мест, на которых предусмотрено проведение обязательных медосмотров, Минтруд России автоматически относит к этому перечню большинство компьютеризированных «офисных» рабочих мест, которые в пункте 4 порядка якобы исключены из подлежащих аттестации.

Обязательные медосмотры работников работодатель организует на основании статьи 212 ТК РФ в случаях, предусмотренных **нормативными правовыми актами**.

К таким нормативным правовым актам, в частности, относятся:

- приказ Минздравсоцразвития России от 12.04.11 № 302н, которым утверждены перечень вредных и (или) опасных производственных факторов и работ, при наличии (выполнении) которых проводятся обязательные предварительные и периодические медосмотры (далее — перечень вредных факторов), и порядок проведения медосмотров;
- СанПиН 2.2.2/2.4.1340 <…Гигиенические требования к персональным электронно-вычислительным машинам и организации работы…>.

Работники в возрасте до 21 года проходят медосмотры в любом случае (п. 17 порядка). А к вредным факторам, при которых работникам положены обязательные медосмотры один раз в два года, относится электромагнитное поле широкополосного спектра частот от ПЭВМ (работа по считыванию, вводу информации, работа в режиме диалога глаз в сумме не менее 50 % рабочего времени) (п. 3.2.2.4 перечня вредных факторов).

Аналогично пунктом 13.1 СанПиН 2.2.2/2.4.1340–03 предусмотрено, что лица, работающие с ПЭВМ более 50 % рабочего времени (профессионально связанные с эксплуатацией ПЭВМ), должны проходить обязательные предварительные при поступлении на работу и периодические медицинские осмотры в установленном порядке.

Таким образом, до внесения изменений в указанные нормативные правовые акты аттестация рабочих мест работников, использующих ПЭВМ более 50% рабочего времени, в силу пункта 8 порядка должна производиться, как и прежде, раз в пять лет.

Отметим, что в качестве источника информации о наличии на рабочих местах вредных производственных факторов помимо результатов аттестации могут использоваться в том числе эксплуатационная, технологическая и иная документация на машины, механизмы, оборудование (п. 19 порядка проведения медосмотров).

Внеплановая аттестация

Новый порядок по-прежнему содержит раздел VI, посвящённый внеплановой аттестации. Но в пункте 47 дополнительно введены следующие новые поводы для проведения внеплановой аттестации:

- обращение работника, представителя выборного органа первичной профсоюзной организации или иного представительного органа работников **с заявлением к работодателю** о проведении аттестации на соответствующем рабочем месте;
- предписание, **выданное работодателю государственными инспекциями труда** в субъектах РФ.

Заметим, что трудовые инспекторы могут нанести визит работодателю, в том числе по сигналу работников, которые сочли ущемлёнными свои права на обеспечение условий труда в соответствии с нормативами.

Остальные поводы для проведения внеплановой аттестации рабочих мест в новом порядке остались прежними. Среди них особо отметим такой повод, как **замена производственного оборудования**. Относится ли к нему замена компьютеров и иной офисной оргтехники на «офисных» рабочих местах, пока непонятно.

За кем последнее слово

Разъяснить столь вопиющие нестыковки нового порядка, выполнив поставленную задачу сэкономить на аттестации «офисных» рабочих мест с ПЭВМ, Минтруду будет слишком

сложно. Долго выжидать внесения изменений в поправки к порядку работодателям тоже не с руки, поскольку время поджимает.

Дело в том, что работодатели имеют право на дополнительное финансирование в целях проведения аттестации рабочих мест в виде зачёта определённой суммы расходов на эти мероприятия в счёт страховых взносов на «несчастное» страхование. Чтобы получить право на такое финансирование в 2013 году, работодатели должны в срок до 1 августа этого года подать заявление в территориальное подразделение ФСС России. К заявлению требуется приложить план предупредительных мероприятий, включающих аттестацию, и копии договора с аттестующей организацией. Такой порядок финансирования предупредительных мер по сокращению производственного травматизма на 2013 год установлен приказом Минтруда России от 10.12.12 № 580н.

Напомним действующие правила, которые помогут работодателю решить сложную задачу — проводить аттестацию «офисных» рабочих мест или нет.

Аттестацию проводят совместно работодатель и аттестующая организация, привлекаемая работодателем для выполнения работ по аттестации, на основании договора гражданско-правового характера (п. 6 порядка).

У аттестующей организации должна быть в наличии непросроченная аккредитация в сфере проведения аттестации рабочих мест по условиям труда (п. 2 перечня услуг в области охраны труда, для оказания которых необходима аккредитация, утв. приказом Минздравсоцразвития России от 01.04.10 № 205н).

Перед аттестацией рабочих мест работодатель издаёт приказ о создании аттестационной комиссии, о её составе и графике проведения работ. В состав аттестационной комиссии включаются представители работодателя, специалист по охране труда, представители выборного органа первичной профсоюзной организации или иного представительного органа работников, представители аттестующей организации. Возглавляет аттестационную комиссию представитель работодателя (п. 9–11 порядка).

Обратите внимание: перечень рабочих мест, подлежащих аттестации, составляет аттестационная комиссия (п. 12 порядка).

Таким образом, окончательное слово в ситуации неразберихи — за аттестационной комиссией. Она обязана учитывать, что за нарушение трудового законодательства **работодатель несёт ответственность по статье 5.27 КоАП РФ**. В ней предусмотрены штрафы: для должностных лиц — в размере от 1000 до 5000 рублей, для юридических лиц — от 30 000 до 50 000 рублей или административное приостановление деятельности на срок до 90 суток. ■

Как определить результат от продажи основного средства, если в бухучёте производилась его переоценка

Комментарий к письму Минфина России от 05.02.13 № 03-03-06/1/2474 <Об учёте в целях налогообложения прибыли организаций сумм дооценки при продаже ранее переоценённого основного средства>

Наталья ШИШКОЕДОВА, консультант-эксперт

Организации, которые осуществляют переоценку основных средств, в случае их продажи сталкиваются со специфической проблемой, ведь расхождение данных бухгалтерского и налогового учёта в такой ситуации неизбежно.

Разобраться в ситуации помогает комментируемое письмо Минфина России от 05.02.13 № 03-03-06/1/2474.

Суть проблемы: расхождение правил бухгалтерского и налогового учёта

Всё дело в том, что осуществлять переоценку основных средств можно только в бухгалтерском учёте.

А в целях налогообложения последняя переоценка, которая может быть принята во внимание, — это переоценка по состоянию на 1 января 2002 года, т. е. на дату вступления в силу главы 25 НК РФ. Да и то лишь в размере, не превышающем 30 % от восстановительной стоимости соответствующих объектов основных средств, отражённой по состоянию на 1 января 2001 года (с учётом переоценки по состоянию на эту дату).

Переоценка могла производиться позднее (по состоянию на 1 января 2003 года и так далее), в том числе и в настоящее время (но теперь уже по состоянию на 31 декабря, по действующим правилам бухгалтерского учёта).

В этом случае в налоговом учёте согласно статье 257 НК РФ (абз. 6 п. 1) сумма переоценки:

- не признаётся доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения, а также
- не принимается при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начисле-

нии амортизации, учитываемой для целей налогообложения прибыли.

Поэтому, как подчеркнули финансисты в комментируемом письме, результаты переоценки основных средств не влияют на сумму начисленной амортизации в налоговом учёте.

Как следствие, при реализации основного средства **сумму произведённых ранее дооценок, отражённых в бухгалтерском учёте, в целях налогообложения прибыли учитывать не надо.**

Однако на деле некоторые налогоплательщики понимают выражение «учитывать не надо» не так, как чиновники. Что и продемонстрировало комментируемое письмо на практическом примере.

Пример 1

Организация продала основное средство за 145 000 руб. Учётной политикой для целей бухгалтерского учёта предусмотрено ежегодное осуществление переоценки основных средств.

Остаточная стоимость проданного объекта по данным налогового учёта, исчисленная исходя из первоначальной стоимости, сформированной при его приобретении, и суммы начисленной амортизации, составила 100 000 руб.

А в бухгалтерском учёте остаточная стоимость объекта (с учётом произведённых переоценок, исчисленная исходя из восстановительной стоимости и начисленной амортизации) составила 140 000 руб. То есть разница в величинах остаточной стоимости из-за осуществления дооценок составила 40 000 руб.

Организация-налогоплательщик посчитала: раз переоценка для целей налогообложения прибыли учитываться не должна, налоговая база по налогу на прибыль составит 5000 руб. (145 000 – 100 000 – – 40 000).

Но финансисты сочли иначе. По их мнению, нужно просто из дохода от реализации (продажной стоимости объекта) вычесть остаточную стоимость данного объекта по данным налогового учёта, а суммы переоценки вообще проигнорировать. То есть налоговая база в данной ситуации равна 45 000 руб. (145 000 – 100 000).

Давайте разберёмся, кто же всё-таки прав.

Правила бухгалтерского учёта

Начнём с тонкостей бухгалтерского учёта. Согласно пункту 15 ПБУ 6/01 «Учёт основных средств» (утв. приказом Минфина России от 30.03.01 № 26н) коммерческая организация имеет право (но не обязана) не чаще одного раза в год переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. Причём в редакции приказа Минфина России от 24.12.10 № 186н переоценка должна производиться на конец отчётного года (а до этого переоценку осуществляли на начало года).

Принятое решение нужно закрепить в учётной политике. Причём в случае, если выбор сделан в пользу переоценки, нужно иметь в виду, что в последующем придётся переоценивать соответствующие группы объектов основных средств регулярно, чтобы та стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерском учёте и отчётности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Технически переоценка заключается в следующем:

- необходимо пересчитать первоначальную стоимость объекта либо его текущую (восстановительную) стоимость, если он уже переоценивался раньше;
- пересчитать сумму амортизации, начисленную за всё время использования объекта.

