6’2013 июнь

720 часов

ПРАКТИЧЕСКИЙ бухгалтерский учёт

ОФИЦИАЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ И КОММЕНТАРИИ

Нормы естественной убыли товаров: нормативную базу обновили

Налог на недвижимость: горизонты будущего

Один закон — десяток поправок, или КСФ, премии покупателям и другие новшества налогового законодательства

Штраф и НДФЛ: без вины виноватые

НДС: дело об оплате

Подарки детям: как налоговики должны исчислять НДС?

ПРАКТИЧЕСКИЙ бухгалтерский учёт

настоящий журнал для бухгалтера

Читайте в № 6'2013:

Изменения в исчислении налога на имущество

Сокращение штата. Действия и документы

Аренда. Полезные тонкости

Учёт субсидий при «упрощёнке»

Частные ростовщики. Как взять в долг и не попасть впросак

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

№ 6/2013

читайте в номере:

налоги

Налог на недвижимость: горизонты будущего 3

Татьяна МАСЛОВА — **Комментарий к письму ФНС России от 15.04.13 № БС-2-11/264** <О введении налога на недвижимость>

Штраф и НДФЛ: без вины виноватые 19

Иван МОЛЧАНОВ — **Комментарий к письму Минфина России от 12.04.13 № 03-04-06/12341** <О начислении НДФЛ на сумму оплаченного штрафа за нарушение правил дорожного движения>

НДС: дело об оплате 24

Александр АНИЩЕНКО — **Комментарий к постановлению ФАС Дальневосточного округа от 12.03.13 № Ф03-640/2013** <Об отсутствии оснований для отмены судебных актов первой и апелляционной инстанций, отказавших в удовлетворении требований заявителя о признании недействительным решения налоговой инспекции о доначислении НДС>

Подарки детям: как налоговики должны исчислять НДС? 31

Павел ЯКОВЕНКО — **Комментарий к определению ВАС РФ от 11.04.13 № ВАС-1001/13** «О передаче дела в Президиум Высшего арбитражного суда Российской Федерации»

учёт

Нормы естественной убыли товаров: нормативную базу обновили 35

Оксана РОМАНЧУК

Комментарий к приказу Минпромторга России от 01.03.13 № 252 «Об утверждении норм естественной убыли продовольственных товаров в сфере торговли и общественного питания»

подробности

Один закон — десяток поправок, или КСФ, премии покупателям и другие новшества налогового законодательства 50

Наталья ШИШКОЕДОВА

Разъяснения 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“»

без комментариев

Информация Минфина России «Бухгалтерская отчётность субъектов малого предпринимательства» 61

ПРАКТИЧЕСКИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ. ОФИЦИАЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ И КОММЕНТАРИИ.

№ 6/2013

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 14.05.13.

© «ПРАКТИЧЕСКИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ», 2013

ЭКСПОсервис-1

ЭЛКОД
верные решения

ЛЕТНИЙ ПРАКТИЧЕСКИЙ ФОРУМ БУХГАЛТЕРОВ

3–4 июля 2013 года

www.lpfb.ru • (495) 956-06-92 • ВВЦ, павильон № 75

НЕ ПРОПУСТИТЕ ГЛАВНОЕ СОБЫТИЕ ЭТОГО ЛЕТА!

Представьте – лето, разгар отпускного сезона. Бухгалтерия буквально раскалена от расчета отпускных выплат и налогов за полугодие. И все это вам необходимо сделать грамотно, без ошибок, учитывая все нюансы нового закона «О бухгалтерском учете» и поправки в Налоговом кодексе. А это более 1 000 подзаконных актов и консультационных материалов. Сложно представить объем документов, который нужно изучить и проанализировать.

МЫ ЗНАЕМ, КАК ВАМ ПОМОЧЬ!

Посетите ЛЕТНИЙ ПРАКТИЧЕСКИЙ ФОРУМ БУХГАЛТЕРОВ! Это уникальная возможность получить от лучших экспертов страны ответы на ваши вопросы!

