5'2013 май

720 часов

ПРАКТИЧЕСКИЙ бухгалтерский учёт

ОФИЦИАЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ И КОММЕНТАРИИ

Стимулирующие выплаты от поставщика: почвы для дискуссий по НДС больше нет

КС РФ о пятикратном коэффициенте за «грязь» и соблюдении лимитов размещения отходов

Вопросы о командировках: новые разъяснения Минтруда России

«Первичка» в «свободном плавании»

Энергоаудит: как пройти и учесть затраты

Нестандартные ситуации со стандартными вычетами

ПРАКТИЧЕСКИЙ бухгалтерский учёт

настоящий журнал для бухгалтера

Читайте в № 5'2013:

Персонифицированная отчётность по новым формам

В командировку на один день

Угон автомобиля и его возврат

Приостановление операций по расчётному счёту

Полиция и ГИБДД. Куда жаловаться

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

№ 5/2013

читайте в номере:

общие вопросы

КС РФ о пятикратном коэффициенте за «грязь» и соблюдении лимитов размещения отходов 3

Иван МОЛЧАНОВ

Комментарий к постановлению Конституционного суда РФ от 05.03.13 № 5-П «По делу о проверке конституционности статьи 16 Федерального закона „Об охране окружающей среды“ и постановления Правительства Российской Федерации „Об утверждении Порядка определения платы и её предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия“ в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью „Тополь“»

налоги

Стимулирующие выплаты от поставщика: почвы для дискуссий по НДС больше нет 11

Татьяна МАСЛОВА

Комментарий к Федеральному закону от 05.04.13 № 39-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 4 Федерального закона „О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения“»

Делиться, право, не грешно, или ВАС РФ об обоснованности получения налоговой выгоды 13

Александр АНИЩЕНКО

Комментарий к определению ВАС РФ от 01.02.13 № ВАС-15570/12 «О передаче дела в Президиум Высшего арбитражного суда Российской Федерации»

Вопросы о командировках: новые разъяснения Минтруда России 17

Ольга ФИРСОВА

Комментарий к письму Минтруда России от 14.02.13 № 14-2-291 <Об особенностях направления работников в служебные командировки>

Нестандартные ситуации со стандартными вычетами 32

Оксана ДЬЯЧКОВА

Комментарий к письмам Минфина России от 07.03.13 № 03-04-05/7-195 и от 14.03.13 № 03-04-05/8-214 <О получении стандартного налогового вычета на ребёнка по налогу на доходы физических лиц>

Энергоаудит: как пройти и учесть затраты 45

Раиса НИЧУК

Комментарий к письму Минфина России от 06.03.13 № 03-03-06/4/6767 <Об учёте расходов для целей налогообложения>

Охрана труда при «упрощёнке»: обходные пути для расходов 53

Павел ЯКОВЕНКО

Комментарий к письму Минфина России от 18.02.13 № 03-11-06/2/4248 <По вопросу применения упрощённой системы налогообложения>

учёт

«Первичка» в «свободном плавании» 56

Наталья ШИШКОЕДОВА

Комментарий к письму Минфина России от 06.03.13 № 03-03-06/1/6700 <О применении первичной документации при учёте расходов>

ПРАКТИЧЕСКИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ. ОФИЦИАЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ И КОММЕНТАРИИ.

№ 5/2013

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 10.04.13.

© «ПРАКТИЧЕСКИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ», 2013

БЕСПЛАТНАЯ практическая конференция

«ОТЧЕТНОСТЬ ЗА I ПОЛУГОДИЕ: актуальные вопросы подготовки и требования законодательства»

27 июня 2013 г.

УЧАСТИЕ БЕСПЛАТНОЕ

Количество мест ограничено!

Подготовка отчетности с Т. Шнайдерман

Мероприятие пройдет
в Центральном доме предпринимателя
(Москва, ул. Покровка д. 47/24 стр. 1,
м. Красные ворота, м. Курская)

Регистрация: www.ifrs-professional.com

По вопросам участия также обращайтесь
по тел: 8 (495) 502 21 95 или e-mail: info@ifrs-professional.com

Специальный информационный партнер ПРАКТИЧЕСКИЙ бухгалтерский учёт

КС РФ о пятикратном коэффициенте за «грязь» и соблюдении лимитов размещения отходов

Комментарий к постановлению Конституционного суда РФ от 05.03.13 № 5-П «По делу о проверке конституционности статьи 16 Федерального закона „Об охране окружающей среды“ и постановления Правительства Российской Федерации „Об утверждении Порядка определения платы и её предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия“ в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью „Тополь“»

Иван МОЛЧАНОВ, аудитор

Принято говорить: «Божьи мельницы мелют медленно, но верно». Эти слова можно адресовать Конституционному суду РФ, который стоит на страже законности. Судьям понадобилось всего каких-то лет двадцать, чтобы выявить нелепость, содержащуюся в постановлении Правительства РФ от 28.08.92 № 632 и в статье 16 Федерального закона от 10.01.02 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды» (далее — закон № 7-ФЗ). Изучая комментируемое постановление КС РФ от 05.03.13 № 5-П, так и хочется сказать словами древних римлян: «Лучше поздно, чем никогда».

Но начнём, как говорится, с истоков.

Основы

Начнём с закона № 7-ФЗ, регулирующего вопросы охраны окружающей среды.

В нём в статье 16 указано, что негативное воздействие на окружающую среду является платным. Попутно отметим, что внесение такой платы отнюдь не освобождает плательщиков от выполнения мероприятий по охране окружающей среды и возмещения причинённого ей вреда.

Порядок исчисления и взимания платы за негативное воздействие на окружающую среду устанавливается Правительством РФ. Сейчас таким документом является порядок определения платы и её предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение от-

ходов, другие виды вредного воздействия (утв. постановлением Правительства РФ от 28.08.92 № 632).

К видам негативного воздействия на окружающую среду относятся:

- выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ и иных веществ;
- сбросы загрязняющих веществ, иных веществ и микроорганизмов в поверхностные водные объекты, подземные водные объекты и на водосборные площади;
- загрязнение недр, почв;
- размещение отходов производства и потребления;
- загрязнение окружающей среды шумом, теплом, электромагнитными, ионизирующими и другими видами физических воздействий;
- иные виды негативного воздействия на окружающую среду.

Начиная с IV квартала 2010 года полномочия по сбору «грязной» платы были переданы Федеральной службе по надзору в сфере природопользования (Росприроднадзору). Передача полномочий произведена в соответствии с пунктом 3 Указа Президента РФ от 23.06.10 № 780 и постановлением Правительства РФ от 13.09.10 № 717. Напомним, что ранее эту функцию выполнял Ростехнадзор.

Обратите внимание: плата за негативное воздействие на окружающую среду является фискальным сбором. Такое решение вынес КС РФ в определении от 10.12.02 № 284-О. Суд указал, что **такой платёж носит индивидуально-возмездный и компенсационный характер и, следовательно, не может относиться к налогам**.

Проблема с отходами

Как известно, отходы образуются при ведении любой хозяйственной деятельности. Ведь даже выбрасываемая в мусор использованная бумага — это тоже отходы.

Ранее контролирующие органы полагали: раз у компаний и предпринимателей образуются хозяйственные отходы, они все обязаны исчислять и уплачивать экологический платёж за размещение отходов. Такой вывод очевиден при ознакомлении с судебными решениями.

Самое интересное, что именно такая позиция была отражена в постановлении Президиума ВАС РФ от 09.12.08 № 8672/08. Согласно этому вердикту субъектом платы за размещение отходов является юридическое лицо, в результате хозяйственной и иной деятельности которого образовались эти отходы, а оказание ему услуг по размещению отходов специализированной организацией на основании гражданско-правового договора не означает автоматического перехода на неё бремени уплаты данного публично-правового платежа.

Однако потом ВАС РФ передумал. Появилось постановление Президиума ВАС РФ от 17.03.09 № 14561/08, в котором предыдущее мнение фактически было объявлено неправильным. Затем в постановлении от 20.07.10 № 4433/10 Президиум ВАС РФ подтвердил свою новую точку зрения.

Смысл её вот в чём.

Обращение с отходами — это деятельность по сбору отходов, обезвреживанию, хранению, транспортировке и размещению. Так сказано в статье 1 Федерального закона от 24.06.98 № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления» (далее — закон № 89-ФЗ).

Как указано в статье 12 этого закона, хранение отходов осуществляется в специальных объектах для последующего захоронения, обезвреживания или использования. Такие объекты внесены в отдельный государственный реестр, и для их создания требуется специальное разрешение. Это специализированные территории, и компании, имеющие подобные объекты, должны получать лицензию.

Обязанность перечислять экологические взносы распространяется на компании, занимающиеся хранением и захоронением отходов. Именно они и являются плательщиками экологического платежа.

Судьи нижестоящих судов приняли предписания ВАС РФ к действию, о чём свидетельствуют постановления ФАС:

- Северо-Западного округа от 23.11.09 № А05-9018/2009;
- Центрального округа от 03.02.10 № А23-1764/09А-11-67;
- Волго-Вятского округа от 31.05.10 № А79-3668/2009;
- Уральского округа от 07.06.10 № Ф09-4648/10-С1;

- Восточно-Сибирского округа от 17.03.11 по делу № А19-17428/10;
- Уральского округа от 11.10.12 № Ф09-8837/12.

Ещё раз ВАС РФ подтвердил свою точку зрения в постановлении от 12.07.11 № 709/11.

Судьи отметили, что **организации и предприниматели, которые не занимаются хранением и размещением отходов, а просто накапливают их для последующей сдачи в специализированную организацию, не обязаны уплачивать экологический платёж**.

Однако они не освобождены от соблюдения экологических и санитарно-эпидемиологических требований при обращении с отходами производства и потребления. И за несоблюдение этих требований могут быть наказаны по нормам статьи 8.2 КоАП РФ.

Настоящие проблемы с отходами

«Наезд»

Выше ВАС РФ есть только КС РФ. Вот к нему и обратилась одна отчаявшаяся организация. И наконец-то раскрыла КС РФ весь происходящий абсурд.

Общество на основании лицензии осуществляет на территории области сбор, транспортировку и размещение на арендуемом земельном участке твёрдых бытовых отходов, принимаемых от сторонних организаций и предпринимателей в соответствии с заключёнными с ними гражданско-правовыми договорами, а также отходов, образующихся в результате его собственной деятельности.

Росприроднадзор доначислил обществу весьма существенный экологический платёж, руководствуясь следующими соображениями. Общество принимало на себя обязательство по приёмке от своих контрагентов и захоронению на принадлежащем ему временном полигоне твёрдых бытовых отходов. Фактически это означает переход к нему права собственности на эти отходы, а следовательно, и обязанности перечислять в бюджет плату за размещение отходов. Так как при этом отсутствует оформленный в установленном порядке документ об утверждении норматив-

вов образования отходов и лимитов на их размещение, проекты которых общество как малое предприятие, осуществляющее размещение отходов, обязано было разработать, плата за негативное воздействие на окружающую среду должна рассчитываться с учётом пятикратного повышающего коэффициента.

Разумеется, общество бросилось в суд. Однако оно последовательно проиграло арбитражный суд, арбитражный апелляционный суд, федеральный арбитражный суд и получило определение ВАС РФ об отказе в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ.

Остался только КС РФ.

Жалоба

Общество указало, что статья 16 Федерального закона от 10.01.02 № 7-ФЗ является неконституционной (и, соответственно, неконституционно и постановление Правительства РФ № 632 в этой части). Дело в том, что данная статья закрепляет обязанность по внесению в бюджет платы за негативное воздействие на окружающую среду, но вот адресатов этой обязанности не определяет.

Что касается постановления Правительства РФ, то оно не является надлежащим нормативно-правовым актом для установления основных элементов публично-правового платежа, в том числе его плательщиков. Получается, что допускается возможность произвольно выбирать плательщика?

Далее. Так как твёрдые бытовые отходы, захоронение которых общество осуществляет, появляются в результате деятельности других лиц, на него не может быть возложена обязанность вносить плату за оказываемое этими лицами негативное воздействие на окружающую среду. И при этом действующее законодательство не позволяет включать в тарифы за услуги предприятий, осуществляющих сбор, транспортировку и размещение отходов производства и потребления, учитывать суммы относимых на их счёт экологических платежей! Это просто ставит такие предприятия на грань банкротства.

И вот тут общество допустило элемент шантажа. Оно обратило внимание судей на то, что ликвидация времен-

ных полигонов по захоронению отходов приведёт вопреки требованию статьи 58 Конституции РФ к появлению многочисленных несанкционированных свалок, что повлечёт ухудшение экологической ситуации в регионе и тем самым — нарушение права граждан на благоприятную окружающую среду.

Трудно сказать, обратил ли внимание КС РФ на последний пассаж, но то, что общество верно обозначило проблему, судьям пришлось признать.

Разбор полётов

КС РФ согласился, что имеет полное право разобраться как со статьёй 16 закона № 7-ФЗ, так и с принятыми в соответствии с нею постановлениями Правительства РФ.

Так как эксплуатация природных ресурсов, их вовлечение в хозяйственный оборот наносят ущерб окружающей среде, издержки на осуществление государством мероприятий по её восстановлению в условиях рыночной экономики должны покрываться прежде всего за счёт субъектов хозяйственной и иной деятельности, наносящих такой ущерб. И федеральный законодатель имеет в вопросах установления такого рода возмещения достаточно широкие права.

Однако одним из главных принципов в данной части законодательства является то, что лицо, на которое государство возлагает обязанности платежа, имеет право точно знать, в каких случаях, за что, когда и сколько оно должно платить.