На практике чаще речь идёт о дооценках, т. е. об увеличении стоимости объекта (ввиду роста цен на аналогичные виды имущества). Сумму дооценки зачисляют в добавочный капитал, делая запись по дебету счёта 01 «Основные средства» и кредиту счёта 83 «Добавочный капитал». Соответственно, корректировку амортизации в связи с осуществлённой дооценкой отражают записью по дебету счёта 83 и кредиту счёта 02 «Амортизация основных средств». А в момент выбытия дооценённого объекта сумму его дооценки, которая в итоге числится по счёту 83, нужно перенести в нераспределённую прибыль организации. Это значит, что одновременно с отражением операций по выбытию объекта нужно дополнительно составить проводку по дебету счёта 83 и кредиту счёта 84 «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)».

Впрочем, возможна и переоценка в сторону уменьшения стоимости, то есть уценка объекта. Это особенно актуально, например, в отношении компьютерной техники, ведь она имеет тенденцию дешеветь по мере появления следующих поколений и моделей. По общему правилу сумму уценки относят на финансовый результат (счёт 91 «Прочие доходы и расходы») в качестве прочих расходов. Проводки составляют следующим образом: сумму, на которую уменьшается первоначальная или восстановительная стоимость, проводят по дебету счёта 91 и кредиту счёта 01, а корректировку суммы амортизации отражают по дебету счёта 02 и кредиту счёта 91.

Но есть и исключения из указанных правил, которые установлены для случаев, когда «направление» переоценки изменяется.

Скажем, в конце того года, в котором объект был приобретён, была сделана дооценка (и, возможно, в последующие годы тоже). Затем, на следующий год или спустя несколько лет, динамика стоимости объекта изменилась и должна быть произведена уценка. Сумму уценки в пределах осуществлённых ранее дооценок, числящихся в составе добавочного капитала, нужно провести по счёту 83. И только превышение суммы уценки объекта над предшествующими дооценками относят на финансовый результат.

И соответственно обратная ситуация: сначала производились уценки, а затем начинают осуществлять дооценку. Суммы такой дооценки в пределах величины предыдущей уценки, отнесённой на финансовый результат в качестве прочих расходов, необходимо зачислить не в добавочный капитал, а также в финансовый результат, но, конечно, уже в качестве прочих доходов.

Пример 2

Вернёмся к исходным числовым данным примера 1 и несколько расширим их. Основное средство было продано за 145 000 руб. в феврале 2013 года, приобретено и введено в эксплуатацию оно было в январе 2011 года. Его первоначальная стоимость составила 200 000 руб., а срок полезного использования — 4 года и 2 месяца (т. е. 50 мес.). Амортизация и в бухгалтерском, и в налоговом учёте начисляется линейным способом. Это, в частности, означает, что за каждый месяц

списывается 2% (100 : 50 мес.) стоимости объекта. Организация воспользовалась правом на освобождение от обязанности налогоплательщика, связанной с исчислением и уплатой НДС.

Начисление амортизации осуществляется с февраля 2011 года. Сумма амортизации за 2011 год (т. е. за 11 месяцев с февраля по декабрь) составила 44 000 руб. (200 000 руб. × 2% × 11 мес.).

Операции, осуществлённые в течение 2011 года (предположим, что речь идёт о торговой организации), отразились следующими записями:

Дебет 08 Кредит 60 и др.

— *200 000 руб. — отражены расходы, формирующие первоначальную стоимость приобретённого основного средства (цена, подлежащая уплате поставщику, а также расходы на доставку, монтаж и т. д.);*

Дебет 01 субсчёт «Основные средства в эксплуатации» Кредит 08

— *200 000 руб. — в марте 2011 года введён объект в эксплуатацию (принят объект к учёту в качестве основного средства);*

Дебет 44 Кредит 02

— *4 000 руб. (200 000 руб. / 50 мес.) — начислена амортизация основного средства за текущий месяц. Аналогичная запись составляется ежемесячно с февраля по декабрь 2011 года.*

Остаточная стоимость по состоянию на 31 декабря 2011 года до осуществления переоценки, по данным бухгалтерского учёта, составила 156 000 руб. (200 000 – 44 000).

Рыночная стоимость объекта на 31 декабря 2011 года составила 215 000 руб. Поэтому производится дооценка, и первоначальная стоимость увеличивается на 15 000 руб. (215 000 – 200 000).

Одновременно бухгалтер должен произвести корректировку суммы амортизации с коэффициентом 1,075 (215 000 : 200 000).

То есть сумма амортизации должна быть увеличена до 47 300 руб. (44 000 руб. × 1,075).

Корректировка суммы амортизации в результате переоценки составляет 3300 руб. (47 300 – 44 000).

В бухгалтерском учёте записями от 31 декабря 2011 года операции по переоценке (дооценке) отражены так:

Дебет 01 субсчёт «Основные средства в эксплуатации» Кредит 83

— *15 000 руб. — произведена дооценка объекта основных средств (увеличена первоначальная стоимость до новой величины восстановительной стоимости);*

Дебет 83 Кредит 02

— *3300 руб. — скорректирована сумма амортизации в связи с дооценкой.*

Иных операций, изменяющих величину добавочного капитала, не было. Поэтому в бухгалтерском балансе по состоянию на 31 декабря 2011 года отражены:

- остаточная стоимость объекта в размере 167 700 руб. (215 000 – – 47 300);
- добавочный капитал в размере 11 700 руб. (15 000 – 3300).

Далее в течение 2012 года производилось начисление амортизации в пределах того же срока (по той же ежемесячной ставке 2%), но уже исходя из новой восстановительной стоимости объекта. При этом ежемесячно составлялась запись:

Дебет 44 Кредит 02

— *4300 руб. (215 000 руб. : 50 мес. или 215 000 руб. × 2%) — начислена амортизация основного средства за текущий месяц.*

Общая сумма накопленной амортизации по состоянию на 31 декабря 2012 года (кредитовое сальдо счёта 02) составила 98 900 руб. (47 300 руб. + 4300 руб. × 12 мес.).

А остаточная стоимость объекта (до очередной переоценки на 31 декабря 2012 года) была равна 116 100 руб. (215 000 – 98 900).

Рыночная стоимость объекта на 31 декабря 2012 года оценена на уровне 280 000 руб.

Поэтому должна быть произведена очередная дооценка, в ходе которой восстановительная стоимость увеличивается на 65 000 (280 000 – 215 000).

Одновременно бухгалтер должен произвести корректировку суммы амортизации с коэффициентом 1,30233 (280 000 : 215 000).

То есть сумма амортизации должна быть увеличена до 128 800 руб. (98 900 руб. × 1,30233).

Корректировка суммы амортизации в результате переоценки составляет 29 900 руб. (128 800 – 98 900).

В бухгалтерском учёте записями от 31 декабря 2012 года операции по переоценке (дооценке) отражены так:

Дебет 01 субсчёт «Основные средства в эксплуатации» Кредит 83

— *65 000 руб. — произведена дооценка объекта основных средств (увеличена восстановительная стоимость до новой величины);*

Дебет 83 Кредит 02

— *29 900 руб. — скорректирована сумма амортизации в связи с дооценкой.*

В бухгалтерском балансе по состоянию на 31 декабря 2012 года отражены:

- остаточная стоимость объекта в размере 151 200 руб. (280 000 – – 128 800);
- добавочный капитал в размере 46 800 руб. (11 700 + 65 000 – – 29 900).

Поскольку в феврале 2013 года объект основных средств продан, амортизация в 2013 году начисляется только за два месяца — январь и февраль (т. е. включая месяц выбытия объекта). Сумма амортизации исчисляется исходя из новой восстановительной стоимости. Иными словами, ежемесячно в январе и феврале 2013 года составляется запись:

Дебет 44 Кредит 02

— *5600 руб. (280 000 руб. : 50 мес. или 280 000 руб. × 2%) — начислена амортизация основного средства за текущий месяц.*

В результате сумма накопленной амортизации (с учётом обеих переоценок) на момент продажи объекта составляет 140 000 руб. (128 800 руб. + 5600 руб. × 2 мес.).

Операции по продаже объекта основных средств в феврале 2013 года отражаются следующими бухгалтерскими записями:

Дебет 62 Кредит 91

— *145 000 руб. — признана выручка от продажи основного средства;*

Дебет 01 субсчёт «Выбытие основных средств» Кредит 01 субсчёт «Основные средства в эксплуатации»

— *280 000 руб. — списана восстановительная стоимость выбывающего объекта (с учётом двух переоценок);*

Дебет 02 Кредит 01 субсчёт «Выбытие основных средств»

— *140 000 руб. — списана накопленная амортизация;*

Дебет 91 Кредит 01 субсчёт «Выбытие основных средств»

— *140 000 руб. (280 000 – 140 000) — списана остаточная стоимость проданного основного средства (по данным бухгалтерского учёта);*

Дебет 83 Кредит 84

— *46 800 руб. — списана величина добавочного капитала, сформировавшаяся в связи с осуществлением переоценок выбывающего (проданного) основного средства по состоянию на конец 2011 и 2012 годов, в результате корректировки первоначальной (восстановительной) стоимости и сумм начисленной амортизации;*

Дебет 91 Кредит 99

— *5000 руб. (145 000 – 140 000) — выявлен и списан в конце месяца в составе сальдо прочих доходов и расходов финансовый результат (прибыль) от продажи основного средства, бывшего в эксплуатации, в отношении которого производились переоценки.*

Порядок налогового учёта

В целях налогообложения прибыли необходимо руководствоваться правилами главы 25 НК РФ. И в отличие от налога на имущество при расчёте налога на прибыль данные бухгалтерского учёта основных средств вообще не имеют никакого значения.

Доход от реализации амортизируемого имущества может быть уменьшен на его остаточную стоимость (подп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ).

А, в свою очередь, остаточная стоимость основных средств, введённых в эксплуатацию после 1 января 2002 года, т. е. после вступления в силу главы 25 НК РФ, определяется как разница между их первоначальной стоимостью и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации (п. 1 ст. 257 НК РФ).

И только в том случае, если объект был введён в эксплуатацию ещё до 1 января 2002 года, остаточную стоимость считают как разницу между их восстановительной стоимостью и суммой амортизации. Однако речь опять же идёт не о восстановительной стоимости по данным бухучёта (которая формируется с учётом всех переоценок, в том числе и осуществлённых после 1 января 2002 года). Учитывается восстановительная стоимость для целей налогообложения, определённая по состоянию на 1 января 2002 года по правилам пункта 1 статьи 257 НК РФ, о которых уже говорилось в начале данной статьи. То есть последняя переоценка, которая принимается во внимание для формирования «налоговой» восстановительной стоимости, — это переоценка на 1 января 2002 года, да ещё и с учётом 30%-ного лимита.