В упомянутом в самом начале определении КС РФ № 284-О суд уже указывал, что экологический платёж следует взимать лишь с тех хозяйствующих субъектов, деятельность которых реально связана с негативным воздействием на экологическую обстановку.

Между тем в части размещения отходов действующее законодательство построено так, что понять, кто должен за это платить экологический платёж, просто невозможно.

Ни закон № 7-ФЗ, ни закон № 89-ФЗ, ни постановление Правительства РФ № 632, ни порядок разработки и утверждения нормативов образования отходов и лимитов на их

размещение (утв. приказом Минприроды России от 25.02.10 № 50) не дают однозначного ответа на этот вопрос.

Кто же именно должен уплачивать экологический платёж за размещение отходов производства и потребления? Кто должен разрабатывать нормативы образования отходов и лимиты на их размещение? Это должны делать компании, в результате деятельности которых появляются такие отходы? Или это бремя ложится на те компании, которые собирают, хранят и утилизируют такие отходы? Дело в том, что между указанными законодательными актами есть неустранимые противоречия. В результате арбитражные суды принимают такие решения, что субъекты малого и среднего предпринимательства, фактически и производящие отходы, вообще освобождаются от разработки нормативов отходов, если только они не занимаются их складированием и утилизацией. Получается, что разработка нормативов на размещение отходов не увязывается с обязанностью по уплате экологического платежа за их размещение?

КС РФ обнаружил письмо Госкомитета РФ по охране окружающей среды от 17.01.97 № 14-07/32, из которого выяснилось, что государственные органы не возражают даже против того, чтобы производители отходов и те, кто занимается их размещением, между собой договорились, кто из них будет уплачивать экологический платёж.

КС РФ также указал, что, в принципе, при определённых условиях разобраться, кто и как должен платить, и дать обязательные для всех плательщиков указания могут ВС РФ и ВАС РФ. Однако Президиум ВАС РФ в постановлениях от 09.12.08 № 8672/08 и от 17.03.09 № 14561/08 занял, грубо говоря, совершенно разные позиции. В результате последнего постановления ряд природопользователей, хозяйственная и иная деятельность которых сопряжена с образованием отходов, фактически оказались исключёнными из числа плательщиков экологического платежа. При этом выяснилось также, что определением ВС РФ от 30.11.10 № 78-ВПР10-33 Верховный суд РФ фактически не согласился с мнением ВАС РФ и занял противоположную позицию (то, что ВАС РФ и ВС РФ давно взаимно считают друг друга некомпетентными, вовсе не секрет).

Далее КС РФ выразил недоумение тем, что ВАС РФ считает, будто бы нормативы отходов должна разрабатывать компания, складирующая и утилизирующая отходы, в то время как она собирает чужие отходы. Как такая компания может воздействовать на производителей отходов? Пятикратный штрафной коэффициент должен, по идее, стимулировать к экономии тех, кто производит отходы. А по логике ВАС РФ, почему-то наказан должен быть тот, кто к производству отходов не имеет никакого отношения! Наверное, представители ВАС РФ имели весьма бледный вид после такой «порки».

Решение

Несмотря на весь пафос суда, нельзя сказать, чтобы решение КС РФ произвело какую-то революцию. Требования общества были удовлетворены, но по чисто формальным основаниям, которые к принципиальным вопросам уплаты экологических платежей имеют слабое отношение. Поэтому мы их и не комментируем. Решения, вынесенные по делу общества, суд приказал отправить на пересмотр.

Из серьёзных вопросов КС РФ отметился только по пятикратному повышающему коэффициенту. Он приказал **вернуть этому коэффициенту функцию стимулирования соблюдения лимитов размещения отходов производства и потребления**. Суд указал на то, что впредь до внесения в правовое регулирование необходимых изменений **пятикратный повышающий коэффициент при исчислении платы за негативное воздействие на окружающую среду не следует применять к специализированным организациям, осуществляющим деятельность по размещению отходов, которые образовались в результате хозяйственной и иной деятельности других организаций**.

Однако самый главный вывод следующий: КС РФ фактически признал действующим и подлежащим исполнению постановление Президиума ВАС РФ от 17.03.09 № 14561/08.

Но так как пробелы в действующем законодательстве так никуда и не делись, нам кажется, КС РФ ещё придётся вернуться к этому вопросу. ■

Стимулирующие выплаты от поставщика: почвы для дискуссий по НДС больше нет

Комментарий к Федеральному закону от 05.04.13 № 39-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 4 Федерального закона „О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения“»

Татьяна МАСЛОВА, эксперт «ПБУ»

Поставщикам, выплачивавшим своим покупателям бонусы за выполнение определённых условий договоров (например, выполнение объёма закупок), в последнее время приходилось задумываться: как быть с НДС при таких выплатах, в каком месте поставить запятую в выражении «Начислить нельзя восстановить»? Если выплачиваемая премия не изменяет цену и количество товаров, нужно ли корректировать базу по НДС? Не было такой проблемы лишь у поставщиков продовольственных товаров. Они включали подобное вознаграждение за выполнение объёма (в размере не более 10 % от цены поставляемых товаров) в цену договора, но стоимость самих продовольственных товаров оно не уменьшало. Прямой запрет за корректировку цены продтоваров при таких условиях договора содержит статья 9 Федерального закона от 28.12.09 № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации».

А вот всем остальным приходилось туго, так как единого мнения в вопросе налогообложения подобного рода премий не было ни у финансистов, ни у налоговиков, ни у судей.

С принятием комментируемого Федерального закона от 05.04.13 № 39-ФЗ, который **уточнил положения главы 21 НК РФ, касающиеся определения цен для целей обложения НДС**, жизнь многих налогоплательщиков станет спокойнее и проще. В НК РФ установлены чёткие правила, которые должны усовершенствовать правоприменительную практику налогообложения стимулирующих премий.

Что же это за правила?

Закон № 39-ФЗ внёс дополнения и уточнения в статью 154 НК РФ, регулирующую порядок определения налоговой базы при реализации товаров. И ещё поправки затронули статью 169 НК РФ, устанавливающую правила составления счетов-фактур.

До внесения поправок налоговики требовали, чтобы при определении налоговой базы по НДС сумма выручки определялась с учётом скидок. Причём независимо от того, как стороны договора определили систему поощрения — путём предоставления скидки, определяющей размер возможного уменьшения базовой цены товара (работ, услуг), указанной в договоре, либо предоставления дополнительного вознаграждения (премии) поставщиком за выполнение условий сделки покупателем. В результате поставщикам приходилось корректировать базу по НДС, выставлять корректировочные счета-фактуры. Покупатели же восстанавливали НДС в той же сумме. Государству от таких действий никакой выгоды не было, а была лишь головная боль у сторон сделки и проверяющих из налоговых инспекций.

Согласно новому подпункту 2.1 статьи 154 НК РФ выплата продавцом товаров (работ, услуг) их покупателю премии за выполнение им определённых условий договора поставки товаров **не является основанием для уменьшения налоговой базы по НДС у продавца**. Аналогично и **у покупателя такая выплата не влияет на размер применённых налоговых вычетов по НДС** в отношении закупленных товаров.

Безусловно, это правило не применяется, если уменьшение стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) на сумму выплачиваемой премии предусмотрено самим договором поставки.

И чтобы не возникало сомнений, законодатель ещё уточнил, что норма касается не только премий, но и других **поощрительных выплат**. Так что можно быть спокойными и при выплате (предоставлении) на указанных условиях любых вознаграждений, в том числе бонусов и т. п.

Положения нового подпункта 2.1 статьи 154 НК РФ **вступают в силу с 1 июля 2013 года** (п. 2 ст. 5 закона № 39-ФЗ).

О других новшествах, внесённых законом № 39-ФЗ, читайте в рубрике «Подробности» в следующем номере журнала. ■

Делиться, право, не грешно, или ВАС РФ об обоснованности получения налоговой выгоды

Комментарий к определению ВАС РФ от 01.02.13 № ВАС-15570/12 «О передаче дела в Президиум Высшего арбитражного суда Российской Федерации»

Александр АНИЩЕНКО, аудитор

Последнее время налоговые инспекции всё чаще привлекают налогоплательщиков к ответственности, вменяя им в вину получение необоснованной налоговой выгоды. Всегда ли претензии налоговиков обоснованны, а действия налогоплательщика образуют состав правонарушения?

Недавно было обнародовано определение ВАС РФ от 01.02.13 № ВАС-15570/12. И вот уже звучат голоса, утверждающие, что это судебное решение открыло путь к «дроблению бизнеса». Нам кажется, что это не совсем так. Просто в вынесенном решении судьи указали, что претензии к налоговой оптимизации имеют свои пределы.

Что произошло?

С момента создания в 2002 году ООО «Металлургсервис» наряду с оптовой торговлей продовольственными товарами осуществляло также деятельность по организации общественного питания для рабочих и служащих завода-учредителя, в отношении которой было допустимо применение специального налогового режима ЕНВД.

Федеральным законом от 22.07.08 № 155-ФЗ в статью 346.26 НК РФ были внесены изменения. Согласно поправкам с 2009 года ЕНВД не могут применять организации, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек, а также организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%.

К концу 2008 года численность работников общества составляла 124 человека. Единственным учредителем об-

щества со 100-процентным участием являлось ОАО «Металлургический завод им. А. К. Серова».

В декабре 2008 года общество «Металлургсервис» и три гражданина создали ООО «Меркурий» с долей участия каждого в размере 25 процентов.

Затем ОАО продало свои права на «Металлургсервис» указанным гражданам, и на момент проведения налоговой проверки эти лица являлись владельцами сразу двух обществ — и «Металлургсервиса», и «Меркурия».

«Меркурий» занялся деятельностью по организации общественного питания в столовых ОАО. С этой целью в штат «Меркурия» были переведены сотрудники столовых, заключены соответствующие хозяйственные договоры, осуществлён переход на ЕНВД.

Налоговики же решили, что существование «Меркурия» — это фикция. Они сочли, что организацией питания в ОАО занимался «Металлургсервис», который не имел права переходить на ЕНВД. А раз так, то налоговая инспекция доначислила «Меркурию» налоги по виду деятельности, связанному с общественным питанием, в рамках общей системы налогообложения. Кроме того, общество было привлечено к налоговой ответственности по основаниям, предусмотренным пунктом 3 статьи 122 НК РФ, за умышленную неуплату указанных сумм налогов.

Общество не согласилось с таким решением и обратилось в суд за защитой своих интересов.

Все три первые судебные инстанции выиграли налоговики. Суды исходили из вывода об отсутствии в действиях «Металлургсервиса» деловой цели и формальном разделении бизнеса с «Меркурием» только для получения необоснованной налоговой выгоды. При этом суды указали, что данный вывод основан на таких обстоятельствах, как:

- идентичный состав учредителей и управляющего персонала;
- совместное использование некоторых помещений и технических средств;
- осуществление руководства финансово-хозяйственной деятельностью одними лицами.

ВАС предостерегает

Коллегия ВАС РФ посчитала, что это слишком уж смелые выводы. С таким «революционным» правосознанием можно чересчур далеко зайти.

Судьи обратили внимание на постановление КС РФ от 24.02.04 № 3-П. В нём отмечалось, что **судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности**, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельной и широкой дискрецией, так как в силу рискового характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчётов.

При принятии оспариваемых актов судами не была учтена указанная позиция КС РФ. А суд указывал на то, что управленческие **решения по выделению отдельного вида деятельности хозяйствующего субъекта и передача его вновь созданному юридическому лицу не могут рассматриваться как дробление бизнеса** и однозначно свидетельствовать о направленности на получение необоснованной налоговой выгоды.

Коллегия ВАС РФ установила, что услуги по организации общественного питания после передачи «Меркурию» этого вида деятельности «Металлургсервисом» не оказывались.

Поэтому вменение «Металлургсервису» налоговых обязательств от осуществления деятельности по оказанию услуг по организации общественного питания «Меркурием» абсурдно.

Судьи обратили особое внимание на то, что *«установление судами факта такого выделения, направленного на оптимизацию хозяйственной деятельности субъекта предпринимательства, не может являться единственным достаточным основанием для признания налоговой выгоды необоснованной»*.

Грубо говоря, коллегия ВАС РФ попросила указать, как именно налогоплательщик нарушил законы РФ. Ведь наказать его можно только за нарушение законов! А нижестоящие суды ничего подобного не выявили, хотя почему-то решили налогоплательщика наказать.

Выше приводилось, что дело передано в Президиум ВАС РФ, за которым и остаётся последнее слово.

Базовый принцип

Пока же в многочисленной судебной практике при всех различиях можно выделить одну общую черту. Судьи не признавали дробление бизнеса фиктивным, если вновь образованные лица имели возможность вести свой бизнес полностью самостоятельно, то есть обладали необходимыми оборудованием, техникой, обособленным персоналом. Иначе говоря, каждое новое лицо могло существовать автономно. А то, что у получившихся после дробления хозяйственных единиц могут быть общие хозяева, на самом деле не очень важно. Этим принципом мы и призываем руководствоваться налогоплательщиков.

А подтверждение сказанному можно найти в постановлениях ФАС:

- Волго-Вятского округа от 21.03.11 по делу № А43-3880/2010 (оставлено в силе определением ВАС РФ от 15.06.11 № ВАС-7139/11);
- Восточно-Сибирского округа от 30.09.10 по делу № А19-2361/10 (оставлено в силе определением ВАС РФ от 28.02.11 № ВАС-1173/11);
- Западно-Сибирского округа от 29.11.10 по делу № А27-3272/2010 (оставлено в силе определением ВАС РФ от 01.04.11 № ВАС-3665/11);
- Западно-Сибирского округа от 29.10.10 по делу № А27-388/2010 (оставлено в силе определением ВАС РФ от 03.03.11 № ВАС-2101/11);
- Западно-Сибирского округа от 02.09.10 по делу № А27-19778/2009 (оставлено в силе определением ВАС РФ от 17.01.11 № ВАС-17866/10).

От редакции. *Судебный спор не закончен. Дело передано для рассмотрения в Президиум ВАС РФ. Именно он должен вынести окончательное решение. Оно может совпасть с мнением коллегии судей ВАС РФ, рассматривавших дело, но может случиться так, что Президиум выскажет и противоположное мнение. Надо дождаться вынесения окончательного вердикта.* ■

Вопросы о командировках: новые разъяснения Минтруда России

Комментарий к письму Минтруда России от 14.02.13 № 14-2-291 <Об особенностях направления работников в служебные командировки>

Ольга ФИРСОВА, налоговый консультант

В комментируемом письме Минтруд России разъяснил несколько вопросов, в том числе связанных с оформлением командировочных документов, затронув актуальную с 1 января 2013 года проблему применения унифицированных первичных документов.

Вектор, заданный Минфином

С 1 января 2013 года вступил в силу Федеральный закон от 06.12.11 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте». Согласно пункту 1 статьи 9 этого документа каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учётным документом.

Как и в старом Федеральном законе от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учёте», в новом законе перечислены обязательные реквизиты первичного учётного документа (п. 2 ст. 9 закона № 402-ФЗ). Как и прежде, в перечне обязательных реквизитов не упоминается реквизит «печать организации».

В старом законе о бухгалтерском учёте при оформлении «первички» приоритет отдавался форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учётной документации. Документы неунифицированной формы должны были содержать обязательные реквизиты, перечисленные в статье 9 закона № 129-ФЗ.

Однако постановления и другие акты Госкомстата России, которыми утверждались унифицированные формы класса 03 по ОКУД — ОК 011-93 («Унифицированная система первичной учётной документации»), относить к нормативным правовым актам проблематично в связи с нарушением установленного порядка подготовки таких актов.

В соответствии с новым законом № 402-ФЗ (п. 4 ст. 9) формы первичных учётных документов **утверждает руководитель** экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учёта. Формы первичных учётных документов для организаций государственного сектора устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством РФ. В новом законе в отличие от старого закона отсутствуют указания об обязательном применении унифицированных форм.

Закон № 402-ФЗ не обязывает организацию утверждать перечень разработанных или «позаимствованных» форм первичных документов в учётной политике. Однако согласно ПБУ 1/2008 «Учётная политика организации» (утв. приказом Минфина России от 06.10.08 № 106н) формы первичных учётных документов являются составным элементом учётной политики.

Напомним, что действие нового закона о бухгалтерском учёте распространяется, в частности, на коммерческие и некоммерческие организации, а также на индивидуальных предпринимателей, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, нотариусов и иных лиц, занимающихся частной практикой (п. 1 ст. 2 закона № 402-ФЗ).

В связи с вступлением в силу закона № 402-ФЗ Минфин России выпустил информацию № ПЗ-10/2012. В ней разъяснено, что теперь формы первичных учётных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учётной документации, не являются обязательными к применению. Но отдельные формы остаются обязательными к применению в качестве первичных учётных документов как установленные уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов (например, кассовые документы).

Этот тезис в качестве «штампа» взяли на вооружение чиновники разных ведомств, включая Минтруд России, который использовал его и в комментируемом письме.

Из буквального прочтения разъяснений Минфина России следует, что форма первичного документа становится обязательной к применению, если действующий норма-

тивный правовой акт любой отрасли законодательства содержит:

- либо собственно форму документа, подходящего под определение «первички»;
- либо ссылку на другой ведомственный акт, в котором есть такая форма (например, ссылку на те же госкомстатовские унифицированные формы).

И такую «законодательную» форму нельзя заменить на бланк собственной разработки даже при наличии в нём всех обязательных реквизитов, указанных в законе № 402-ФЗ.

Получается, что декларируемое законом № 402-ФЗ право экономических субъектов самостоятельно разрабатывать формы «первички» ограничено. В результате экономические субъекты (составители и пользователи неунифицированных первичных учётных документов) обречены на поиск случайного упоминания их унифицированных аналогов или иных обязательных форм первичных документов по всей нормативной базе.

Примером того, как сами чиновники запутались в правилах Минфина России, которые они цитируют, являются разъяснения по поводу оформления первичных документов по учёту труда.

В письмах от 14.02.13 № ПГ/1487-6-1, от 09.01.13 № 2-ТЗ (ответы на частные запросы) Роструд, употребив «штамп» о применении неунифицированной «первички», выразил мнение, что с 1 января 2013 года негосударственные организации вправе пользоваться формами первичных учётных документов (в том числе формой № Т-2 (личная карточка работника)), разработанными ими самостоятельно.

Однако именно личная карточка работника формы № Т-2 упоминается в пункте 27 Положения о воинском учёте (утв. постановлением Правительства РФ от 27.11.06 № 719), который должны вести многие организации-работодатели. А согласно пункту 12 правил ведения и хранения трудовых книжек (утв. постановлением Правительства РФ от 16.04.03 № 225) форма личной карточки утверждается Федеральной службой государственной статистики.

Командировочное удостоверение

Статьёй 166 ТК РФ установлено, что служебная командировка — это поездка работника по распоряжению работодателя на определённый срок для выполнения служебного поручения **вне места постоянной работы**.

Положение об особенностях направления работников в служебные командировки утверждено постановлением Правительства РФ от 13.10.08 № 749 (далее — положение).

Служебные поездки работников, постоянная работа которых осуществляется в пути или имеет разъездной характер, служебными командировками не признаются. Значит, на них положение не распространяется.

В положении (п. 2) подчёркнуто, что в командировки направляются **работники**, состоящие **в трудовых отношениях с работодателем**. Следовательно, к правоотношениям, возникающим на основании гражданско-правовых договоров (подряда, возмездного оказания услуг и т. п.), положение не имеет отношения.

А пунктом 3 положения установлено, что место постоянной работы — это место расположения **организации** (обособленного структурного подразделения организации), работа в которой обусловлена трудовым договором. Следовательно, поездка работника в обособленное подразделение, находящееся вне места постоянной работы, также считается командировкой.

В пункте 1 комментируемого письма Минтруд России ссылается на пункт 7 положения, согласно которому фактический срок пребывания в месте командирования определяется по отметкам о дате приезда в место командирования и дате выезда из него. Отметки делаются **в командировочном удостоверении**. В случае если работник командирован в организации, находящиеся в разных населённых пунктах, отметки в командировочном удостоверении о дате приезда и дате выезда делаются в каждой из организаций, в которые он командирован.

По старой привычке Минтруд указывает, что, направляя работника в командировку, руководитель структурного подразделения оформляет и подписывает соответству-

ющие документы по формам, утверждённым постановлением Госкомстата России от 05.01.04 № 1. Попутно отмечено, что унифицированная форма командировочного удостоверения № Т-10 предусматривает только одно место назначения.

Затем без каких-либо выводов Минтруд России цитирует «штамп» из информации № ПЗ-10/2012 об условном праве применения неунифицированной «первички».

В пункте 4 комментируемого письма Минтруд России ссылается на письмо Минфина России от 16.08.11 № 03-03-06/3/7 и утверждает, что в случае невозможности проставить в командировочном удостоверении отметки о прибытии в место командирования и выбытии из него факт нахождения в месте командировки в установленное время может быть подтверждён иными документами, в частности:

- приказом (распоряжением) о направлении работника в командировку;
- служебным заданием для направления в командировку и отчётом о его выполнении;
- проездными документами, из которых следуют даты прибытия и выбытия из места назначения;
- счётом гостиницы, подтверждающим период проживания в месте командирования.

Указанный порядок документального оформления командировочного удостоверения Минтруд предлагает закрепить внутренним локальным документом организации.

Напомним, что письмо Минфина России № 03-03-06/3/7 посвящено проблемам документального подтверждения **в целях налогообложения прибыли** командировочных расходов в случае невозможности проставить в командировочном удостоверении отметки о прибытии в место командирования и выбытии (например, при направлении работника для встречи с клиентами командирующей организации — физическими лицами). Свою рекомендацию применять дополнительные первичные документы по учёту труда Минфин России обосновал положениями пункта 1 статьи 252 НК РФ, согласно которым затраты могут быть обоснованы документами, косвенно подтверждающими произведённые расходы.

По мнению судей, отдельные дефекты заполнения командировочных удостоверений **при наличии иных доказательств** не могут являться основанием для доначисления налога (постановление ФАС Уральского округа от 04.08.08 № Ф09-3096/08-С3, поддержано определением ВАС РФ от 19.02.09 № ВАС-15494/08).

Упомянутые в комментируемом письме формы командировочной «первички» имеют унифицированные аналоги, утверждённые постановлением № 1:

- приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку (форма № Т-9);
- командировочное удостоверение (форма № Т-10);
- служебное задание для направления в командировку и отчёт о его выполнении (форма № Т-10а).

В Положении № 749 одноимённые документы приводятся без отсылки к конкретным унифицированным формам (или кодам ОКУД). Прямые ссылки на эти унифицированные формы командировочных документов фигурируют только в некоторых ведомственных нормативных правовых актах, регулирующих порядок командирования сотрудников организаций (органов) госсектора.

В письме Роструда от 04.03.13 № 164-6-1, в котором тоже рассмотрены отдельные вопросы оформления командировочной «первички», указание применять именно унифицированную форму командировочного удостоверения № Т-10 дано безо всяких оговорок о возможности самостоятельной разработки экономическими субъектами этого документа.

От редакции. *В контексте сказанного отметим, что* ***среди направлений по совершенствованию и оптимизации налогового администрирования, содержащихся в одноимённой дорожной карте***[1]***, намечено сокращение избыточного документооборота****. Достигаться это будет в том числе за счёт перехода предпринимателей и налоговых инспекций на электронный документооборот.*

[1] Об этом документе мы писали в материале «Налоговое администрирование: на „дорожную карту“ „нанесены“ пути оптимизации», который опубликован в «720 часов» № 1, 2013.

А в числе мероприятий, которые намечается провести в ближайшее время (в плане указан сентябрь 2013 года), запланировано ***сокращение количества документов, которые требуются для подтверждения командировочных и представительских расходов*** *(п. 4.11 плана). Ключевым результатом должна стать отмена командировочных удостоверений.*

В рабочей группе по разработке дорожной карты считают, что командировочное удостоверение — это пережиток советских времён. Сейчас при выезде в загранкомандировку в страны дальнего зарубежья, например, время фактического нахождения работника в командировке определяется по отметкам в его загранпаспорте, свидетельствующим о пересечении государственной границы. А поэтому для направления в командировку достаточно приказа по форме № Т-9.

Это правило не распространяется на поездки в государства — участники СНГ. В пункте 15 положения о командировках сказано, что при командировках в страны — участники СНГ, с которыми заключены межправительственные соглашения, отметки о пересечении государственной границы в документах о въезде и выезде не делаются. Поэтому при командировках в эти страны, так же как и по России, командировочное удостоверение пока необходимо оформлять с учётом тех особенностей, которые отмечены автором в комментарии. Разработчики же дорожной карты считают, что необходимости в этом документе нет. Сотрудник направляется в командировку на основании приказа, в котором указывается срок выполнения служебного задания вне постоянного места работы. Параллельное составление двух документов по одному факту хозяйственной деятельности даже Минфин России признавал нецелесообразным (письмо от 06.12.02 № 16-00-16/158). Лица, направленные в командировку, к авансовому отчёту прикладывают проездные документы (билеты, контрольные купоны, посадочные талоны и др.), счета на проживание в гостиницах и прочие бумаги, которыми подтверждаются расходы по окончании командировки. Поэтому командировочное удостоверение — это лишняя бумага.

Безусловно, такой подход к оформлению командировки пока непривычен для госструктур и коммерческих организаций. Многие кадровики и финансисты боятся махинаций с документами. Поэтому с отменой командировочных удостоверений должен ужесточаться контроль документов, служащих для направления в командировку.

Президент РФ на одном из заседаний наблюдательного совета агентства стратегических инициатив (АСИ), являющегося разработчиком дорожной карты проекта «Совершенствование налогового администрирования», предостерёг от «чрезмерного увлечения всё новыми и новыми идеями». Такие идеи нужны, но важнее «организовать то, что уже выработано, уже наработано, признано абсолютно целесообразным для реализации» (http://президент.рф/%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%B8/17633).

Теперь что касается иных негоскомстатовских форм учётных документов, применяемых для оформления командировок. Положение № 749 является нормативным правовым актом, в котором есть непосредственная ссылка (п. 8) на формы учёта работников, выбывающих в командировки из командирующей организации и прибывших в организацию, в которую они командированы. Формы соответствующих журналов утверждены приказом Минздравсоцразвития России от 11.09.09 № 739н, который является нормативным правовым актом. Значит, эти журналы являются обязательными к применению.

Табель учёта времени командировки

В пункте 2 комментируемого письма Минтруд России разъясняет порядок заполнения табелей учёта рабочего времени и расчёта оплаты труда (формы № Т-12 и Т-13, утв. постановлением № 1) при нахождении сотрудника в служебной поездке. Из соображений удобства ведомство без замечаний о вариантности ориентируется на госкомстатовскую форму табеля и её кодировку.

В письме сказано, что **дни отсутствия работника на рабочем месте по причине командировки обозначают-**

ся кодом «К» (06 — служебная командировка), при этом количество отработанных часов не проставляется.