А результаты всех дальнейших переоценок никакого отношения к формированию налогооблагаемой прибыли уже не имеют. Они не включаются в доходы и расходы, не изменяют ни первоначальную (восстановительную) стоимость объекта, ни сумму амортизации в налоговом учёте и никак не влияют на «налоговую» остаточную стоимость.

Пример 3

Продолжим рассматривать пример 2, но теперь — с позиции налогового учёта (в контексте требований главы 25 НК РФ).

Поскольку переоценка для целей налогообложения в расчёт не принимается, начисление амортизации производится исходя из первоначальной стоимости. То есть и в 2011, и в 2012, и в 2013 году ежемесячная сумма амортизации составляет 4000 руб. (200 000 руб. / 50 мес. или 200 000 руб. × 2%).

Соответственно, в общей сложности за период эксплуатации объекта (с февраля 2011 года по март 2013 года включительно) (за 25 месяцев) будет начислена амортизация в размере 100 000 руб. (4000 руб. × 25 мес.).

А если расписывать по годам, получим:

- за 2011 год (11 месяцев с февраля по декабрь) — 44 000 руб. (4000 руб. × 11 мес.);
- за 2012 год (все 12 месяцев) — 48 000 руб. (4000 руб. × 12 мес.);
- за 2013 год (2 месяца — январь и февраль) — 8000 руб. (4000 руб. × 2 мес.).

Значит, остаточная стоимость объекта, по данным налогового учёта, на момент его продажи (выбытия) составляет 100 000 руб. (200 000 – 100 000).

А налогооблагаемая прибыль (разница между данной остаточной стоимостью и ценой продажи объекта) составляет 45 000 руб. (145 000 – 100 000).

Как применить ПБУ 18/02

Когда в бухгалтерском учёте производится переоценка основных средств, неизбежно возникают расхождения между данными бухгалтерского и налогового учёта. В этом случае бухгалтеру необходимо исполнять требования ПБУ 18/02 «Учёт расчётов по налогу на прибыль организаций» (утв. приказом Минфина России от 19.11.02 № 114н). Если, конечно, данная организация не воспользовалась правом не применять данное ПБУ при соблюдении установленных в нём условий (например, являясь малым предприятием).

В случае когда производятся только дооценки и, соответственно, в бухгалтерском учёте отражается увеличение добавочного капитала, а счета учёта финансовых результатов при отражении операций по дооценке никоим образом не задеваются, фактически разницы возникают только в суммах амортизации, признаваемой в бухгалтерском и налоговом учёте, начиная с месяца, следующего за пер-

вой дооценкой. А поскольку в налоговом учёте переоценка вообще не учитывается, эти разницы носят постоянный характер.

Если объект эксплуатируется организацией «до победного конца» и в итоге оказывается полностью самортизированным, никаких дополнительных сложностей не возникает.

Если же объект продают до истечения срока его полезного использования и, соответственно, формируется прибыль или убыток от его продажи, то в момент признания операций по продаже вновь возникает разница, которая опять же носит постоянный характер. А вот перенос накопленной дооценки со счёта 83 на счёт 84 текущий финансовый результат, формируемый на счетах 90, 91 и 99, не изменяет, и никаких разниц по этой операции не возникает.

Однако если в налоговом учёте при продаже объекта сформировался убыток, дополнительно возникает вычитаемая временна́я разница, так как в бухгалтерском учёте сумма убытка признаётся единовременно, а вот в налоговом учёте он должен погашаться равномерно в течение оставшегося срока полезного использования объекта. В такой ситуации необходимо отразить отложенный налоговый актив, который будет списываться по мере признания соответствующих частей убытка в налоговом учёте.

Пример 4

Продолжим рассматривать примеры 2 и 3, но теперь обратим внимание на применение ПБУ 18/02.

В 2011 году никаких расхождений между данными бухгалтерского и налогового учёта не будет. Поэтому и никаких дополнительных бухгалтерских записей, помимо приведённых в примере 2, составлять не придётся.

В 2012 году (после первой переоценки) в бухгалтерском учёте ежемесячно признаётся амортизация в размере 4300 руб. А в налоговом учёте амортизация продолжает начисляться в размере 4000 руб. в месяц. То есть ежемесячно образуется постоянная разница в размере 300 руб. Поэтому бухгалтер каждый месяц должен составлять дополнительную проводку:

Дебет 99 субсчёт «Постоянное налоговое обязательство»
Кредит 68

— *60 руб. (300 руб. × 20 %) — признано постоянное налоговое обязательство («переплата» по налогу на прибыль по сравнению с условным расходом по налогу на прибыль, исчисленным исходя из бухгалтерской прибыли, в связи с тем что сумма амортизации в налоговом учёте ниже, чем в бухгалтерском учёте).*

В январе и феврале 2013 года эта разница становится ещё больше: в бухгалтерском учёте ежемесячно признаётся амортизация в размере 5600 руб., а в налоговом учёте она остаётся на уровне 4000 руб. в месяц. То есть ежемесячная разница составляет теперь 1600 руб. Поэтому бухгалтер в январе и феврале 2013 года составил дополнительную проводку:

Дебет 99 субсчёт «Постоянное налоговое обязательство»
Кредит 68

— *320 руб. (1600 руб. × 20 %) — признано постоянное налоговое обязательство («переплата» по налогу на прибыль по сравнению с условным расходом по налогу на прибыль, исчисленным исходя из бухгалтерской прибыли, в связи с тем что сумма амортизации в налоговом учёте ниже, чем в бухгалтерском учёте).*

Кроме того, в феврале образуется разница в размерах признанного финансового результата от продажи основных средств:

- в бухгалтерском учёте прибыль составляет всего 5000 руб.;
- а налогооблагаемая прибыль от данной операции признаётся в размере 45 000 руб.

Возникшая разница в размере 40 000 руб. тоже носит постоянный характер. Поэтому бухгалтеру нужно вновь начислить постоянное налоговое обязательство — признать очередную «переплату» налога на прибыль.

Дебет 99 субсчёт «Постоянное налоговое обязательство»
Кредит 68

— *8000 руб. (40 000 руб. × 20 %) — признано постоянное налоговое обязательство в связи с продажей основного средства, в отношении которого в бухгалтерском учёте производилась переоценка.*

Обратите особое внимание: в случае если в бухгалтерском учёте имеют место не дооценки, а уценки, оказывающие влияние на бухгалтерскую прибыль (т. е. отражаемые в составе финансового результата с использованием счёта 91), но также не учитываемые в целях налогообложения прибыли, помимо разниц в амортизации образуется ещё одна постоянная разница — на даты отражения операций по уценке (на 31 декабря каждого года). ■

Покупка-продажа жилья и НДФЛ: нюансы налоговых вычетов

Комментарий к письмам Минфина России от 19.02.13 № 03-04-05/9-115, от 14.02.13 № 03-04-05/9-103, от 15.02.13 № 03-04-05/9-107 <Об обложении НДФЛ> и письму ФНС России от 12.02.13 № ЕД-4-3/2254@ «О порядке определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц»

Оксана ДЬЯЧКОВА, аудитор

От редакции. *Для работников финансовой сферы, предпринимателей, да и части рядовых граждан начало года традиционно ассоциируется со сдачей годовой отчётности и декларационной компанией по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ). Но у граждан (в определённых случаях) есть не только обязанность продекларировать полученные за прошедший год доходы, но и право вернуть часть (13%) потраченных средств на определённые цели, в частности на строительство или приобретение жилья. Другими словами, при расчёте НДФЛ налогоплательщики могут воспользоваться имущественными налоговыми вычетами.*

Те, кто в 2012 году получил доходы от продажи имущества, бывшего в собственности менее трёх лет, должны подать декларацию в налоговую инспекцию по месту жительства. Сделать это необходимо в срок до 30 апреля текущего года. А вот те, кто решил воспользоваться правом на имущественный вычет по расходам на строительство и приобретение жилья и вернуть себе часть уплаченного НДФЛ, могут подать декларацию и заявление на возврат средств в любое время. Срок 30 апреля на таких налогоплательщиков не распространяется. Но при этом помните: НК РФ (п. 7 ст. 78) устанавливает трёхлетнее ограничение на возврат налога. Поэтому декларации (за каждый налоговый период) и сведения о полученных доходах граждане могут подавать за три года, предшествующих дню обращения за вычетом.*

* Форма налоговой декларации (3-НДФЛ), а также порядок её заполнения утверждены приказом ФНС России от 10.11.11 № ММВ-7-3/760@. По сообщению ФНС России (письмо от 19.11.12 № ЕД-4-3/19416@), эта форма в 2013 году не изменилась.

Какие особенности при этом нужно учитывать, разъясняется в комментируемых письмах.

Имущественные вычеты

Имущественные налоговые вычеты делятся на две группы:

- в отношении доходов от продажи имущества (подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ);
- по расходам в связи с новым строительством или приобретением жилого дома, квартиры, комнаты или долей в них (подп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ).

Следовательно, если налогоплательщик в течение года продал старую квартиру и купил новую квартиру, то он имеет право на применение сразу двух имущественных налоговых вычетов. О такой возможности говорится и в письме Минфина России от 19.02.13 № 03-04-05/9-115.

Первый из вычетов позволит уменьшить (или вовсе не платить) НДФЛ с доходов, полученных от реализации старой квартиры. Такой вычет предоставляется только налоговыми органами при подаче налоговой декларации по форме 3-НДФЛ.

Второй имущественный вычет даёт возможность:

- либо вернуть из бюджета уже уплаченный по ставке 13% НДФЛ, если обратиться за вычетом в налоговую инспекцию;
- либо не платить НДФЛ с текущих доходов, если обратиться за имущественным вычетом к налоговому агенту — работодателю.