Если работник в командировке привлекался к работе **в выходной** для него по основному месту работы день, то **такой день в табеле учёта рабочего времени нужно дополнительно отразить буквенным кодом «РВ» или цифровым кодом 03**. Указывать количество часов, отработанных в такой день, нужно, если работодатель давал ему указание о продолжительности работы в выходной день.

Роструд тоже считает, что если работник привлекается к работе в выходной день, то этот день в табеле учёта рабочего времени следует отмечать как работу в выходной день (п. 2 письма № 164-6-1).

Согласно пункту 5 положения оплата труда работника в случае привлечения его к работе в выходные или нерабочие праздничные дни производится в соответствии с трудовым законодательством РФ.

Случаи привлечения работников к работе в выходные и нерабочие праздничные дни установлены статьёй 113 ТК РФ. В ней сказано, что привлечение работника к работе в такие дни производится с его письменного согласия (за некоторыми исключениями) и по письменному распоряжению работодателя. Порядок оплаты за работу в эти дни (в частности, двойной тариф и иные способы поощрения) установлен статьёй 153 ТК РФ.

От редакции. *Согласно указанной автором статье 153 ТК РФ оплата в выходной или нерабочий праздничный день должна оплачиваться:*

- *сдельщикам — не менее чем по двойным сдельным расценкам;*
- *повременщикам — в размере не менее двойной дневной или часовой тарифной ставки;*
- *окладникам — в размере не менее одинарной дневной или часовой ставки сверх оклада, если работа в выходной или праздничный день производилась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не менее двойной дневной или часовой ставки сверх оклада, если*

работа производилась сверх месячной нормы рабочего времени.

Указанная работа должна подтверждаться приказом о направлении в командировку, графиком учёта рабочего времени в данный период и письменным согласием работника.

Пример 1

Работник с тарифной ставкой 300 руб/ч трудится по календарю пятидневной рабочей недели. В апреле 2013 года он был направлен в командировку на период с 5 по 10 апреля. Норму в этом месяце работник отработал полностью. Кроме того, он согласился отработать 8 часов в выходной день — воскресенье 7 апреля. Фактически отработанное время в расчётном периоде (с апреля 2012 года по март 2013 года) составило 1800 ч. Сумма выплат за расчётный период составила 531 000 руб.

В этом случае работнику должны быть начислены следующие выплаты:

- средний заработок за норму времени, отработанную в командировке;
- оплата за 8 часов в размере не менее двойной часовой тарифной ставки.

Среднечасовой заработок составил 295 руб/ч (531 000 руб. : 1800 ч).

Оплата из тарифной ставки за норму времени, отработанную на рабочем месте, составила 42 900 руб. (300 руб/ч × (175 ч – 8 ч × 4)).

Оплата по среднему заработку за дни командировки равна 9440 руб. (295 руб/ч × 8 ч × 4).

Оплата за работу в выходной день в двойном размере — 4800 руб. (300 руб. × 8 ч × 2).

По желанию работника оплата может быть произведена в одинарном размере, но с обязательным предоставлением ему другого дня отдыха. При этом день отдыха оплате не подлежит.

Пример 2

Изменим частично условия примера 1. Предположим, что по желанию работника вместо двойной оплаты за работу в воскресенье 7 апреля ему был предоставлен другой день отдыха — 19 апреля.

В этом случае оплата за норму труда составит 42 900 руб. (300 руб/ч × 143 ч).

Оплата по среднему заработку за дни командировки равна 9440 руб. (295 руб/ч × 8 ч × 4).

Доплата в одинарном размере за работу в выходной день 7 апреля — 2400 руб. (300 руб. × 8 ч). День отдыха 19 апреля оплате не подлежит.

В судебной практике можно встретить решения, в которых отмечено, что в силу норм статьи 167 ТК РФ дни нахождения работника в командировке оплачиваются исходя из среднего заработка. Поэтому работу в выходной, праздничный день командированному работнику следует оплачивать не менее чем в двойном размере среднего заработка (апелляционное определение Тюменского областного суда от 18.04.12 № 33-1500/2012).

Но Положение об особенностях порядка исчисления средней заработной платы (утв. постановлением Правительства РФ от 24.12.07 № 922) не содержит правил выплаты двойного среднего заработка.

Указание работодателя о работе командированного работника в нерабочие дни может содержаться в служебном задании и в приказе о направлении в командировку. В случае форс-мажора такое указание может быть направлено командированному по месту его пребывания в виде соответствующего уведомления в свободной форме.

Заметим, что непосредственные упоминания формы табеля № Т-12 встречаются в нормативных правовых актах, адресованных, в частности, сельскохозяйственным и образовательным организациям.

Возмещение расходов при направлении работников в командировку

В соответствии со статьёй 168 ТК РФ работодатель обязан возмещать командированному работнику:

- расходы по проезду;
- расходы по найму жилого помещения;

- дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные);
- иные расходы, произведённые работником с разрешения или ведома работодателя.

Порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются **коллективным договором или локальным нормативным актом**, то есть внутренними нормами. Аналогичный порядок предусмотрен пунктом 11 положения. При этом возмещение иных расходов, связанных с командировками, осуществляется при их документальном подтверждении (п. 24 положения).

В пункте 2 комментируемого письма, анализируя указанные нормы и положения постановления Правительства РФ от 02.10.02 № 729 (о командировочных расходах организаций, финансируемых за счёт средств федерального бюджета), Минтруд России приходит к выводу, что на законодательном уровне не определены ни максимальные, ни минимальные размеры, которые ограничивали бы пределы расходов, закрепляемых на локальном уровне.

Попутно ведомство отмечает, что «уравниловка» трудовым законодательством не предусмотрена. Поэтому локальным нормативным актом может быть закреплён дифференцированный размер командировочных расходов для работников, занимающих различные должности. Аналогичная позиция Роструда отражена и в пункте 4 письма № 164-6-1.

Напомним, что НДФЛ не облагаются суточные в пределах:

- **700 руб.** за каждый день при командировках по России;
- **2500 руб.** за каждый день нахождения в загранкомандировке (п. 3 ст. 217 НК РФ).

Эта норма не предусматривает отличий командированных по статусу, должности и т. п. Размер суточных для целей налогообложения прибыли не нормируется, вернее, он определяется тем же локальным нормативным актом или коллективным договором.

Командировка на одни сутки

В пункте 5 комментируемого письма Минтруд сразу заявляет, что в настоящее время трудовым законодательством

порядок оформления однодневных командировок не урегулирован.

Оформление командировочного удостоверения в этом случае Минтруд признал нецелесообразным, поскольку отсутствие работника будет подтверждаться проездными документами с соответствующей датой и отчётом о командировке.

Противоположная позиция у Роструда (п. 5 письма № 164-6-1). Эта подведомственная Минтруду России служба (п. 2 Положения о Министерстве труда и социальной защиты Российской Федерации, утв. постановлением Правительства РФ от 19.06.12 № 610) считает, что положение предусматривает только один случай, при котором командировочное удостоверение не выписывается, а именно при командировке за границу. Во всех остальных случаях работодатель обязан выписать командировочное удостоверение, в том числе при командировке на один день. Правда, потом Роструд переадресует работодателей за разъяснениями «командировочных» вопросов в Минтруд России.

Минтруд в комментируемом письме отмечает, что по вопросу документального подтверждения налоговых расходов на однодневную командировку Минфин России выпустил письмо от 26.05.08 № 03-03-06/2/60. В нём отражена аналогичная точка зрения: если работник должен возвратиться из командировки в место постоянной работы в тот же день, в который он был командирован, командировочное удостоверение оформлять необязательно.

Поскольку при однодневной командировке возникают ещё вопросы и с НДФЛ, то представляется, что работодателю не лишним будет заручиться дополнительной бумажкой и выписать-таки командировочное удостоверение на одни сутки.

Дело в том, что согласно пункту 11 положения при командировках в местность, откуда работник исходя из условий транспортного сообщения и характера выполняемой в командировке работы имеет возможность ежедневно возвращаться к месту постоянного жительства, суточные не выплачиваются.

Однако Президиум ВАС РФ в постановлении от 11.09.12 № 4357/12 указал, что выплаченные на основании ло-

кального нормативного акта организации суммы не являются суточными в силу определения, содержащегося в трудовом законодательстве. Однако исходя из их направленности и экономического содержания могут быть признаны возмещением иных расходов, связанных со служебной командировкой, произведённых с разрешения или ведома работодателя, в связи с чем не являются доходом (экономической выгодой) работника, подлежащим обложению НДФЛ. Заметим, что в этом деле работодатель оформлял однодневные командировки командировочными удостоверениями.

В письме Минфина России от 01.03.13 № 03-04-07/6189 (доведено письмом ФНС России от 26.03.13 № ЕД-4-3/5200@) отмечено, что только суточные по командировке не требуют документального подтверждения их использования (п. 3 ст. 217 НК РФ).

Вместе с тем при отсутствии документального подтверждения осуществления расходов, произведённых работником в командировке с разрешения или ведома работодателя, денежные средства, выплачиваемые работникам при однодневных командировках взамен суточных, могут освобождаться от НДФЛ. Сумма льготы — в пределах 700 руб. при нахождении в командировке на территории РФ и 2500 руб. при нахождении в заграничной командировке.

Несчастный случай в командировке

Согласно части 1 статьи 227 ТК РФ расследованию и учёту подлежат несчастные случаи, происшедшие с работниками при осуществлении действий, обусловленных трудовыми отношениями с работодателем либо совершаемых в его интересах.

При групповом несчастном случае (два человека и более), тяжёлом несчастном случае или несчастном случае со смертельным исходом работодатель (его представитель) в течение суток обязан направить извещение по установленной форме в том числе работодателю, направившему работника, с которым произошёл несчастный случай (ст. 228.1 ТК РФ).

Порядок формирования комиссии по расследованию несчастного случая установлен статьёй 229 ТК РФ.

Положение об особенностях расследования несчастных случаев на производстве в отдельных отраслях и организациях и формы документов, необходимых для расследования и учёта несчастных случаев на производстве, утверждены постановлением Минтруда России от 24.10.02 № 73 (далее — положение № 73).

В пункте 6 комментируемого письма Минтруд цитирует нормы пункта 10 положения № 73 (ошибочно именуя его пунктом 25), в которых раскрыты особенности формирования комиссии по расследованию несчастных случаев, происшедших с лицами, направленными для выполнения работ к другому работодателю.

Отметим, что положение № 73 является нормативным правовым актом, выпущенным с соблюдением всех формальностей. При этом утверждённые им формы первичных документов не снабжены кодами ОКУД.

Дополнительно приказом Минздравсоцразвития России от 15.04.05 № 275 (зарегистрирован в Минюсте России и официально опубликован в установленном порядке) утверждены учётные формы:

- № 315/у «Медицинское заключение о характере полученных повреждений здоровья в результате несчастного случая на производстве и степени их тяжести»;
- № 316/у «Справка о заключительном диагнозе пострадавшего от несчастного случая на производстве».

Таким образом, указанные формы документов, применяемые при расследовании несчастных случаев, утверждённые положением № 73 и приказом № 275, являются обязательными к применению и замене на документы собственной разработки не подлежат. ■

Нестандартные ситуации со стандартными вычетами

Комментарий к письмам Минфина России от 07.03.13 № 03-04-05/7-195 и от 14.03.13 № 03-04-05/8-214 <О получении стандартного налогового вычета на ребёнка по налогу на доходы физических лиц>

Оксана ДЬЯЧКОВА, аудитор

Стандартные налоговые вычеты по НДФЛ отличаются от своих «собратьев» — социальных, имущественных и профессиональных вычетов — тем, что они не обусловлены какими бы то ни было расходами гражданина. По итогам каждого месяца на суммы этих вычетов могут быть уменьшены облагаемые по ставке 13% доходы, полученные налогоплательщиком (п. 1 ст. 218 НК РФ).

Если на обеспечении гражданина есть дети, он может воспользоваться стандартным налоговым вычетом. Таким вычетом можно воспользоваться независимо от предоставления других видов стандартных вычетов (абз. 2 п. 2 ст. 218 НК РФ).

Семьи бывают разные, а значит, и ситуации, связанные с вычетом на детей, тоже отличаются многообразием. В комментируемых письмах налогоплательщиков заинтересовали следующие вопросы:

- вправе ли супруг родителя ребёнка получить стандартный налоговый вычет по НДФЛ, если ребёнок фактически проживает с супругом и находится на полном его обеспечении? Если да, то какими документами следует подтверждать такое право на вычет;
- каков алгоритм расчёта общей суммы вычета, если один из детей является ребёнком-инвалидом?

Минфин ответил только на поставленные вопросы.

А мы решили посмотреть на ситуацию более широко, обобщив и другие разъяснения финансистов, касающиеся этой темы. Такой комментарий заинтересует как налогоплательщиков, так и бухгалтеров, которые занимаются расчётом заработной платы и удержаниями из неё.

Кем предоставляется вычет и какие документы нужны?

Стандартный вычет на ребёнка предоставляется работодателем — организацией или индивидуальным предпринимателем, у которого работает гражданин, на основании заявления работника и документов, подтверждающих право на вычет.

Если работник не подал в бухгалтерию письменное заявление и документы, подтверждающие право на вычет, предоставление стандартного вычета на ребёнка является неправомерным. Такой вывод содержится в постановлении ФАС Уральского округа от 11.11.09 № Ф09-8703/09-С2 по делу № А76-27106/08-44-86.

Если гражданин РФ получает доходы от нескольких компаний, то он вправе самостоятельно выбрать работодателя, который будет предоставлять ему стандартный вычет на ребёнка. Если гражданин не получил стандартные вычеты у работодателя, то вправе подать налоговую декларацию по НДФЛ в налоговую инспекцию и реализовать своё право на вычет (письмо Минфина России от 19.01.12 № 03-04-05/8-36).