Продажа имущества

Доходы от продажи жилых домов, квартир, комнат, жилых помещений, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в них, автомобилей и другого имущества не облагаются НДФЛ. Но только в случае, когда указанные объекты находились в собственности налогоплательщика три года и более (п. 17.1 ст. 217 НК РФ).

Если налогоплательщик продал имущество, которым владел более трёх лет, ему не нужно декларировать свои доходы и представлять декларацию в налоговую инспекцию (письмо ФНС России от 06.04.12 № ЕД-3-3/1166@).

Поэтому в дальнейшем мы будем говорить о декларировании и имущественных вычетах, касающихся реализации недвижимого имущества, которое находилось в собственности налогоплательщика менее 3 лет.

Доходы от продажи жилых домов, квартир, комнат, жилых помещений, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в них, которые находились в собственности налогоплательщика менее 3 лет, облагаются НДФЛ по ставке 13%.

У источника выплаты доходов от продажи имущества налоговая база по НДФЛ не определяется, а учитывается только сумма дохода. По окончании налогового периода налогоплательщик должен самостоятельно рассчитать и уплатить в бюджет НДФЛ с доходов от продажи имущества.

При этом налогоплательщик может:

- либо уменьшить сумму полученных доходов на сумму фактически произведённых им и документально подтверждённых расходов, связанных с получением этих доходов;
- либо воспользоваться имущественным налоговым вычетом в размере 1 000 000 руб. (подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ).

Использовать первый вариант целесообразно в случае, когда сумма осуществлённых расходов, связанных с приобретением имущества, превышает 1 000 000 руб.

В случае когда сумма расходов на приобретение недвижимости (например, 2 700 000 руб.) превышает сумму доходов, полученных от её продажи (например, 2 500 000 руб.), указанную разницу (200 000 руб.) нельзя учесть при расчёте НДФЛ. То есть превышение расходов над доходами не может уменьшать доходы, полученные налогоплательщиком в налоговом периоде от других операций. На этом акцентирует внимание налоговая служба в комментируемом письме ФНС России от 12.02.13 № ЕД-4-3/2254@.

Воспользоваться имущественным вычетом следует в случае, когда сумма доходов от продажи имущества превышает 1 000 000 руб. При этом:

- либо сумма расходов, связанных с приобретением имущества, составляет менее 1 000 000 руб.;
- либо документы, подтверждающие осуществление расходов, отсутствуют.

Пример 1

В 2012 году налогоплательщик продал комнату в трёхкомнатной квартире, которую он приобрёл в 2011 году за 700 000 руб. Сумма дохода от продажи комнаты составила 1 200 000 руб.

Поскольку срок владения квартирой составляет менее 3 лет, налогоплательщик может воспользоваться имущественным вычетом в размере 1 000 000 руб.

В результате НДФЛ ему придётся заплатить только с суммы дохода, которая превышает имущественный вычет и составляет 200 000 руб. (1 200 000 – 1 000 000). Сумма НДФЛ к уплате в бюджет составит 26 000 руб. (200 000 руб. × 13%).

Размер имущественного вычета не может превышать сумму дохода, полученного от продажи недвижимого имущества. Поэтому в случае, когда сумма полученных доходов от продажи недвижимости составляет, скажем, 800 000 руб., имущественный вычет будет предоставлен именно в размере 800 000 руб. Оставшаяся сумма имущественного вычета (200 000 руб.) не может уменьшать доходы, полученные налогоплательщиком от других операций.

Сумма дохода, которая превышает размер налогового вычета, облагается НДФЛ (письмо Минфина России от 14.02.13 № 03-04-05/9-103).

От редакции. *С примером заполнения декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ) с целью получения имущественного вычета по отношению к доходам от продажи жилья можно ознакомиться, в частности, на сайте УФНС России по г. Москве (http://www.nalog.ru/fl/fl_ndfl/3782413/, а также http://www.r77.nalog.ru/fl/fl_ndfl/fl_dekl_d/sc/3903120/).*

Программы для заполнения деклараций можно скачать на сайте ФНС России (http://www.nalog.ru/el_usl/no_software/prog_fiz/4022211/), на сайтах региональных налоговых инспекций и на сайте ФГУП ГНИВЦ ФНС России (http://www.gnivc.ru/software/free_software/software_fl/ndfl_3_4/).

Жилые дома, квартиры и комнаты могут находиться в собственности одновременно нескольких граждан. При

этом жильё может принадлежать им на праве собственности:

- совместной (без определения долей в праве собственности);
- долевой (с определением доли каждого из собственников в праве собственности).

При реализации имущества, которое находилось в общей совместной собственности, вычет распределяется между владельцами по договорённости между ними (абз. 3 подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ). Следовательно, имущественный вычет между бывшими собственниками может быть распределён в любых пропорциях, в том числе 50 и 50 %, 100 и 0 %.

При реализации имущества, которое находилось в общей долевой собственности, вычет распределяется между владельцами пропорционально их долям (абз. 3 подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ, письмо Минфина России от 10.04.12 № 03-04-05/7-474).

От редакции. *В целях единообразного подхода к порядку предоставления по НДФЛ наиболее востребованных социальных и имущественных налоговых вычетов ФНС России направила своим подведомственным налоговым инспекциям письмо от 22.11.12 № ЕД-4-3/19630@ «О направлении информации». Письмо содержит перечни документов, которые необходимо приложить налогоплательщикам к налоговым декларациям с целью получения указанных налоговых вычетов. В числе этих документов в перечне есть и образец заявления о распределении имущественного вычета между супругами. Этот образец должен быть размещён на официальных интернет-сайтах управлений ФНС России по субъектам РФ, на стендах в территориальных налоговых инспекциях и территориально обособленных рабочих местах. ФНС России обратила внимание налоговых инспекторов на то, что направляемые перечни документов являются исчерпывающими и расширенному толкованию не подлежат.*

Отказ от имущественного налогового вычета при общей долевой собственности в пользу другого совладельца НК РФ не предусмотрен (письмо Минфина России от 30.10.07 № 03-04-05-01/350).

Имущественный вычет можно получить не только в случае, когда продажа объекта недвижимости оформлена договором купли-продажи. Воспользоваться имущественным вычетом можно и в случае передачи недвижимости по договору мены (письма Минфина России от 03.07.12 № 03-04-05/7-829, от 23.04.12 № 03-04-05/7-545).

Право на имущественный вычет возникает в том налоговом периоде, в котором получены доходы от реализации имущества. При этом дата регистрации договора купли-продажи значения не имеет (письмо Минфина России от 12.01.12 № 03-04-05/7-4).

Пример 2

Налогоплательщик продал квартиру в декабре 2011 года. В январе 2013 года была осуществлена государственная регистрация права собственности на эту квартиру.

Если расчёты между сторонами по договору купли-продажи произведены в 2012 году, то доход от продажи данной квартиры получен в 2012 году и налогоплательщик имеет право на получение имущественного вычета по доходам за 2012 год.

Если же расчёты между сторонами были осуществлены в 2013 году, то доход от продажи квартиры получен в 2013 году. И вычет можно будет получить только по окончании 2013 года.

Имущественный налоговый вычет по доходам, полученным от продажи имущества, может применяться неоднократно. НК РФ не содержит каких-либо ограничений на этот счёт.

Таким образом, вычет при продаже имущества может применяться столько раз, сколько раз налогоплательщик будет совершать операции по его продаже. Но только при условии, что такие сделки по продаже имущества будут осуществляться в разных налоговых периодах (календарных годах).

Если же налогоплательщик в течение года продаёт несколько объектов недвижимости, то общий размер вычета будет составлять 1 000 000 руб. на все объекты недвижимости (письмо Минфина России от 16.08.12 № 03-04-05/7-956).

Как не ошибиться в определении срока нахождения недвижимого имущества в собственности

Срок нахождения недвижимого имущества в собственности налогоплательщика рассчитывается со дня государственной регистрации права собственности на такое имущество (письмо Минфина России от 07.06.12 № 03-04-05/7-694).

Эта дата отражается при регистрации в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним и подтверждается свидетельством о государственной регистрации.

Указанный порядок применяется и в случае, когда продаётся квартира, полученная в качестве компенсации за снос прежнего жилья. Период временного владения и пользования по договору найма до регистрации прав собственности на это жильё не учитывается (письмо Минфина России от 17.10.12 № 03-04-05/10-1199).

Срок нахождения имущества в собственности определяется как период его непрерывного нахождения в собственности налогоплательщика до реализации (письмо Минфина России от 02.07.12 № 03-04-05/9-813). Поэтому отдельные периоды владения недвижимым имуществом складывать не следует.

Пример 3

В августе 2008 года налогоплательщик получил по наследству однокомнатную квартиру. Через 1,5 года он её продал. В марте 2011 года налогоплательщик вновь получил эту же квартиру по договору дарения, и в марте 2013 года он её продал.

Срок владения квартирой для применения имущественного вычета определяется с последней даты государственной регистрации права собственности на эту квартиру, то есть с марта 2011 года.

Период владения этой квартирой с августа 2008 года по январь 2010 года не учитывается.

В таком же порядке следует рассчитывать срок владения недвижимым имуществом в случае, когда налогоплательщик приобретает недвижимость на стадии строительства (письмо Минфина России от 14.02.13 № 03-04-05/9-103).

Пример 4

В 2004 году налогоплательщик приобрёл однокомнатную квартиру по договору уступки права требования в жилом доме. Акт приёмки-передачи квартиры был подписан в июне 2012 года. Свидетельство о государственной регистрации собственности налогоплательщик получил в октябре 2012 года. Следовательно, трёхлетний срок необходимо отсчитывать с октября 2012 года.

Если несколько объектов недвижимости объединяются в один, срок владения налогоплательщиком новым объектом определяется с даты государственной регистрации права собственности на новый объект (письмо Минфина России от 27.06.12 № 03-04-05/7-786).

По мнению специалистов Минфина России, новый объект недвижимости возникает и в случае, когда меняется его первоначальное назначение. Например, когда объект недвижимости из жилого фонда переводится в нежилой фонд, и наоборот. В этом случае срок нахождения имущества в собственности налогоплательщика начинает течь заново (письмо Минфина России от 26.08.11 № 03-04-05/7-607).