Стандартный вычет на ребёнка предоставляется даже в том случае, когда ребёнок является гражданином иностранного государства.

Кроме того, факт регистрации ребёнка по месту жительства, которое отличается от места регистрации родителей, сам по себе не является основанием для непредоставления налогового вычета (письмо Минфина России от 11.05.12 № 03-04-05/8-629).

Размеры стандартных вычетов на детей

Размеры стандартных налоговых вычетов на детей установлены статьёй 218 НК РФ (подп. 4 п. 1). Для удобства восприятия мы свели суммы вычетов в таблицу.

Обратите внимание: стандартный вычет на первого или второго ребёнка предоставляется либо в размере 1400 руб., либо в размере 3000 руб. (если ребёнок является инвалидом). Иными словами, **вычет на ребёнка, установленный в зависимости от очерёдности рождения, и вычет на ребёнка-инвалида не суммируются.** На это обратил вни-

Размеры стандартных вычетов на детей

Дети, на которых предоставляется вычет	Размер вычета в 2013 году, руб.
Первый и второй ребёнок, которые не являются ребёнком-инвалидом или инвалидом I или II группы	1400
Третий и каждый последующий ребёнок, который не является ребёнком — инвалидом I или II группы	3000
Ребёнок-инвалид в возрасте до 18 лет, в том числе являющийся первым, вторым и последующим ребёнком	3000
Учащийся очной формы обучения, аспирант, ординатор, интерн, студент в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы	3000
На каждого ребёнка единственного родителя	Удвоенный вычет

мание Минфин в комментируемом письме от 14.03.13 № 03-04-05/8-214.

Налоговый вычет на ребёнка-инвалида в размере 3000 руб. предоставляется вне зависимости от того, каким по счёту является ребёнок (письмо Минфина России от 11.10.12 № 03-04-05/8-1180).

Пример 1

Налогоплательщик является родителем двух детей (1998 и 2006 г. р.), один из которых — ребёнок-инвалид. Такой родитель имеет право на получение стандартного налогового вычета за каждый месяц налогового периода в размере 4400 руб. (3000 + 1400).

Бывают случаи, когда ребёнок в течение года становится инвалидом. С какого месяца в этом случае предоставлять стандартный налоговый вычет в размере 3000 руб., НК РФ не поясняет. По нашему мнению, вычет на ребёнка-инвалида в размере 3000 руб. должен предоставляться начиная с месяца, в котором ребёнку была установлена инвалидность.

Пример 2

В апреле 2013 года единственному ребёнку гр. Михайловой О. Н. была установлена инвалидность. С января по март матери должен предоставляться вычет в размере 1400 руб., а с апреля по декабрь 2013 года — в размере 3000 руб.

При определении размера стандартного вычета учитывается общее количество детей налогоплательщика. То есть

первый ребёнок — это наиболее старший по возрасту ребёнок налогоплательщика вне зависимости от того, предоставляется на него вычет или нет (письмо Минфина России от 23.08.12 № 03-04-05/8-995).

При этом учитываются как живые, так и погибшие дети налогоплательщика (письмо Минфина России от 09.10.12 № 03-04-05/8-1162).

Пример 3

Женщина родила двух детей в 1988 и 1990 годах. В связи с несчастным случаем в 2000 году первый и второй ребёнок в семье погибли. В 2005 году женщина родила третьего ребёнка.

В этой ситуации женщина имеет право на получение стандартного налогового вычета на третьего ребёнка за каждый месяц налогового периода в размере 3000 руб.

Стандартный вычет в удвоенном размере

Стандартный вычет на ребёнка в удвоенном размере предоставляется только при отсутствии второго родителя, в частности по причине смерти или объявления его умершим или безвестно отсутствующим (письма Минфина России от 19.07.12 № 03-04-06/8-206, от 06.05.11 № 03-04-05/1-337).

Кроме того, понятие «единственный родитель» можно применить в ситуации, когда отцовство ребёнка юридически не установлено, а сведения об отце указаны в справке о рождении ребёнка на основании слов матери (письмо Минфина России от 30.01.13 № 03-04-05/8-77). Документом, подтверждающим право на получение удвоенного вычета, может быть справка о рождении по форме № 25 (утв. постановлением Правительства РФ от 31.10.98 № 1274), выданная органом записи актов гражданского состояния.

Пример 4

Женщина имеет сына (2000 г. р.), который является ребёнком-инвалидом. В графе «отец» в свидетельстве о рождении стоит прочерк. Работодатель предоставляет ей стандартный вычет на ребёнка в размере 6000 руб. (3000 руб. × 2).

В случае вступления единственного родителя в брак предоставление стандартного вычета в удвоенном размере прекращается с месяца, следующего за месяцем вступления в брак (письмо ФНС России от 31.10.12 № ЕД-2-3/685@).

Если один из родителей лишён родительских прав, второго родителя нельзя признать единственным родителем (письмо Минфина России от 24.10.12 № 03-04-05/8-1215), поскольку лишение родительских прав не освобождает родителей от обязанности содержать своего ребёнка. Кроме того, родители могут быть восстановлены в родительских правах (ст. 71, 72 СК РФ).

Удвоенный вычет не предоставляется в случае развода родителей, поскольку в такой ситуации родитель не считается единственным. Более того, **если бывший муж не работает и не платит алименты, а мать воспитывает ребёнка без его участия, удвоенный вычет на ребёнка ей не предоставляется** (письмо Минфина России от 30.01.13 № 03-04-05/8-78).

Передача права на вычет

Налоговый вычет может предоставляться в двойном размере одному из родителей (приёмных родителей) по их выбору на основании заявления об отказе одного из родителей (приёмных родителей) от получения налогового вычета (абз. 16 подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ).

При этом отказаться от получения данного налогового вычета налогоплательщик может, только если он имеет на него право и оно подтверждено соответствующими документами (письмо Минфина России от 12.10.12 № 03-04-05/8-1195).

Поскольку налоговый вычет на ребёнка предоставляется за каждый месяц налогового периода при условии непревышения размера дохода в сумме 280 000 руб., первый родитель должен ежемесячно представлять своему работодателю справку с места работы второго родителя. Такая справка может быть составлена по форме 2-НДФЛ, а может быть составлена в свободной письменной форме.

Если у одного из неработающих родителей отсутствуют доходы, подлежащие налогообложению по ставке 13%, то передавать своё право на получение стандарт-

ного налогового вычета на ребёнка другому родителю он не может (письмо Минфина России от 26.02.13 № 03-04-05/8-133). Это касается только случаев, когда доходы у одного из родителей отсутствуют в течение всего года.

Если же в отдельных месяцах года у одного из родителей появлялся доход, облагаемый НДФЛ по ставке 13%, а в других месяцах такой доход отсутствовал, то этот родитель может передать своё право на вычет второму родителю (письмо Минфина России от 30.08.12 № 03-04-05/8-1030). НК РФ не содержит нормы, запрещающей предоставление стандартного налогового вычета за те месяцы, в которых у работников отсутствовал доход, подлежащий налогообложению (постановление Президиума ВАС РФ от 14.07.09 № 4431/09).

Пример 5

Женщина находится в отпуске по уходу за ребёнком до трёх лет. В течение 2012 года она дважды выходила на работу — в июле и в декабре. Её доходы, полученные от работодателя в 2012 году и облагаемые по ставке 13%, составили 10 000 руб.

В этой ситуации женщина может передать мужу право на вычет на ребёнка на основании письменного заявления. За 2012 год мужу будет предоставлен стандартный вычет на ребёнка в двойном размере в общей сумме 33 600 руб. (1400 руб. × 12 мес. × 2).

При передаче права на вычет от одного родителя другому размер вычета не удваивается, а суммируется (письмо Минфина России от 20.03.12 № 03-04-08/8-52).

Пример 6

У гражданина трое детей, двое из которых от предыдущего брака. При этом с матерью третьего ребёнка он в браке не состоит. Таким образом, отец может получить вычет на третьего ребёнка в размере 3000 руб., а мать может получить данный вычет в размере 1400 руб., так как для неё ребёнок является первым. Мать третьего ребёнка написала заявления об отказе от получения стандартного вычета на ребёнка в пользу отца ребёнка.

Отец ребёнка вправе получить стандартный налоговый вычет в размере 4400 руб., а не 6000 руб. (3000 руб. × 2). То есть размер вычета на третьего ребёнка равен сумме вычетов — собственного

вычета в размере 3000 и 1400 руб., от получения которого отказалась мать.

Ограничения по доходам налогоплательщика

Стандартный вычет на ребёнка предоставляется за каждый месяц налогового периода, включая месяцы, в которых у физического лица не было доходов, облагаемых по ставке 13% (письмо Минфина России от 03.04.12 № 03-04-06/8-96). Иными словами, в течение года вычеты накапливаются.

Пример 7

В декабре женщина вышла на работу из отпуска по уходу за первым ребёнком. При расчёте НДФЛ с заработной платы за декабрь работодатель обязан предоставить ей 12 стандартных вычетов на ребёнка в сумме 16 800 руб. (1400 руб. × 12 мес.).

Если по окончании года у работника образовалась переплата по НДФЛ, такой налог является излишне удержанным и подлежит возврату в порядке, установленном пунктом 1 статьи 231 НК РФ (письмо Минфина России от 27.03.12 № 03-04-06/8-80).

Стандартный вычет на ребёнка можно получить только при наличии в календарном году доходов, облагаемых по ставке 13%. Если в календарном году вообще не было доходов, облагаемых по ставке 13%, то вычет на ребёнка не предоставляется (письмо Минфина России от 13.01.12 № 03-04-05/8-10).

Пример 8

В течение года женщина находилась в отпуске по уходу за ребёнком и не работала. Доходов, облагаемых по ставке 13%, у неё не было. Следовательно, воспользоваться стандартным вычетом на ребёнка в этом году она не может.

Выплаты, частично освобождаемые от обложения НДФЛ, учитываются при предоставлении стандартного налогового вычета в части, не освобождаемой от налогообложения (письмо Минфина России от 21.03.13 № 03-04-06/8872).

Пример 9

Работник ОАО при увольнении в связи с выходом на пенсию получил в январе 2013 года выходное пособие в размере трёхкратного среднемесячного заработка, равного 280 000 руб., а также материальную помощь в размере 5000 руб. и представил заявление на получение стандартного вычета на первого ребёнка в размере 1400 руб.

Доход, подлежащий налогообложению НДФЛ, указанного работника за январь 2013 года составляет 1000 руб. (280 000 + 5000 – – 280 000 – 4000), а налоговая база равна 0 (1000 – 1400).

Стандартный вычет на ребёнка можно применять до тех пор, пока доход с начала налогового периода (календарного года) не превысит 280 000 руб. Начиная с месяца, в котором доход налогоплательщика превысил установленное ограничение, налоговый вычет не применяется (подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ).

При расчёте предельной суммы дохода учитываются только те доходы, которые облагаются по ставке 13%. Следовательно, доходы, которые освобождены от налогообложения или облагаются по иным ставкам НДФЛ, в таком расчёте не участвуют (письмо ФНС России от 05.06.06 № 04-1-04/300).

Если работник устроился на работу в течение года, то для подсчёта общей суммы доходов, полученных с начала года, работник должен представить справку о доходах по форме 2-НДФЛ с предыдущего места работы.

Организация может предоставить стандартный вычет на ребёнка и без такой справки. Но только в случае, когда налогоплательщик долгое время не работал и дохода не получал либо заключил трудовой договор впервые (письмо ФНС России от 30.07.09 № 3-5-04/1133@).

В письме Минфина России от 27.02.13 № 03-04-05/8-154 сказано, что стандартные вычеты на ребёнка предоставляются налоговым агентом с месяца поступления на работу в отношении доходов, полученных в данной организации. За месяцы текущего года до поступления на работу стандартные вычеты работодатель — налоговый агент не предоставляет.

Пример 10

Работник принят на работу 20 апреля 2013 года. Справку по форме 2-НДФЛ за 2013 год от предыдущего работодателя он не представил, поскольку в трудовых отношениях с другим работодателем в 2013 году он не состоял.

Работодатель предоставляет работнику стандартные вычеты на ребёнка начиная с апреля 2013 года.

Ограничение по возрасту детей

Стандартный вычет предоставляется до конца того года, в котором ребёнок достиг возраста 18 лет (абз. 12, 19 подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ).

Если же ребёнок является учащимся очной формы обучения, аспирантом, ординатором, интерном, студентом, курсантом, то стандартный вычет предоставляется до конца того года, в котором ему исполняется 24 года (абз. 12 подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ).

В частности, вычет можно получать на ребёнка, которому исполнилось 18 лет, но он продолжает обучаться в общеобразовательном учреждении (школе) (письмо Минфина России от 09.02.12 № 03-04-06/5-28).

К обучающимся относятся и слушатели — лица, которые осваивают дополнительные профессиональные программы, а также лица, зачисленные на обучение на подготовительные отделения образовательных организаций высшего образования. При этом **статус слушателей учреждений системы высшего и послевузовского профессионального образования в настоящее время приравнен к статусу студента высшего учебного заведения соответствующей формы обучения в части получения образовательных услуг** (п. 2 ст. 18 Федерального закона от 22.08.96 № 125-ФЗ «О высшем и послевузовском профессиональном образовании»). Следовательно, стандартный вычет предоставляется и в отношении слушателей подготовительных отделений очной формы обучения (письмо Минфина России от 19.03.13 № 03-04-06/8422).

Если ребёнок завершил обучение до того момента, как ему исполнится 24 года, стандартный вычет не предоставляется начиная с месяца, следующего за тем, в котором обу-

чение прекратилось (письмо Минфина России от 06.11.12 № 03-04-05/8-1251).