В отношении исчисления срока владения объектами, которые образовались в ходе разделения одного объекта недвижимости на несколько объектов, специалисты Минфина России высказывают противоположные позиции.

Пример 5

В 2008 году налогоплательщик приобрёл две смежные комнаты, зарегистрированные как единый объект недвижимости. В 2009 году в результате перепланировки с целью изолирования комнат произошло разделение данного объекта и каждая комната была зарегистрирована отдельно, с выдачей двух свидетельств о госрегистрации права собственности. Право собственности осталось за данным налогоплательщиком. По мнению специалистов Минфина России, факт регистрации налогоплательщиком двух отдельных комнат, созданных в результате перепланировки двух смежных комнат без изменения внешних границ, не влечёт прекращения права собственности налогоплательщика на данные комнаты.

В связи с этим моментом возникновения права собственности у налогоплательщика на созданные две отдельные комнаты является

не дата повторного получения свидетельства о праве собственности на данные комнаты, а момент государственной регистрации права собственности на первоначальные смежные комнаты (письмо Минфина России от 23.08.12 № 03-04-05/7-993).

А вот пример, основывающийся на другой точке зрения.

Пример 6

Гражданин является собственником земельного участка, приобретённого по договору купли-продажи. Свидетельство о государственной регистрации права собственности на участок выдано 21 июня 2007 года.

В 2011 году произведён раздел участка на семь земельных участков. На основании документов о праве собственности на землю и заявления физлица оформлены семь свидетельств о государственной регистрации права собственности на эти участки. Собственник с 2007 года не менялся, изменена лишь структура объекта (имущества) с выдачей новых свидетельств о праве собственности в мае 2011 года.

По мнению специалистов Минфина России (письмо от 18.05.12 № 03-04-05/7-646), при разделе земельного участка возникают новые объекты права собственности, которым присваиваются новые кадастровые номера, а данный объект прекращает своё существование. Поэтому срок нахождения в собственности образованных при таком разделе земельных участков исчисляется с даты их регистрации в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

Обычно из общего правила есть исключения.

Прежде всего, **исключением является недвижимое имущество ЖСК**. Период нахождения в собственности этого имущества рассчитывается с даты уплаты паевого взноса в полном объёме, а не с даты государственной регистрации (письмо Минфина России от 04.07.12 № 03-04-05/7-837).

В случае когда один супруг наследует после смерти другого супруга жильё, приобретённое им посредством участия в ЖСК, период нахождения в собственности имущества рассчитывается с момента внесения паевого взноса

в ЖСК в полном объёме (письмо Минфина России от 04.07.12 № 03-04-05/7-837).

Другим исключением является **имущество, полученное по наследству**. Право собственности в этом случае возникает со дня открытия наследства (дня смерти наследодателя) независимо от момента государственной регистрации прав собственности (письмо Минфина России от 04.06.12 № 03-04-05/5-682).

Однако и в таких ситуациях возможны различные нюансы.

Когда собственник доли в имуществе наследует другую долю (её часть), принадлежавшую умершему собственнику, период нахождения в собственности полученной доли рассчитывается с даты регистрации права собственности на первую долю в имуществе (письма Минфина России от 17.12.12 № 03-04-05/7-1404, от 01.11.12 № 03-04-05/5-1244, письмо ФНС России от 22.10.12 № ЕД-4-8/17824@**).

В случае когда один супруг наследует после смерти другого супруга имущество, совместно нажитое в браке, период нахождения такого имущества в собственности наследника определяется с даты приобретения супругами в собственность этого имущества. При этом не важно, на кого из супругов оно было оформлено (письмо Минфина России от 06.08.12 № 03-04-05/7-919).

В таком же порядке определяется период нахождения имущества в собственности при разделе имущества в случае расторжения брака. То есть указанный период рассчитывается с даты первоначального возникновения права собственности на недвижимость вне зависимости от того, на кого из супругов оно было оформлено (письмо Минфина России от 03.09.12 № 03-04-05/9-1041).

Если право собственности физического лица на имущество признано в судебном порядке, то период нахожде-

**По этому вопросу специалисты Минфина России высказывали и прямо противоположное мнение (например, в письмах Минфина России от 09.08.12 № 03-04-05/7-936, от 10.05.12 № 03-04-05/9-621).

ния имущества в собственности определяется с даты вступления в силу такого судебного решения (письмо Минфина России от 05.07.12 № 03-04-05/7-846).

Нюансы вычета по расходам на строительство или приобретение жилья

При строительстве или приобретении жилого дома, квартиры, комнаты или долей в них, а также земельных участков под индивидуальное жилищное строительство налогоплательщик может получить имущественный вычет.

Такой вычет состоит из трёх компонентов:

- по расходам на новое строительство или приобретение жилья на территории РФ, а также земельных участков — в размере 2 000 000 руб.;
- по расходам на погашение процентов по целевым займам (кредитам), которые получены от российских организаций или индивидуальных предпринимателей и фактически израсходованы на новое строительство или приобретение жилья, земельных участков, — в размере фактических расходов;
- по расходам на погашение процентов по кредитам, полученным для рефинансирования (перекредитования) займов (кредитов) на строительство или приобретение жилья, земельных участков, — в размере фактических расходов.

Имущественный вычет (все три его компонента) может быть использован только один раз. Повторно такой вычет не предоставляется (абз. 20 подп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ).

Если налогоплательщик приобрёл несколько объектов, по которым он имеет право заявить имущественный налоговый вычет, то вычет предоставляется только по одному из этих объектов по выбору налогоплательщика.

Если налогоплательщик приобретает квартиру в уже построенном доме, право на вычет у него возникает в том налоговом периоде, в котором выдано свидетельство о регистрации права собственности на жильё (письмо ФНС России от 08.10.12 № ЕД-4-3/16925@). При этом дата подписания акта приёма-передачи значения не имеет (письмо Минфина России от 13.10.11 № 03-04-05/5-79).

Сумму процентов по заёмным средствам можно включить в состав имущественного вычета только начиная с даты их уплаты (письмо ФНС России от 22.08.12 № ЕД-4-3/13894@).

Вычет предоставляется начиная с доходов того налогового периода, в котором возникло право на вычет, а также в последующих периодах до полного его использования (письмо Минфина России от 20.06.12 № 03-04-05/7-752).

Бывают случаи, когда в периоде приобретения жилья у налогоплательщика отсутствуют доходы, облагаемые по ставке 13%. В этом случае налогоплательщик может заявить вычет только с того момента, когда такие доходы у него появятся (письмо Минфина России от 06.07.12 № 03-04-05/7-854).

Воспользоваться вычетом можно даже в том случае, когда расходы на строительство или приобретение жилья были осуществлены более трёх лет назад (письмо УФНС России по г. Москве от 23.04.12 № 20-14/035800@).

Если родитель приобретает жильё за счёт собственных средств в собственность своего несовершеннолетнего ребёнка, то он имеет право на имущественный вычет на общих основаниях. К такому выводу пришёл Конституционный суд РФ в своём постановлении от 01.03.12 № 6-П.

Суд также отметил, что ребёнок не может реализовать право на вычет, поскольку не имеет собственных доходов, в то время как родители получают налогооблагаемый доход, дающий им такое право. Аналогичную позицию заняли и налоговики (письмо УФНС России по г. Москве от 18.06.12 № 20-14/52818@).

Случаи, когда имущественный вычет не предоставляется, перечислены в НК РФ (абз. 26 п. 2 ст. 220). Приведём их перечень:

- оплата расходов по строительству или приобретению жилья для налогоплательщика производится за счёт средств работодателя или иных лиц. С 1 января 2009 года налогоплательщики могут воспользоваться льготой, которая предусмотрена НК РФ (п. 40 ст. 217). Согласно положениям этого пункта расходы организации на возмещение своим работникам по уплате процентов по зай-

мам и кредитам на приобретение или строительство жилья не включаются в налогооблагаемый доход сотрудников и не облагаются НДФЛ. Поскольку проценты по кредитам и займам, полученным на приобретение или строительство жилья, оплачиваются за счёт средств работодателя, то сотрудники уже не смогут воспользоваться имущественным вычетом в отношении этих сумм;

- оплата расходов осуществляется за счёт средств материнского капитала или за счёт субсидий, предоставляемых из средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов (письмо Минфина России от 03.07.12 № 03-04-05/3-828);
- сделка купли-продажи жилья совершается между физическими лицами, которые являются взаимозависимыми.

Напомним, что **с 1 января 2012 года действует новый порядок определения лиц, которые являются взаимозависимыми** (п. 1 ст. 105.1 НК РФ).

Взаимозависимыми признаются физические лица, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно:

- одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;
- физическое лицо, его супруг (супруга), родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновлённые), полнородные и неполнородные братья и сёстры, опекун (попечитель) и подопечный.

Обратите внимание: иные родственники не являются взаимозависимыми (письма Минфина России от 29.06.12 № 03-04-05/5-801, от 03.04.12 № 03-04-05/7-428).

Суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, если отношения между такими лицами могут повлиять на результаты сделок по продаже товаров, работ, услуг.

Положения статьи 105.1 НК РФ применяются только к тем сделкам, которые были заключены после 1 января 2012 года. До указанной даты взаимозависимость физических лиц определялась на основании положений статьи 20 НК РФ.

Следовательно, если имущество было приобретено до 2012 года, то независимо от периода применения вычета следует руководствоваться правилами взаимозависимости, которые действовали ранее (письмо Минфина России от 03.09.12 № 03-04-05/9-1043).

Согласно положениям статьи 20 НК РФ к взаимозависимым лицам помимо родителей, детей, братьев, сестёр, попечителей, подопечных, опекунов и опекаемых ранее были отнесены:

- бабушки, дедушки, внуки и внучки (письмо УФНС России по г. Москве от 09.06.10 № 20-14/4/060999@);
- физические лица, которые состоят в отношениях свойства.

Лица, которые признаются состоящими в отношениях родства или свойства, перечислены в разделе 11 «Родство, свойство» Общероссийского классификатора информации о населении (ОК 018-95, утв. постановлением Госстандарта России от 31.07.95 № 412).