Пример 11

Дочь сотрудника организации окончила государственный университет по очной форме обучения в июне 2012 года в возрасте 22 лет. В этой ситуации отец теряет право на вычет с месяца, следующего за месяцем окончания учёбы. То есть с июля 2012 года стандартный вычет на ребёнка ему уже не предоставлялся.

Вычет можно получить, **только если ребёнок обучается по очной форме** (письмо Минфина России от 16.12.11 № 03-04-05/8-1051). Если в течение календарного года форма обучения менялась, вычет предоставляется только за тот период, когда обучение было очным (письмо Минфина России от 15.08.12 № 03-04-06/8-241). При этом место прохождения обучения (в России или за рубежом) значения не имеет (письмо Минфина России от 15.04.11 № 03-04-05/5-263).

Вычет предоставляется и в том случае, когда ребёнок, не достигший 24 лет, обучается в военном учебном заведении, в том числе в качестве слушателя или проходящего военную службу по контракту (письма Минфина России от 17.07.09 № 03-04-05-01/571, УФНС России по г. Москве от 17.04.09 № 20-15/3/037522@).

Стоит отметить, что во время нахождения ребёнка в академическом отпуске, который оформлен в установленном порядке, предоставление вычета не прекращается (абз. 19 подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ).

Лица, имеющие право на стандартный вычет

Получить стандартный вычет на ребёнка могут: родители, в том числе приёмные, супруги родителей (в том числе приёмных), а также усыновители, опекуны или попечители.

Супруги опекунов и попечителей воспользоваться вычетом на ребёнка не могут (абз. 1 подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ) (письмо Минфина России от 12.04.12 № 03-04-06/8-109).

Единственному опекуну стандартный вычет на ребёнка предоставляется в двойном размере. При этом размер

стандартного вычета не зависит от факта регистрации брака, состава семьи опекуна. Кроме того, не имеет значения, лишены или не лишены родители опекаемого родительских прав (письмо Минфина России от 04.02.13 № 03-04-06/8-32).

Для получения стандартного вычета в удвоенном размере опекун должен представить документ из органов опеки и попечительства, который подтверждает его назначение единственным опекуном.

Пример 12

У работницы двое совершеннолетних детей. В 2011 году она оформила опеку над несовершеннолетним ребёнком. Этот ребёнок является третьим по счёту. Поэтому на него предоставляется стандартный вычет в размере 3000 руб. Если работница является единственным опекуном данного ребёнка, то стандартный вычет ей будет предоставляться в размере 6000 руб.

Одним из условий предоставления стандартного вычета является содержание ребёнка. Поэтому родитель, лишённый родительских прав, может получить такой вычет, если ребёнок находится на его обеспечении (письмо Минфина России от 09.02.10 № 03-04-05/8-36).

Имеет право на стандартный вычет на ребёнка и разведённый родитель. Но только в случае, когда он может подтвердить факт уплаты алиментов (письмо Минфина России от 03.04.12 № 03-04-06/8-96).

Для получения вычета на ребёнка разведённому родителю необходимо представить работодателю следующие документы (письмо УФНС РФ по г. Москве от 19.04.10 № 20-15/3/041250@):

- заявление о предоставлении вычета;
- копию свидетельства о рождении ребёнка;
- справку из учебного заведения (если ребёнок является учащимся очной формы обучения);
- соглашение об уплате алиментов или исполнительный лист;
- документы об уплате алиментов.

При этом место проживания разведённого родителя значения не имеет (письма Минфина России от 11.10.12

№ 03-04-05/8-1179, УФНС РФ по г. Москве от 04.07.12 № 20-14/58794@).

При отсутствии вышеназванных документов стандартный налоговый вычет родителю не предоставляется (письмо Минфина России от 23.03.12 № 03-04-05/8-361).

Стандартным вычетом на ребёнка может воспользоваться и супруг родителя ребёнка (отчим или мачеха), поскольку проживает вместе с ребёнком, ведёт общее с его мамой (отцом) хозяйство, заботится о нём, участвует в его содержании. При этом **вычет предоставляется и в случае, когда отчим (мачеха) не усыновил ребёнка супруги**.

Таким образом, если после развода родителей ребёнок проживает с матерью, то правом на стандартный вычет в отношении этого ребёнка могут воспользоваться три человека: мать, отец и супруг матери ребёнка. Такой ответ дал Минфин России в комментируемом письме от 07.03.13 № 03-04-05/7-195.

Пример 13

Гражданка состоит во втором браке. У неё есть несовершеннолетний сын (12 лет) от первого брака, сын (3 года) и дочь (1 год) от второго. Все дети проживают вместе с ней и её вторым мужем, старший ребёнок новым мужем гражданки не усыновлён.

Отец старшего ребёнка в браке не состоит, выплачивает алименты на сына, других детей у него нет. В такой ситуации женщина и её супруг имеют право на получение вычета в размере 5800 руб. (1400 + 1400 + 3000).

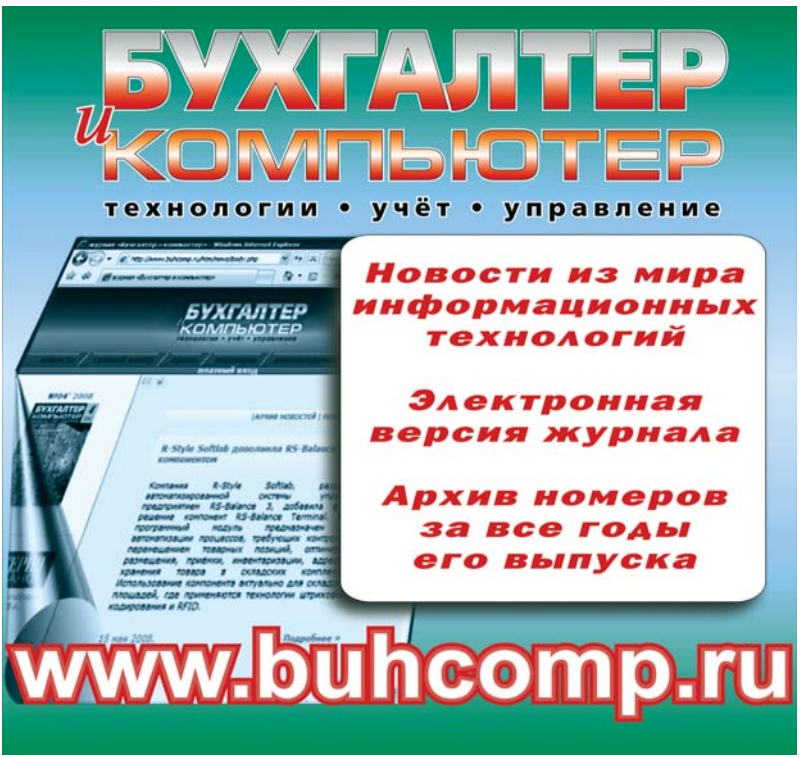
Отец старшего ребёнка имеет право на получение вычета в размере 1400 руб.

Налоговый кодекс не содержит перечня документов, необходимых для подтверждения права налогоплательщика на вычет исходя из формы обеспечения детей. В зависимости от конкретного случая их состав может быть различным (письмо Минфина России от 13.12.11 № 03-04-05/5-1021). Порядок и форму предоставления содержания несовершеннолетним детям родители определяют самостоятельно (письмо Минфина России от 11.05.12 № 03-04-05/8-629).

Право второго супруга на получение стандартного налогового вычета на ребёнка, в частности, можно подтвердить документами, перечисленными в комментируемом письме № 03-04-05/7-195 (копией свидетельства о рождении ребёнка, копией свидетельства о браке).

Факт совместного проживания супруга с детьми можно подтвердить справкой из ЖЭКа или выпиской из домовой книги. Также факт проживания может быть установлен и в судебном порядке (письмо Минфина России от 03.04.12 № 03-04-06/8-96).

Кроме того, отчим может представить работодателю письменное заявление матери ребёнка о том, что он фактически проживает с ребёнком и участвует в его обеспечении (письмо Минфина России от 22.08.12 № 03-04-05/8-991). При этом нотариально заверять заявление супруги у нотариуса или в жилищных организациях не нужно. ■



Энергоаудит: как пройти и учесть затраты

Комментарий к письму Минфина России от 06.03.13 № 03-03-06/4/6767 <Об учёте расходов для целей налогообложения>

Раиса НИЧУК, консультант

Действующее законодательство требует, чтобы организации проходили энергетическое обследование и получали энергетический паспорт. Естественно, эти услуги не бесплатны. А потому у бухгалтеров возникает целый ряд вопросов, в том числе: зачем это вообще нужно, как отразить затраты в бухгалтерском учёте и как следует признавать их в целях налогообложения прибыли?

А дополнительным поводом для обсуждения данной темы послужило и комментируемое письмо Минфина России от 06.03.13 № 03-03-06/4/6767.

Расходы в налоговом учёте можно признать единовременно

Собственно, в письме рассматривается только проблема налогового учёта расходов на энергоаудит.

А вопрос налогоплательщика заключался в следующем: организация заключила договор на проведение энергетического обследования, по результатам которого ей был выдан энергетический паспорт. При этом работы выполнялись в три этапа и оплачивались частями, но все результаты работ по каждому этапу были переданы по актам в течение 2012 года, а энергетическому паспорту был присвоен номер, но в нём не указан срок его действия. Однако согласно пункту 2 статьи 16 Федерального закона от 23.11.09 № 261-ФЗ «Об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее — закон № 261-ФЗ) **энергетическое обследование проводится не реже чем один раз каждые пять лет**. А в целях налогообложения прибыли расходы признаются таковыми в том отчётном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени факти-

ческой выплаты денежных средств (п. 1 ст. 272 НК РФ).

Отсюда логически вытекает вопрос: может ли организация при исчислении налога на прибыль учесть расходы по энергетическому обследованию и созданию энергетического паспорта единовременно согласно актам выполненных работ? Или ей необходимо «разложить» эти расходы поровну на определённое количество лет? А если так, то сколько лет брать, если сам паспорт бессрочный, а проводить обследование нужно раз в пятилетку?

Чиновники в своём ответе по данной ситуации фактически повторили (правда, чуть более развёрнуто) те же положения законодательства, на которые ссылался налогоплательщик в своём вопросе, и вдобавок не забыли напомнить про требования статьи 252 НК РФ.

А вот дальше пошли ценные замечания.

Во-первых, расходы на энергоаудит подпадают под действие подпункта 3 пункта 1 статьи 264 НК РФ, согласно которому к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги).

Во-вторых, при использовании в налоговом учёте метода начисления в соответствии со статьёй 272 НК РФ расходы, принимаемые для целей налогообложения с учётом положений главы 25 НК РФ, признаются таковыми в том отчётном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты. Причём датой осуществления прочих расходов (в том числе расходов на оплату сторонним организациям за выполненные ими работы (предоставленные услуги)) признаётся (подп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ):

- дата расчётов в соответствии с условиями заключённых договоров;
- или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчётов;
- либо последнее число отчётного (налогового) периода.

Именно этими положениями, по мнению чиновников, и должны руководствоваться налогоплательщики при учёте расходов по энергетическому обследованию.

И на этом всё. Как обычно, чиновники не сделали более «прикладных» выводов применительно к конкретной ситуации. Например, можно ли признавать расходы по каждому этапу (по мере подписания актов по завершении каждого этапа) или нужно дождаться окончания всего комплекса работ?

Но по сути позиция чиновников заключается в том, что **расходы на энергоаудит можно и нужно учитывать единовременно** и делить их на пять лет или какой-либо другой срок совершенно не нужно. Причём принципиален не факт оплаты расходов (если, конечно, организация не выбрала кассовый метод признания доходов и расходов и не применяет статью 273 НК РФ), а факт выполнения работ и оказания услуг. То есть признавать расходы по общему правилу нужно только тогда, когда подписан акт сдачи-приёмки выполненных работ и оказанных услуг.

Энергетическое обследование: что это такое и кто должен проходить?

Согласно пункту 7 статьи 2 закона № 261-ФЗ **энергетическое обследование — это сбор и обработка информации об использовании энергетических ресурсов** в целях:

- получения достоверной информации об объёме используемых энергетических ресурсов, о показателях энергетической эффективности;
- выявления возможностей энергосбережения и повышения энергетической эффективности.

Полученные при этом результаты отражаются в энергетическом паспорте, который должен содержать следующую информацию:

- об оснащённости приборами учёта используемых энергетических ресурсов;
- об объёме используемых энергетических ресурсов и о его изменении;
- о показателях энергетической эффективности;
- о величине потерь переданных энергетических ресурсов (для организаций, осуществляющих передачу энергетических ресурсов);

- о потенциале энергосбережения, в том числе об оценке возможной экономии энергетических ресурсов в натуральном выражении;
- о перечне типовых мероприятий по энергосбережению и повышению энергетической эффективности.

Такое обследование, так называемый **энергоаудит, может проводиться в отношении юридического лица, индивидуального предпринимателя либо в отношении продукции или технологического процесса** (ч. 1 ст. 15 закона № 261-ФЗ).

Помимо энергетического паспорта лицо, проводившее обследование, по соглашению с заказчиком может также разработать по результатам обследования специальный отчёт, содержащий перечень мероприятий по энергосбережению и повышению энергетической эффективности, отличных от типовых, общедоступных мероприятий по энергосбережению и повышению энергетической эффективности.

Проходить энергетическое обследование в обязательном порядке должны только те лица, которые перечислены в части 1 статьи 16 закона № 261-ФЗ. В этот перечень включены следующие субъекты:

- органы государственной власти, органы местного самоуправления, наделённые правами юридических лиц;
- организации с участием государства или муниципального образования;
- организации, осуществляющие регулируемые виды деятельности (таковыми согласно пункту 10 статьи 2 закона № 261-ФЗ считаются виды деятельности, осуществляемые субъектами естественных монополий, организациями коммунального комплекса, организациями, осуществляющими горячее водоснабжение, холодное водоснабжение и (или) водоотведение, в отношении которых в соответствии с законодательством РФ осуществляется регулирование цен (тарифов));
- организации, осуществляющие производство и (или) транспортировку воды, природного газа, тепловой энергии, электрической энергии, добычу природного газа, нефти, угля, производство нефтепродуктов, переработку

природного газа, нефти, транспортировку нефти, нефтепродуктов;
- организации, совокупные затраты которых на потребление природного газа, дизельного и иного топлива, мазута, тепловой энергии, угля, электрической энергии превышают 10 000 000 рублей за календарный год;
- организации, проводящие мероприятия в области энергосбережения и повышения энергетической эффективности, финансируемые полностью или частично за счёт средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов.

Те, кто попал в этот перечень, обязаны были организовать и провести первое энергетическое обследование до 31 декабря 2012 года. Последующие энергетические обследования они должны проводить не реже чем один раз каждые пять лет. Причём **за несоблюдение сроков проведения обязательного энергетического обследования возможно наложение административных штрафов** по нормам части 8 статьи 9.16 КоАП РФ:
- от 10 000 до 15 000 руб. на должностных лиц;
- от 50 000 до 250 000 руб. на саму организацию.

А за несоблюдение требования о представлении в уполномоченный федеральный орган исполнительной власти копии энергетического паспорта, составленного по результатам обязательного энергетического обследования, организацию могут оштрафовать на 10 000 руб., а должностных лиц — на 5000 руб. (ч. 9 ст. 9.16 КоАП РФ).

Все **остальные могут проходить энергоаудит в добровольном порядке**, но могут и вообще его не проходить.

В любом случае деятельность по проведению энергетического обследования вправе осуществлять только лица, являющиеся членами саморегулируемых организаций в области энергетического обследования.

В чём преимущества энергоаудита?

Если организация подпадает под обязательное обследование, тут уж ничего не поделаешь, придётся понести эти расходы, и их однозначно можно признать в целях налогообложения прибыли. Но вот зачем делать это доброволь-

но? И можно ли в этом случае доказать экономическую обоснованность расходов во исполнение требований статьи 252 НК РФ?

Польза всё-таки есть, и **целесообразность расходов на энергоаудит вполне доказуема**, но только в том случае, если он проводится не «для галочки», а для того, чтобы на практике воспользоваться выявленными возможностями энергосбережения и повышения энергетической эффективности. Иными словами, организация претворяет в жизнь мероприятия, способствующие повышению энергоэффективности, которые позволяют сократить расходы за счёт экономии энергоресурсов. Причём на деле нередко эта экономия измеряется десятками процентов, а потому происходит весьма ощутимое сокращение производственных, управленческих и иных расходов, снижение себестоимости продукции и, как следствие, повышение прибыли и рентабельности деятельности организации.

Но, конечно, при добровольном энергетическом обследовании следует придерживаться принципа рациональности и сопоставить те затраты, которые организация понесёт на проведение энергоаудита и последующее осуществление мероприятий по энергосбережению, с теми суммами потенциальной экономии (ожидаемыми показателями роста прибыли и рентабельности), которые могут быть получены в результате этих действий.

Отметим также, что появление закона № 261-ФЗ дало **новые возможности оптимизации налогообложения, причём сразу «по двум фронтам»**. Это касается объектов, для которых законом № 261-ФЗ предусмотрено определение класса энергетической эффективности, либо если данные объекты включены в перечень объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, для которых не предусмотрено установление классов энергетической эффективности (утв. постановлением Правительства РФ от 16.04.12 № 308).

Во-первых, с 1 января 2010 года (см. письмо Минфина России от 27.06.12 № 03-03-06/1/325) **при начислении амортизации таких объектов в налоговом учёте может применяться специальный повышающий коэффициент, но не выше 2** (подп. 4 п. 1 ст. 259.3 НК РФ).

Во-вторых, такие объекты (если они впервые введены в эксплуатацию позднее 1 января 2012 года) **не облагаются налогом на имущество в течение трёх лет со дня их постановки на учёт** (п. 21 ст. 381 НК РФ).

Правда, нужно иметь в виду, что необходимым условием для отнесения объекта к числу соответствующих вышеупомянутому перечню и, как следствие, применения повышающего коэффициента к норме амортизации и освобождения от налогообложения налогом на имущество организаций является наличие документов, подтверждающих величину индикатора энергетической эффективности (ИЭЭФ) объекта основных средств.

Однако в некоторых случаях в технической документации может отсутствовать непосредственное указание на ИЭЭФ, и тогда организация самостоятельно осуществляет расчёт данного индикатора на основании показателей и характеристик, указанных в технической документации производителя, в соответствии с методикой, утверждённой организацией. Полученный таким образом ИЭЭФ вполне можно использовать в целях налогообложения (письмо Минфина России от 05.02.13 № 03-03-06/1/2423).

Расходы в бухгалтерском учёте

Порядок бухгалтерского учёта расходов на проведение энергетического обследования и реализацию разработанных по его результатам мероприятий не зависит от того, был ли энергоаудит обязательным или добровольным.

Поскольку энергетическое обследование проводится специализированной сторонней организацией по гражданско-правовому договору, стоимость выполненных работ (оказанных услуг) включается в расходы фирмы на основании акта сдачи-приёмки работ (услуг). В торговых организациях и на предприятиях общественного питания в этом случае дебетуется счёт 44 «Расходы на продажу», в остальных организациях — счёт 25 «Общепроизводственные расходы» или 26 «Общехозяйственные расходы».

Пример

В марте 2013 года торговая компания заключила договор на проведение энергетического обследования со специализированной орга-

низацией, получившей освобождение от НДС. Стоимость работ по договору составила 150 000 руб. Работы были завершены и сданы по акту (с одновременной передачей энергетического паспорта и отчёта о рекомендуемых мероприятиях) в конце апреля 2013 года. Оплата по условиям договора производится следующим образом: аванс в размере 30 % при заключении договора и окончательный расчёт в течение 10 рабочих дней после приёмки работ. Фактически окончательный расчёт произведён в мае 2013 года.

Бухгалтер отражает эти факты хозяйственной жизни следующим образом.

В марте 2013 года:

Дебет 60 субсчёт «Расчёты по выданным авансам» Кредит 51

— *45 000 руб. (150 000 руб. × 30 %) — перечислен аванс по договору на проведение энергетического обследования.*

В апреле 2013 года:

Дебет 44 Кредит 60 субсчёт «Расчёты по выполненным (принятым) работам»

— *150 000 руб. — отражены расходы на проведённое энергетическое обследование;*

Дебет 60 субсчёт «Расчёты по выполненным (принятым) работам» Кредит 60 субсчёт «Расчёты по выданным авансам»

— *45 000 руб. — зачтён уплаченный аванс.*

В мае 2013 года:

Дебет 60 субсчёт «Расчёты по выполненным (принятым) работам» Кредит 60 субсчёт «Расчёты по выданным авансам»

— *105 000 руб. (150 000 – 45 000) — произведён окончательный расчёт за энергоаудит.*

Возникающие в процессе реализации мероприятий по повышению энергоэффективности расходы (например, на установку приборов учёта, на замену лампочек и т. д.) нужно отражать в общем порядке, как приобретение основных средств и материальных запасов, оплату работ и услуг сторонних организаций, выполнение отдельных видов работ собственными силами и т. д. ■

Охрана труда при «упрощёнке»: обходные пути для расходов

Комментарий к письму Минфина России от 18.02.13 № 03-11-06/2/4248 <По вопросу применения упрощённой системы налогообложения>

Павел ЯКОВЕНКО, эксперт

Как-то так получилось, что одна из самых массовых форм бизнеса — «упрощёнка» — оказалась совершенно немотивированной в части охраны труда своих работников. Это подтверждает и комментируемое письмо Минфина России от 18.02.13 № 03-11-06/2/4248.

Охрана труда — вне расходов

Пунктом 1 статьи 346.16 НК РФ установлен перечень расходов, учитываемых при определении объекта налогообложения у налогоплательщиков, применяющих упрощённую систему налогообложения (УСН). Данный перечень расходов является закрытым.

Расходы на оплату услуг аккредитованной специализированной организации по охране труда в статье 346.16 НК РФ не предусмотрены, и, соответственно, такие расходы не могут учитываться при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН.

В пользу налоговиков было вынесено, например, постановление ФАС Уральского округа от 11.01.07 № Ф09-11283/06-С3.

Хитрости и уловки

При всём при этом освобождать компании и предпринимателей от заботы по охране труда никто и не собирался. А погашать такие затраты за свой счёт желающих мало. Поэтому налоговые специалисты начали придумывать разные обходные пути.

Как указано в статье 217 ТК РФ, в целях обеспечения соблюдения требований охраны труда, осуществления контроля за их выполнением у каждого работодателя, осуществляющего производственную деятельность, числен-

ность работников которого превышает 50 человек, создаётся служба охраны труда или вводится должность специалиста по охране труда. В противном случае их функции может осуществлять организация, оказывающая услуги в области охраны труда, привлекаемая работодателем по гражданско-правовому договору.

Специалисты полагают, что компании выгоднее иметь собственную службу охраны труда. Тогда в налоговых расходах можно будет учесть затраты на оплату их труда (подп. 6 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Что касается услуг сторонней специализированной организации, то можно попробовать провести их как материальные расходы производственного характера (подп. 5 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Ведь из содержания статьи 254 НК РФ следует, что такие услуги теоретически можно трактовать как контроль за соблюдением технологических процессов в части охраны труда.

Нам, правда, неизвестно, чтобы кто-то пытался отстоять такую позицию в суде. Наверное, гораздо проще «забить» на охрану труда.

Есть возможность попытаться учесть и затраты компании-«упрощенца» на проведение аттестации рабочих мест. Такие расходы можно учесть на основании подпункта 26 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ, так как они направлены на подтверждение соответствия процессов производства, эксплуатации, выполнения работ или оказания услуг требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров. Если аттестующая компания в составе стоимости своих услуг предъявляет к оплате НДС, его также можно учесть в составе налоговых расходов (подп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Пожалуй, наиболее благополучно обстоит ситуация с учётом расходов на медицинские аптечки.

В соответствии с требованиями охраны труда работодатель обязан укомплектовать аптечку по установленным нормам (ст. 223 ТК РФ). Конкретные медикаменты, которые должны входить в аптечку, предусмотрены перечнем, утверждённым приказом Минздравсоцразвития России от 05.03.11 № 169н. Более расширенный перечень может быть установлен законами регионов или отраслевыми нормами.

Стоимость аптечек можно учесть в налоговых расходах «упрощенца» в составе материальных расходов как материалы, приобретённые на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели). Это следует из подпункта 5 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ и подпункта 2 пункта 1 статьи 254 НК РФ.

Но самое главное, что такой вариант не отвергается в письмах Минфина России от 01.09.06 № 03-11-04/2/182 и от 11.04.07 № 03-03-06/1/229.

А взносы — плати!

В силу пункта 1 статьи 5 и пунктов 1, 2 статьи 20.1 Федерального закона от 24.07.98 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» налогоплательщики, применяющие УСН, обязаны уплачивать страховые взносы на обязательное социальное страхование «на травматизм».

Как указано в законе, обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний подлежат физические лица, выполняющие работу на основании трудового договора, заключённого со страхователем.

Объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты и иные вознаграждения, выплачиваемые страхователями в пользу застрахованных в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, если в соответствии с гражданско-правовым договором страхователь обязан уплачивать страховщику страховые взносы. В силу статьи 1 Федерального закона от 03.12.12 № 228-ФЗ «О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов» в 2013 году данные страховые взносы уплачиваются страхователем в порядке и по тарифам, которые установлены Федеральным законом от 22.12.05 № 179-ФЗ.

Впрочем, эти взносы «упрощенец» имеет полное право учесть в налоговых расходах (подп. 7 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). ■

«Первичка» в «свободном плавании»

Комментарий к письму Минфина России от 06.03.13 № 03-03-06/1/6700 <О применении первичной документации при учёте расходов>

Наталья ШИШКОЕДОВА, консультант-эксперт

Одним из наиболее обсуждаемых положений нового закона о бухучёте стала отмена унифицированных форм первичных учётных документов для большинства организаций. Финансисты даже посчитали нужным дать несколько комментариев по этому поводу. Свой взгляд на отмену униформ они обнародовали в комментируемом письме от 06.03.13 № 03-03-06/1/6700.

Что написано в законе

Суть дела заключается в следующем. Согласно части 4 статьи 9 Федерального закона от 06.12.11 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте» (далее — закон № 402-ФЗ) все экономические субъекты теперь вправе разрабатывать и применять свои собственные бланки первичных учётных документов. Исключение составляют **организации государственного сектора, которые должны руководствоваться бюджетным законодательством и применять установленные для этой сферы деятельности униформы первичных документов**.

Коммерческим структурам пользоваться унифицированными формами теперь совершенно не обязательно.

Формально разработать свои формы и представить их на утверждение руководителю организации должно то лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учёта, например главный бухгалтер. А утверждение форм — это уже прерогатива руководителя фирмы.

Главное — чтобы в собственных формах присутствовали все обязательные реквизиты, перечисленные в части 2 статьи 9 закона № 402-ФЗ.

Но нужно иметь в виду, что свобода формы отнюдь не освобождает от составления «первички» как таковой. Ведь в части 1 статьи 9 закона № 402-ФЗ чётко сказано, что

каждый факт хозяйственной жизни необходимо оформлять первичным учётным документом.