Под отношениями свойства чиновники понимали отношения между супругом и родственниками другого супруга, а также отношения между родственниками супругов (письмо ФНС России от 19.04.12 № ЕД-4-3/6609@).

Например, взаимозависимыми лицами считались:

- налогоплательщик и тесть, тёща, свекр, свекровь, зять, сноха, брат супруга (деверь), сестра супруга (золовка) (письма Минфина России от 03.09.12 № 03-04-05/9-1043, от 26.07.12 № 03-04-05/9-899, от 10.05.12 № 03-04-05/9-614);
- налогоплательщик и отчим (мачеха, падчерица, пасынок) в случае когда ребёнок супруга (супруги) не был усыновлён или удочерён.

Следовательно, если налогоплательщик совершил сделку с указанными лицами до 1 января 2012 года, то имущественный вычет ему не полагается, на что и обращается внимание в комментируемом письме Минфина России от 15.02.13 № 03-04-05/9-107. ■

Больничные листы: учёт доплат к пособию и «трёхдневных» расходов за счёт работодателя

Комментарий к письму Минфина России от 27.12.12 № 03-03-06/1/723 <О налогообложении доплат к пособию по временной нетрудоспособности>

Наталья ЛАВРЕНОВА, консультант-эксперт

Пожалуй, в каждой организации время от времени работники идут на больничный, который необходимо оплачивать. Причём даже в тех местностях, где реализуется пилотный проект и территориальные органы ФСС России выплачивают пособия самостоятельно, оплатить первые три дня больничного листа, выданного в связи с временной нетрудоспособностью самого работника (кроме случаев производственного травматизма и профзаболеваний), всё равно приходится работодателю. Правда, есть альтернатива — добровольное страхование, в рамках которого эти три дня будет оплачивать страховая компания.

В рамках действующего порядка исчисления пособий нередко за период болезни работник получает значительно меньше, чем если бы он этот период отработал. Например, пособие будет меньше из-за того, что страховой стаж работника ещё не достиг восьми лет. Или другая причина уменьшения выплаты: при расчёте пособия принимаются только те выплаты, которые облагаются страховыми взносами в ФСС России, в том числе и с учётом ограничения предельного размера базы для начисления страховых взносов.

В этих случаях некоторые работодатели производят доплаты своим работникам до величины оклада или фактического среднего заработка. Вправе ли организация учесть указанные выплаты в расходах на оплату труда в целях исчисления налога на прибыль, если такие выплаты производятся исключительно на основании приказа (распоряжения) руководителя организации? Ответ на этот вопрос в очередной раз озвучен в комментируемом письме Минфина России от 27.12.12 № 03-03-06/1/723. Но мы решили дополнить ответ, который дали составители письма.

Доплата сверх «официального» больничного: внимание на коллективный или трудовой договор

Если работодатель производит подобные доплаты, важно обратить особое внимание на положения коллективного договора и трудовых договоров с конкретными работниками.

Как разъясняется в комментируемом письме, в расходы для целей налогообложения прибыли в соответствии со статьёй 255 НК РФ можно включать любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников. Но учесть эти начисления можно, только если они предусмотрены:

- нормами законодательства РФ;
- трудовыми договорами (контрактами) и (или)
- коллективными договорами.

Норма пункта 25 статьи 255 НК РФ позволяет признавать в налоговом учёте и те виды произведённых в пользу работника расходов, которые напрямую в данной статье не упомянуты, но опять-таки лишь в том случае, если они предусмотрены трудовым договором и (или) коллективным договором.

Значит, налогоплательщик вправе учитывать суммы доплат работникам до среднего заработка за период их временной нетрудоспособности в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, только в случае, если такие выплаты предусмотрены трудовым и (или) коллективным договором.

Однако та организация, которая обратилась с вопросом в финансовое ведомство, указала, что доплаты к пособию по временной нетрудоспособности и по беременности и родам до суммы оклада предусмотрены положением об оплате труда и премировании работников, действующим в организации. Причём в нём оговаривается, что доплата производится по решению (усмотрению) работодателя на основании приказа (распоряжения). При этом ни трудовы-

ми договорами работников, ни коллективным договором вышеуказанные доплаты не предусмотрены.

Прямого ответа по данной конкретной ситуации, т. е. конкретного заключения о том, что в описанных обстоятельствах признать доплаты в целях налогообложения прибыли организация не имеет права, в комментируемом письме нет. Но такой вывод напрашивается из логики рассуждения чиновников и из буквы налогового законодательства.

Ведь, повторимся, важным условием признания расходов на основании статьи 255 НК РФ является наличие соответствующих положений об осуществлении тех или иных выплат непосредственно в коллективном договоре либо в трудовых договорах с конкретными работниками. Либо выплаты должны производиться в соответствии с требованиями законодательства РФ. Например, за счёт средств работодателя осуществляется выплата пособия по временной нетрудоспособности за первые три дня болезни по правилам, установленным Федеральным законом от 29.12.06 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством».

Причём вполне достаточно одного из оснований. Если осуществление доплаты до 100 % должностного оклада к пособию по временной нетрудоспособности прописано, например, в коллективном договоре, включать аналогичные положения в трудовые договоры с работниками уже нет необходимости. Как подчёркивалось в письме Минфина России от 19.12.12 № 03-03-06/1/702, перечень расходов на оплату труда, установленный статьёй 255 НК РФ, не является закрытым. На основании пункта 25 статьи 255 НК РФ можно признать и другие виды расходов, произведённых в пользу работника, при условии что они предусмотрены трудовым и (или) коллективным договором. Исключение составляют только те расходы, которые прямо указаны в статье 270 НК РФ.

А вот оплата за первые три дня временной нетрудоспособности за счёт средств работодателя в порядке, предусмотренном законом № 255-ФЗ, проводится не как расхо-

ды на оплату труда, а как прочие расходы, связанные с производством и реализацией (подп. 48.1 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Тонкости расчёта и учёта

Порядок исчисления пособий по временной нетрудоспособности в 2013 году не изменился.

По общему правилу в расчёт нужно принять те выплаты и вознаграждения в пользу данного работника, которые были произведены за два предшествующих года. То есть если работник заболел в 2013 году, в расчёт надо брать заработок за 2011 и 2012 годы. При этом берутся только те суммы, с которых начислялись страховые взносы в ФСС России. А это автоматически означает, что за каждый год можно взять сумму, не превышающую соответствующей предельной величины базы начисления страховых взносов, а именно: за 2012 год — 512 000 руб., за 2011 год — 463 000 руб.

Правда, если в 2011 и (или) в 2012 году сотрудница была в декретном отпуске или сотрудник либо сотрудница находились в отпуске по уходу за ребёнком, допускается произвести замену соответствующего года (или обоих лет) на предшествующие. Но сделать это можно только при наличии заявления работника о такой замене и при условии, что в результате замены средний заработок окажется выше. Если замена осуществляется и пособие исчисляется исходя из 2010 года или более ранних лет, в расчёт за каждый из таких лет можно брать не больше 415 000 руб.

Если в расчётном периоде сотрудник работал у иных работодателей (в том числе по совместительству), в расчёт может быть принят и тот заработок, который был получен у этих работодателей (на основании специальных справок о заработке). Единственное исключение составляют случаи, когда работник на момент наступления временной нетрудоспособности или декретного отпуска продолжает работать сразу у нескольких работодателей, у которых он трудился и в расчётном периоде. В такой ситуации он должен взять несколько больничных листов и обратиться к каждому из работодателей по отдельности за выплатой

пособия. Причём каждый работодатель будет применять вышеуказанные лимиты независимо от других (т. е. только к «своим» выплатам за расчётный период, даже не задаваясь вопросом, не оказался ли суммарный доход работника, полученный у всех работодателей, за каждый год расчётного периода выше предельных величин базы начисления страховых взносов).

Разделить сумму принимаемых в расчёт выплат необходимо строго на 730 дней. В результате получится средний дневной заработок.

Его нужно сравнить с суммой, исчисляемой исходя из минимального размера оплаты труда, действующего на момент наступления страхового случая. В 2013 году МРОТ составляет 5205 руб., поэтому средний дневной заработок не должен быть ниже 171,12 руб. (5205 руб. × 24 мес. : 730 дн.).

Если в местности, где выплачивается пособие, применяются районные коэффициенты, указанную сумму нужно увеличить на соответствующий коэффициент.

Если фактический средний дневной заработок выше исчисленного исходя из МРОТ с учётом районного регулирования оплаты труда, дальнейшие расчёты осуществляются исходя из этой фактической суммы. В противном случае дальше пособие рассчитывается исходя из МРОТ (с учётом районного коэффициента).

Теперь пришёл черёд страхового стажа. Если он уже достиг восьми лет, работнику причитается 100%-ное пособие. То есть остаётся просто умножить исчисленный средний дневной заработок на количество календарных дней болезни.

Если же страховой стаж находится в промежутке от пяти до восьми лет, пособие полагается в 80%-ном размере. А если в страховой стаж не набирается пяти лет, пособие начисляют в размере 60% среднего заработка. Ну и, наконец, если страховой стаж меньше шести месяцев, пособие однозначно рассчитывают исходя из МРОТ (с учётом районных коэффициентов).

При подсчёте страхового стажа следует обращать особое внимание на разъяснения, которые были даны ФСС России в конце октября 2012 года в письме от 30.10.12 № 15-03-09/12-3065П. В нём специалисты фонда подчеркнули, что по общему правилу исчислять периоды работы

(службы, деятельности) нужно в календарном порядке. Перевод 30 дней в полные месяцы и 12 месяцев в полные годы предусматривается только для неполных календарных месяцев и неполных календарных лет. Поэтому в случае, если календарный месяц или календарный год отработан работником полностью, делить количество отработанных дней на 30 дней и соответственно 12 месяцев не нужно.

В бухгалтерском учёте та часть пособия, которая выплачивается за счёт средств ФСС России, отражается с использованием счёта 69 «Расчёты по социальному страхованию и обеспечению». А если организация расположена в той местности, где действует пилотный проект и выплату пособий осуществляет непосредственно орган ФСС России, эти суммы в бухгалтерском учёте организации вообще не отражают. Фонд взаимодействует напрямую с застрахованным лицом (работником), и организация-работодатель тут вообще ни при чём.

А вот пособие за первые три дня, выплачиваемое работодателем, в любом случае будет отражаться в его бухгалтерском учёте. При этом кредитуется, как обычно, счёт 70 «Расчёты с персоналом по оплате труда», а дебетуется соответствующий счёт учёта затрат — в зависимости от отрасли, места работы сотрудника и других факторов. К примеру, в торговых организациях дебетуют счёт 44 «Расходы на продажу». А если болел рабочий транспортного цеха производственного предприятия, дебетовать будут счёт 23 «Вспомогательные производства». И так далее.

Аналогичным образом (с отнесением на расходы) отражают и сумму доплаты до оклада (или до фактического среднего заработка), если таковая производится в организации исходя из положений коллективного договора, трудовых договоров или положений по оплате труда. Хотя в последнем случае, если оговорка о доплатах фигурирует только в положении и не прописана в коллективном договоре либо трудовых договорах, признать расходы в целях налогообложения не получится, как уже отмечалось выше. Но это никоим образом не влияет на порядок бухгалтерского учёта, ведь в нём должны отразиться все факты хозяйственной жизни, вне зависимости от порядка их признания в налоговом учёте.

Напомним, что оплачивать первые три дня за свой счёт работодатель должен только в том случае, если больничный был выдан в связи с «обычным» заболеванием или травмой самого работника. Если работник сидел на больничном со своим заболевшим ребёнком, пособие с первого дня оплачивается за счёт ФСС России.

Работник может получить производственную травму в результате несчастного случая на производстве или в связи с профессиональным заболеванием. В этом случае вся сумма пособия (причём оно начисляется в размере 100 % среднего заработка вне зависимости от стажа) выплачивается не просто из средств ФСС России, а за счёт страховых взносов «на травматизм».

И, наконец, ещё одно напоминание. Суммы пособий по временной нетрудоспособности облагаются НДФЛ на общих основаниях. А с пособий по беременности и родам удерживать этот налог не нужно (п. 1 ст. 217 НК РФ). Что касается доплаты сверх суммы исчисленного по установленным правилам пособия, то она облагается НДФЛ в любом случае, ведь это уже не пособие, а самостоятельная выплата, осуществляемая работодателем в пользу работника.

Пример 1

Генеральный директор фабрики по производству мебели был на больничном с 25 февраля по 13 марта 2013 года включительно. Это было «обычное» заболевание самого работника. Пилотный проект в данной местности не реализуется.

Оклад генерального директора с 1 января 2013 года составляет 70 000 руб. Его страховой стаж больше 20 лет.

За 2011 год ему было начислено 720 000 руб., за 2012 год — 780 000 руб. Однако страховые взносы в ФСС России были начислены только с той части выплат в пользу генерального директора, которая не превышала 463 000 руб. и 512 000 руб. соответственно.

Коллективным договором предусмотрена доплата до 100 %-ной величины оклада за каждый календарный день временной нетрудоспособности (сверх суммы пособия, исчисленного по установленным правилам). Поэтому данная доплата также принимается в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль.

Бухгалтер фабрики производит следующие расчёты.

Расчёт пособия по установленным законодательством правилам.

Средний дневной заработок для исчисления пособия составит 1335,62 руб. ((463 000 руб. + 512 000 руб.) : 730 дн.). Сумма пособия за первые три дня (с 25 по 27 февраля включительно), подлежащая выплате за счёт средств работодателя, будет равна 4006,86 руб. (1335,62 руб. × 3 дн.). Пособие за остальные дни (14 календарных дней) временной нетрудоспособности (с 28 февраля по 13 марта 2013 года включительно), подлежащее выплате за счёт средств фонда, будет равно 18 698,68 руб. (1335,62 руб. × 14 дн.).

Общая сумма пособия — 22 705,54 руб. (4006,86 + 18 698,68).

Расчёт доплаты до оклада.

Сумма, исчисленная исходя из оклада за дни болезни, приходящиеся на февраль (с 25 по 28 число — 4 календарных дня), будет равна 10 000 руб. ((70 000 руб. : 28) × 4 дн.).

Сумма, исчисленная исходя из оклада за дни болезни, приходящиеся на март (13 календарных дней), составит 29 354,84 руб. ((70 000 руб. : 31) × 13 дн.).

Общая сумма, исчисленная исходя из оклада, равна 39 354,84 руб. (10 000 + 29 354,84).

Доплата сверх начисленного пособия — 16 649,30 руб. (39 354,84 – – 22 705,54).

А в бухгалтерском учёте составляются такие записи:

Дебет 26 Кредит 70

— *4006,86 руб. — начислено пособие по временной нетрудоспособности за первые три дня болезни за счёт средств работодателя;*

Дебет 69 Кредит 70

— *18 698,68 руб. — начислено пособие по временной нетрудоспособности за оставшиеся дни болезни за счёт средств ФСС России;*

Дебет 26 Кредит 70

— *16 649,30 руб. — начислена доплата до оклада в соответствии с положениями коллективного договора;*

Дебет 70 Кредит 68

— *5116 руб. ((22 705,54 руб. + 16 649,30 руб.) × 13%) — удержан НДФЛ с пособия и доплаты;*

Дебет 68 Кредит 51

— *5116 руб. — уплачен НДФЛ;*

Дебет 70 Кредит 50

— *34 238,84 руб. (22 705,54 + 16 649,30 – 5116) — выплачены из кассы пособие по временной нетрудоспособности и доплата до оклада (за минусом удержанного НДФЛ).*

Первые три дня можно застраховать

В заключение отметим ещё один важный момент.

Действующее налоговое законодательство позволяет признавать в составе прочих расходов в целях налогообложения прибыли не только расходы на оплату работодателем первых трёх дней болезни. Расходами можно признать и траты на добровольное личное страхование в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности за те дни, которые по правилам обязан оплачивать работодатель (подп. 48.2 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Правда, тут есть ограничения: признать такие платежи (взносы) работодателя можно лишь при соблюдении ряда условий:

- страховая организация должна иметь лицензию на соответствующий вид деятельности;
- сумма страховой выплаты по договору не должна превышать размера пособия за первые три дня болезни, оплачиваемого за счёт работодателя, который должен определяться в соответствии с законодательством РФ (т. е. строго по закону № 255-ФЗ, без «индивидуальных» доплат до среднего, до оклада и т. д.);
- совокупная сумма платежей по таким договорам и договорам добровольного страхования, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица (которые согласно абзацу 10 подпункта 16 пункта 2 статьи 255 НК РФ включаются в состав расходов в размере, не превышающем 15 000 руб. в год, рассчитанном как отношение общей суммы взносов, уплачиваемых по указанным договорам, к количеству застрахованных работников), не должна превышать 3% от суммы расходов на оплату труда.

Причём в отношении последней оговорки в постановлении Президиума ВАС РФ от 20.10.10 № 5975/10 разъяснялось, что для самих взносов по договорам на случай смерти или причинения вреда здоровью работников законодательство предусматривает только одно ограничение — 15 000 руб. в год на одного работника. А ограничение в виде 3% суммы расходов на оплату труда в пункте 16 статьи 255 НК РФ отсутствует и, значит, не может рассматри-

ваться как подлежащее применению в отношении указанных страховых платежей (взносов). В отношении них НК РФ предусмотрен иной механизм определения предельного размера, принимаемого для целей налогообложения, а именно путём закрепления предельной суммы взносов, уплачиваемой в расчёте на одного застрахованного работника.

Проще говоря, «лимит» 3% от суммы расходов на оплату труда применяется исключительно для определения правомерности признания в составе прочих расходов суммы страховых взносов по договорам, предусматривающим оплату первых трёх дней болезни работников страховой компанией вместо работодателя.

Общая сумма взносов по договорам страхования на случай смерти или причинения вреда здоровью работников вполне может превышать эти 3% от расходов на оплату труда. Главное — это чтобы было не больше 15 000 руб. в расчёте на одного работника. Но если эти взносы уже «зашкалили» за 3% расходов на оплату труда, получается, что взносы на страхование первых трёх дней болезни в расходы включить уже не получится.

Если пособие за первые три дня будет оплачиваться не работодателем, а страховой компанией, изменится и порядок бухгалтерских записей. Причём тут всё зависит от условий договора со страховой компанией, в том числе и от прописанной в нём процедуры выплаты страхового возмещения.

Если страховая компания производит выплату непосредственно работнику (например, путём перечисления денег на его карточный счёт), в бухгалтерском учёте компании-работодателя эти расчёты вообще не отражаются.

Если же страховая компания перечисляет денежные средства, причитающиеся болевшим работникам, работодателю, чтобы он в свою очередь осуществил все расчёты с работниками, нужно отражать эти суммы с использованием счёта 76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами» субсчёт 76-1 «Расчёты по имущественному и личному страхованию».

Также нужно отразить расчёты со страховой компанией по начислению и уплате страховых платежей. Тут также задейст-

вуется счёт 76-1, а конкретный порядок учёта зависит от предусмотренного договором порядка уплаты страховых взносов. При ежемесячной уплате никаких проблем не возникает: эти суммы начисляются в корреспонденции с дебетом счетов учёта соответствующих видов затрат. Если же взносы уплачиваются единовременно (например, сразу за год) или поквартально (либо с иной периодичностью, но реже раза в месяц), нужно выбрать один из двух вариантов учёта:

- либо считать уплаченные взносы авансовым платежом, подлежащим отражению по дебету счёта 76-1 с целью последующего ежемесячного списания соответствующей части уплаченного взноса в состав расходов;
- либо признать уплаченные взносы в составе расходов (т. е. отнести всю сумму на счета учёта затрат) единовременно при их уплате, аргументируя это несущественностью их величины.

Пример 2

Изменим условия примера 1 и предположим, что фабрика в январе 2013 года заключила со страховой компанией договор добровольного личного страхования в пользу работников на оплату первых трёх дней болезни в размере, предусмотренном законодательством об обязательном социальном страховании.