Кроме того, первичные документы необходимы для отражения операций в налоговом учёте, и прежде всего для признания расходов. **Одним из обязательных критериев помимо экономической обоснованности расходов является их документальная подтверждённость** (ст. 252 НК РФ).

Минфин пояснил

На это обратили внимание и финансисты в комментируемом письме, подчеркнув, что под документально подтверждёнными расходами понимаются затраты, подтверждённые:

- документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ;
- либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы;
- и (или) документами, косвенно подтверждающими произведённые расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчётом о выполненной работе в соответствии с договором).

С 1 января 2013 года «старые» формы первичных учётных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учётной документации, не являются обязательными к применению. Поэтому, к примеру, организация, обратившаяся с запросом в ведомство, поступила совершенно правильно, разработав и утвердив в учётной политике на 2013 год такой первичный документ, как путевой лист трактора. И этот документ вполне может использоваться в налоговом учёте.

Более того, как подчёркивалось в чуть более раннем письме Минфина России от 22.02.13 № 03-03-06/1/5002, именно собственная «первичка», соответствующая требованиям статьи 9 закона № 402-ФЗ, является главным подтверждением данных налогового учёта. Ведь система налогового учёта организуется налогоплательщиком само-

стоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учёта, а порядок ведения налогового учёта устанавливается опять же самим налогоплательщиком в его учётной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. А налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учёта.

Также в комментируемом письме чиновники посчитали нужным напомнить, что **обязательными к применению продолжают оставаться формы документов, используемых в качестве первичных учётных бумаг, установленные уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов** (например, кассовые документы).

Строго по форме

О том, что теперь можно разрабатывать свою «первичку», Минфин России писал ещё в информации № ПЗ-10/2012, посвящённой вступлению в силу закона № 402-ФЗ. Как, собственно, и о том, что даже после 31 декабря 2012 года порядок подписания документов, которыми оформляются операции с денежными средствами, продолжает регулироваться нормативными правовыми актами, утверждёнными уполномоченными органами в соответствии и на основании законодательства РФ, в частности:

- Положением о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетами Банка России на территории Российской Федерации (утв. Банком России 12.10.11 № 373-П, далее — положение № 373-П);
- Положением о правилах осуществления перевода денежных средств (утв. Банком России 19.06.12 № 383-П, далее — положение № 383-П).

Поясним данный момент.

«Стандартные» банковские документы утверждены самим положением № 383-П — это платёжное поручение (код 0401060), платёжное требование (0401061), инкассовое поручение (0401071). Соответственно, банк просто не примет «платёжку», составленную не по форме.

А в положении № 373-П в составе кассовых документов прямо упоминаются приходные кассовые ордера (ПКО) (форма 0310001) и расходные кассовые ордера (РКО) (форма 0310002). Эти формы утверждены постановлением Госкомстата России от 18.08.98 № 88. И, значит, составлять ПКО и РКО необходимо исключительно по тем же унифицированным формам, что и в предыдущие годы.

Важно также учитывать, что **денежные документы — не единственные примеры сохраняющейся частичной унификации**.

К примеру, в том же положении № 373-П (п. 4.1) упоминаются и две формы, которые связаны не только с движением наличных денег в кассе, но и с расчётами с работниками. Речь идёт о расчётно-платёжных ведомостях (код 0301009) и платёжных ведомостях (код 0301011). Это унифицированные формы № Т-49 и Т-51 соответственно (утв. постановлением Госкомстата России от 05.01.04 № 1).

Более того, в некоторых случаях применение унифицированных форм вытекает из требований гражданского законодательства.

Например, для подтверждения заключения договора перевозки груза необходимо оформлять транспортную накладную по установленной унифицированной форме, которую должен составлять грузоотправитель (если иное не предусмотрено договором перевозки груза). На это было указано в письме Минфина России от 28.01.13 № 03-03-06/1/36. В нём чиновники ссылались на ГК РФ (п. 2 ст. 785), а также на пункт 6 Правил перевозок грузов автомобильным транспортом (утв. постановлением Правительства РФ от 15.04.11 № 272) и Федеральный закон от 08.11.07 № 259-ФЗ «Устав автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта».

То есть фактически, по мнению финансистов, произвольного (разработанного самостоятельно и утверждённого в учётной политике) документа, аналогичного товарно-транспортной накладной («старая» форма № 1-Т), и акта оказанных услуг на перевозку грузов для подтверждения расходов в налоговом учёте будет недостаточно. Для этих целей потребуется ещё и официальная транспортная накладная.

А вот в отношении товарной накладной подобных «привязок» к гражданскому или иным отраслям законодательства нет. Стало быть, вместо «старой» формы ТОРГ-12 вполне можно использовать собственную форму (письмо Минфина России от 28.02.13 № 03-03-06/1/5971).

Не забывайте также, что **изменение законодательства в области бухгалтерского учёта никак не повлияло на порядок применения ККМ и бланков строгой отчётности (БСО)**, выдаваемых вместо кассового чека. В этом отношении нужно руководствоваться:

- Федеральным законом от 22.05.03 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчётов и (или) расчётов с использованием платёжных карт»;
- Положением об осуществлении наличных денежных расчётов и (или) расчётов с использованием платёжных карт без применения контрольно-кассовой техники (утв. постановлением Правительства РФ от 06.05.08 № 359).

В некоторых случаях формы БСО утверждают государственные органы, но в большинстве случаев бланки разрабатывают и утверждают сами организации, руководствуясь перечнем обязательных реквизитов, предусмотренных положением № 359. Обратите внимание: **этот перечень не совпадает с перечнем «бухгалтерских» реквизитов для «первички»**.

Дополнительные нюансы

Из информации Минфина России № ПЗ-10/2012 можно почерпнуть ещё несколько важных мыслей относительно первичного учёта.

Во-первых, помимо форм первичных учётных документов руководитель каждой организации должен определить (ч. 1 ст. 7 закона № 402-ФЗ):

- состав первичных учётных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной жизни экономического субъекта;
- перечень лиц, имеющих право подписи первичных учётных документов.

Во-вторых, никто не запрещает использовать не «уникальные» формы, разработанные самой организацией специально «под себя», а формы:

- предусмотренные принятыми органами негосударственного регулирования бухгалтерского учёта рекомендациями в области бухгалтерского учёта;
- иные рекомендованные формы. Например, формы первичных учётных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учётной документации, или форму книги (журнала) учёта фактов хозяйственной деятельности и упрощённые формы ведомостей учёта имущества, предусмотренные приказом Минфина России от 21.12.98 № 64н.

Но в таком случае не отменяется уже упомянутая ранее обязанность руководителя утвердить состав (перечень) применяемой «первички», даже если это «бывшие» унифицированные формы в чистом виде, без каких-либо изменений и дополнений.

В-третьих, **перечень обязательных реквизитов — это минимальное требование к содержанию первичного документа**. Однако законодательство не устанавливает никаких ограничений на включение в «первичку» иных реквизитов, дополнительных к набору обязательных. Такие дополнительные реквизиты включаются при необходимости, например в связи с:

- характером факта хозяйственной жизни, оформляемым данным документом;
- требованиями нормативных правовых актов;
- потребностями управления, технологией обработки учётной информации и т. д.

И наконец, в-четвёртых, исходя из системного анализа норм закона № 402-ФЗ (ч. 1 ст. 9 и ч. 2 ст. 1) не должны приниматься к бухгалтерскому учёту документы, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

Роструд не остался в стороне

Вопрос о «первичке» тесно связан с проблемами учёта труда и его оплаты, а потому и Федеральная служба по труду

и занятости (Роструд) тоже посчитала нужным прокомментировать новый порядок.

В частности, в письмах Роструда от 11.02.13 № ПГ/1035-6-1 и от 14.02.13 № ПГ/1487-6-1 подчёркивается, что требования к оформлению первичных документов должны соответствовать положениям действующего законодательства о бухгалтерском учёте. Унифицированная «первичка» с 1 января 2013 года обязательна только для организаций государственного сектора. Негосударственные организации начиная с этой даты имеют полное право пользоваться формами первичных учётных документов (в том числе формой № Т-2 «Личная карточка работника»), разработанными ими самостоятельно. Главное, чтобы каждый первичный учётный документ содержал все обязательные реквизиты, установленные частью 2 статьи 9 закона № 402-ФЗ.

Тем не менее на деле лучше продолжать пользоваться теми формами «первички» по учёту труда и его оплаты, которые были утверждены постановлением Госкомстата России от 05.01.04 № 1, или по крайней мере брать эти старые формы в качестве основы для разработки своих собственных форм путём незначительных их модификаций.

Дело в том, что непосредственно в указанном постановлении № 1 уточняется, что принято оно в целях реализации требований ТК РФ. А потому **применение униформ, по сути, привязано не только к правилам бухгалтерского учёта, но и к нормам трудового законодательства**.

Чрезмерное «творчество» порождает проблемы

Отказ от обязательности унифицированных форм для большинства организаций — это весьма неоднозначное решение законодателя. Положения закона № 402-ФЗ дают возможность разработать форму первичного документа исходя из специфики и масштабов деятельности конкретной организации. С одной стороны, это позволяет не тратить лишнюю бумагу на проставление прочерков ввиду отсутствия информации, заложенной в унифицированную форму. С другой — организация может отразить все важные нюансы фиксируемого факта хозяйственной жизни.

В этом помимо, казалось бы, очевидных плюсов есть и не менее очевидные минусы.

Во-первых, мы уже отчасти отметили, что **повышается вероятность разногласий с налоговыми инспекциями**. В некоторых случаях действительно необходимы «старые» формы. А вот там, где допустимы собственные разработки, налоговики могут придираться к содержащейся в документе информации и пытаться доказать, что её недостаточно для подтверждения расходов в целях налогообложения. Хотя формально, конечно, организация имеет полное право подтверждать совершённые операции и расходы своей собственной «первичкой», если она соответствует требованиям закона № 402-ФЗ (в частности, если она утверждена руководителем данной организации).

Более того, статья 252 НК РФ позволяет принимать во внимание не только учётные документы, но и иные документы, хотя бы косвенно подтверждающие расходы. Однако реальность такова, что нередко приходится потратить немало нервов и сил, чтобы отстоять свою правоту в споре с налоговым инспектором.

Во-вторых, в большинстве случаев учёт сейчас ведётся на компьютерах, с использованием специального программного обеспечения. А в программу разработчик может заложить только «стандартизированные» формы. Можно, конечно, составлять собственные «уникальные» документы вручную (а потом «вбивать» операции опять же вручную) или дорабатывать программное обеспечение «под себя». Но это лишние траты денег и времени.

И наконец, в-третьих, неизбежны некоторые трения и даже существенные разногласия с контрагентами. Ведь теперь у каждого своя «первичка», а между тем многие операции совершаются с участием двух или даже большего числа сторон. И каждой стороне для подтверждения совершённых операций (полученных доходов, понесённых расходов и т. д.) нужна «первичка», и, конечно, каждому было бы удобнее, чтобы весь документооборот производился по «его» формам. А «чужая» форма может организацию не устраивать. Например, бухгалтер и руководитель фирмы-контрагента могут посчитать, что «ваша» форма чересчур

лаконична и что у них потом из-за этого могут возникнуть проблемы с налоговиками.

В таких ситуациях придётся проявлять чудеса дипломатии. Ведь по закону требовать обязательного применения «старых» унифицированных форм ни одна из сторон не вправе, равно как и настаивать на использовании исключительно «своих» форм. На деле же обе стороны могут быть серьёзно настроены применять «свою» форму и навязать её своему партнёру. И вот тут придётся договариваться и идти на компромиссы. Хотя, пожалуй, удобнее всего было бы просто взять за основу форму, утверждённую одним из контрагентов.

Логичнее изначально не устанавливать строгих (жёстких) форм для двусторонних (внешних) первичных документов, например для актов приёма-передачи, накладных и т. д. Утверждая такие документы в рамках учётной политики, **целесообразно говорить о «примерной» или «типовой» форме и оговаривать возможность её уточнения или видоизменения по результатам согласования с конкретными контрагентами**. Можно, к примеру, прямо написать, что в случае видоизменения формы первичного документа, применяемого для оформления операций с контрагентом, окончательный вариант применяемой в данном контексте формы будет утверждаться в рамках заключаемого с данным контрагентом договора (например, в качестве приложения или дополнительного соглашения к договору).

Более того, специалисты Минфина России выражали частное мнение, что, в принципе, руководителю достаточно лишь поставить свою подпись на документе, фиксирующем факт хозяйственной жизни, даже если его форма не утверждена в учётной политике или отличается от утверждённой. Ведь, подписывая документ, руководитель выражает согласие не только с содержанием, но и с формой документа. То есть **подпись руководителя можно считать одновременно и фактом утверждения формы самого документа**[1]. ■

[1] Интервью с И. Сухаревым, начальником отдела методологии бухгалтерского учёта и отчётности Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учёта и отчётности Минфина России, СПС «КонсультантПлюс», ИБ «Бухгалтерская пресса и книги», № 174909.

ПРАКТИЧЕСКИЙ
бухгалтерский учёт
ежемесячный журнал
ПОДПИСКА ПО ДОСТУПНОЙ ЦЕНЕ
ПРАКТИЧЕСКИЙ
бухгалтерский учёт
ежемесячный журнал
Всем подписчикам — электронная версия журнала
«Практический бухгалтерский учёт.
Официальные материалы и комментарии» («720 часов»)
в подарок!
Подписной индекс: 80500 www.pbu.ru

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

Б&Б

БУХГАЛТЕРИЯ И БАНКИ

На iPad и планшетах с Android!

Подробности на www.pbu.ru