По данному договору ежемесячно уплачиваются страховые взносы в размере 7000 руб., а страховое возмещение, причитающееся работнику, перечисляется страховой компанией на счёт фабрики. Она выплачивает соответствующую сумму работнику, предварительно удерживая и уплачивая НДФЛ с этой суммы.

В такой ситуации бухгалтерские записи будут выглядеть несколько иначе.

Ежемесячно в течение 2013 года:

Дебет 26 Кредит 76-1

— 7000 руб. — начислен страховой взнос за текущий месяц;

Дебет 76-1 Кредит 51

— 7000 руб. — уплачен страховой взнос за текущий месяц.

В марте 2013 года:

Дебет 76-1 Кредит 70

— 4006,86 руб. — начислено пособие по временной нетрудоспособности за первые три дня болезни. По закону такое пособие подлежит

оплате за счёт средств работодателя, а в данном случае в связи с наличием договора добровольного личного страхования фактически финансируется за счёт соответствующего страхового возмещения;

Дебет 69 Кредит 70

— *18 698,68 руб. — начислено пособие по временной нетрудоспособности за оставшиеся дни болезни (за счёт средств ФСС России);*

Дебет 26 Кредит 70

— *16 649,30 руб. — начислена доплата до оклада в соответствии с положениями коллективного договора;*

Дебет 51 Кредит 76-1

— *4006,86 руб. — получено страховое возмещение от страховой компании;*

Дебет 70 Кредит 68

— *5116 руб. ((22 705,54 руб. + 16 649,30 руб.) × 13%) — удержан НДФЛ (с пособия и с доплаты);*

Дебет 68 Кредит 51

— *5116 руб. — уплачен НДФЛ;*

Дебет 70 Кредит 50

— *34 238,84 руб. (39 354,84 – 5116) — выплачены из кассы пособие по временной нетрудоспособности и доплата до оклада (за минусом удержанного НДФЛ).*

Воспользоваться механизмом страхования первых трёх дней болезни могут и «упрощенцы», которые выбрали объект налогообложения «доходы», а также те, кто добровольно перешёл на уплату ЕНВД. Начиная с 2013 года (согласно новому пункту 3.1 статьи 346.21 НК РФ и нынешней редакции пункта 2 статьи 346.32 НК РФ соответственно) эти налогоплательщики вправе уменьшать сумму начисленного налога (авансовых платежей) не только на страховые взносы на обязательное социальное страхование и выплаченные пособия по временной нетрудоспособности за первые три дня болезни, но и на сумму платежей (взносов) по договорам добровольного личного страхования в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности за первые три дня болезни. Причём требования и условия тут те же самые. И, конечно, как и прежде, общая сумма единого налога и авансовых платежей не может быть уменьшена более чем на 50% (по всем трём видам расходов). ■

Близок локоток, или Как не путать личные финансы с деньгами компании

Комментарий к постановлению Президиума ВАС РФ от 05.03.13, рассмотревшего в порядке надзора определение ВАС РФ от 24.12.12 № 14376/2012 по делу № А53-8405/2011 <О признании необоснованным вывода суда кассационной инстанции, посчитавшего доказанными обстоятельства, отвергнутые судами первой и апелляционной инстанций, и превышении судом полномочий при вынесении решения о нарушении единообразия в толковании норм права>

Иван МОЛЧАНОВ, аудитор

Как говорилось в одном знаменитом фильме, «не путай личных баранов с государственными»! Те времена давно прошли. А вот принцип — принцип остался. Напомним, что имущество общества с ограниченной ответственностью отделено от имущества его учредителей (ст. 48 ГК РФ). Поэтому учредители, при всём своём желании, не имеют возможности распоряжаться имуществом общества как личным, в частности просто прийти и взять деньги из кассы на личные нужды.

В противном случае... А в противном случае дело закончится так, как в споре, который в порядке надзора рассматривал Президиум ВАС РФ в комментируемом постановлении. Спор возник, в частности, в связи с жалобой общества на неправомерность выводов инспекции о невыполнении им как налоговым агентом обязанности по начислению и удержанию НДФЛ. В кассационном порядке эта жалоба была рассмотрена ФАС Северо-Кавказского округа, который принял постановление от 05.07.12 по делу № А53-8405/2011. А вот о том, что решил этот суд в отношении спорных сумм и выводов, сделанных судами первой и апелляционной инстанций, расскажем подробнее.

Дело было в Таганроге

Налоговики провели выездную налоговую проверку одного общества с ограниченной ответственностью. Выяснилось, что в течение нескольких лет директор общества и некое другое лицо забирали из кассы десятки миллионов

рублей. Выдавались они вроде бы под отчёт. И налоговикам были даже представлены авансовые отчёты. Но вот беда: к авансовым отчётам не было приложено ни одного первичного документа, подтверждающего расходы. Общество не смогло представить такие документы и впоследствии. Рискнём предположить, что указанные в деле лица были одновременно учредителями общества. В противном случае его директор лишился бы должности сразу после первого такого получения денег.

Итак, налоговики отнесли все полученные миллионы к личному доходу учредителей и взыскали с них НДФЛ.

Разумеется, сумма налога и штрафа оказалась настолько велика, что общество (наверняка побуждаемое учредителями) обратилось в арбитражный суд.

Нижестоящие суды

Нижестоящие суды полностью встали на сторону налоговой инспекции.

Судом первой инстанции было установлено, что обществом не представлены документы, подтверждающие расходование принятых под отчёт физическим лицом наличных денежных средств.

Суд апелляционной инстанции указал, что в подтверждение расходования принятых под отчёт физическим лицом наличных денег общество представило в материалах дела только копии авансовых отчётов, без каких-либо первичных бухгалтерских документов, подтверждающих закупку сельскохозяйственной продукции за наличный расчёт.

Короче говоря, действительно ли учредители потратили полученные средства в интересах своей компании или использовали их исключительно на личные нужды, осталось неизвестным.

Северо-Кавказский ФАС

А вот ФАС Северо-Кавказского округа в постановлении № А53-8405/2011 совершенно неожиданно встал на сторону учредителей общества.

Отменяя судебные акты нижестоящих инстанций, он исходил из того, что:

- представленные суду авансовые отчёты и первичные бухгалтерские документы обществом приняты;
- инспекция не представила доказательств того, что спорные суммы явились экономической выгодой директора общества как физического лица.

Это означает, что у налоговиков отсутствуют основания для правовой оценки спорных подотчётных сумм как дохода физического лица или выплат и иных вознаграждений в пользу работников и исчисления НДФЛ.

Кроме того, ФАС Северо-Кавказского округа, принимая решение в пользу общества, сослался на постановление Президиума ВАС РФ от 03.02.09 № 11714/08.

ВАС возмущён

Решение ФАС Северо-Кавказского округа вызвало у ВАС РФ не только недоумение, но и резкий протест.

Суд исходил из следующего. Согласно статье 210 НК РФ при определении налоговой базы учитываются:

- все доходы налогоплательщика, которые получены им как в денежной, так и в натуральной формах или право на распоряжение которыми у него возникло;
- доходы в виде материальной выгоды, определённой в соответствии со статьёй 212 НК РФ.

Статьёй 9 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учёте», который действовал в спорный период, было установлено, что все хозяйственные операции, проводимые компанией, должны оформляться оправдательными документами.

Пунктом 11 Порядка ведения кассовых операций в РФ (утв. письмом Банка России от 04.10.93 № 18)* было предусмотрено, что лица, получившие деньги под отчёт, обязаны предъявить в бухгалтерию предприятия отчёт об израсходованных суммах. Основанием для записей в регистрах бухгалтерского учёта являются первичные учётные документы, фиксирующие факт совершения хозяйственной операции.

---

* Документ действовал в спорный период, а ныне утратил силу в связи с изданием Указания Банка России от 13.12.11 № 2750-У, вступившего в силу с 1 января 2012 года.

Документами, подтверждающими материальные затраты подотчётного физического лица, могут служить товарные чеки, накладные с приложением кассовых чеков или квитанции к приходным ордерам, подтверждающие оплату данного товара, работ, услуг.

Обществом не были представлены документы, подтверждающие расходование взятых под отчёт физическим лицом наличных денежных средств.

Это то, что касается самого решения спорного вопроса.

А вот после высказывания ВАС РФ в отношении самого ФАС Северо-Кавказского округа его судьи наверняка имели очень бледный вид.

Во-первых, ВАС РФ указал, что эти судьи не могут правильно трактовать решения, выносимые ВАС РФ. Правовая позиция Президиума ВАС РФ, изложенная в постановлении от 03.02.09 № 11714/08, на которое сослался ФАС Северо-Кавказского округа, применима к рассмотрению дел с иными фактическими обстоятельствами. Согласно постановлению № 11714/08 не являются объектом обложения НДФЛ денежные суммы, выданные работникам под отчёт для приобретения товарно-материальных ценностей, при условии что работники документально подтвердили понесённые расходы, а товарно-материальные ценности приняты компанией на учёт. В деле нет данных, что товарно-материальные ценности оприходованы обществом в установленном порядке.

Во-вторых, при вынесении постановления ФАС Северо-Кавказского округа вышел за пределы своих полномочий. В нарушение пункта 2 статьи 287 АПК РФ суд счёл доказанными обстоятельства, которые были отвергнуты судами первой и апелляционной инстанций.

Поэтому ВАС РФ отправил решение северокавказских судей на пересмотр.

И вот Президиум ВАС РФ 5 марта рассмотрел дело № А53-8405/2011. Решение ФАС Северно-Кавказского округа в части признания недействительным решения налоговой инспекции о начислении НДФЛ, пеней и штрафа Президиум отменил. А вот решения судов первой и кассационной инстанций в отменённой части судьи высшей инстанции оставили без изменения.

Фактически судьям Северо-Кавказского ФАС было указано не только на их профессиональную некомпетентность, но и на прямое нарушение законодательства.

Что будет с этими судьями дальше — нам неинтересно. Но одно можно сказать точно: постановление Президиума ВАС РФ № 11714/08 больше не панацея для тех, кто склонен путать свои личные финансы с финансами своей компании. ■

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

а&Б

БУХГАЛТЕРИЯ И БАНКИ

На iPad и планшетах с Android!

Подробности на www.pbu.ru