ПЯТЬ ПРИЧИН ПОСЕТИТЬ ФОРУМ:

1. 20 актуальных семинаров за два дня
2. Ведущие лекторы страны
3. Индивидуальная программа семинаров
4. Теория и практика
5. Место проведения – ВВЦ, павильон № 75

Информационные партнеры:

издательство главная книга
SuperJob
Дитэра
КЛЮРК
интернет-портал БУХУЧЕТ.РУ
Русская редакция
Практический бухгалтерский учет
Альпина паблишер
Журнал Аудит
infostart
Деловой Фарватер
BisnesCafe
Журнал Аудитор
ПОДАТИНЕТ

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

Налог на недвижимость: горизонты будущего

Комментарий к письму ФНС России от 15.04.13 № БС-2-11/264 <О введении налога на недвижимость>

Татьяна МАСЛОВА, эксперт «ПБУ»

Налог на недвижимость — это новое «детище» налогового законодательства, которое «вынашивают» законодатель и Минфин России. «Беременность» этим налогом затянулась (работа над законопроектом длится уже почти 10 лет — с 2004 года), и предстоящие «роды» вызывают страх. Скорее даже не сами «роды», а боязнь «послеродовых осложнений». Трепет от введения нового налога, похоже, присутствует не только у налогоплательщиков (и граждан, и юридических лиц), но и у разработчиков законопроекта, а также у чиновников, которым придётся реализовывать закон на практике и осуществлять его налоговое администрирование.

Чиновники, понятное дело, боятся потерять доходы, поступающие ныне от трёх налогов: земельного, налога на имущество организаций и налога на имущество физических лиц. Именно на смену им должен прийти сначала налог на недвижимое имущество (для физических лиц), а затем и налог на недвижимость (для юридических лиц). Кроме того, новый налог имеет весьма существенное социально-экономическое значение. Поэтому есть боязнь того, что недостатки в концепции введения нового налога могут обострить социальную напряжённость в обществе. Отсутствие необходимой базы для расчёта налога на недвижимое имущество, необходимость приведения в порядок данных по объектам недвижимости и земельным участкам и их оценке как раз и являлись причиной того, что введение этого налога откладывалось на протяжении ряда лет.

В начале текущего года на заседании Совета по развитию местного самоуправления Президент РФ заявил о том, что Правительству РФ поручено, цитируем: «*...внести изменения в законодательство, обеспечивающее право субъекта*

Федерации с 2014 года вводить местный налог на недвижимое имущество. Этот налог должен стать важным источником доходов местных бюджетов. Но для этого, для того, чтобы этот налог был введён, нужно как следует поработать с точки зрения приведения в порядок самой документации по недвижимости. ведение периодически откладывалось, так как сначала надо было подготовить необходимую базу для его расчёта, привести в порядок данные по объектам недвижимости и земельным участкам, провести оценку объектов» (http://state.kremlin.ru/face/17397). В свете этих высказываний финансовое ведомство и активизировало работу над проектом новой главы НК РФ о налоге на недвижимое имущество.

А что же пугает граждан? А их страшит то, что новый налог на частную собственность станет непомерным финансовым рабством, причём не только для нынешних, но и для будущих поколений.

Такая ситуация сложилась из-за информационного вакуума. На сайте Госдумы (http://www.duma.gov.ru/systems/law/?number=51763-4&sort=date) выложен только законопроект 2004 года. И последнее событие, связанное с этим законопроектом, датировано январём 2012 года. Тогда документ был рассмотрен думцами во втором чтении, и единственное принятое решение свелось к назначению комитета Госдумы по бюджету и налогам ответственным за рассмотрение этого законопроекта.

А отсутствие информации порождает слухи и домыслы, которые пугают людей и отнюдь не внушают доверия к государству.

Комментируемое письмо ФНС России от 15.04.13 № БС-2-11/264 — это попытка прояснить ситуацию с предстоящим введением нового налога на недвижимое имущество. Из короткого текста запроса трудно понять, что хотел узнать его автор. Резонно предположить, что он хотел узнать подробности о новшествах налогообложения и сроках введения нового налога. А быть может, он высказывал и свою точку зрения относительно того, каким должен быть «новорождённый» налог. Такой вариант тоже не исключается, поскольку составители ответа в конце выра-

зили благодарность обратившемуся к ним человеку за активную жизненную позицию.

Мы тоже решили внести свою лепту в раскрытие информации. Помимо пояснения ответа, данного налоговой службой в письме, поделимся информацией о долгожданных поправках в ранее упомянутый законопроект, а точнее, о проекте главы 32 «Налог на недвижимое имущество», который в конце апреля обнародовал Минфин России (http://www1.minfin.ru/ru/legislation/projorders/).

Коротко о главном

Начнём с разъяснений налоговиков, которые, отвечая на запрос, начали издалека.

Первая половина письма — это ритуальное цитирование положений НК РФ. Составители письма напомнили автору о том, что в основе российского налогового законодательства лежат положения НК РФ и федеральных законов, принятых в соответствии с кодексом. Тем самым налоговики дали понять, что норма о налоге на недвижимое имущество не будет действовать, если порядок её принятия не будет соответствовать НК РФ.

Далее в письме подчёркнуто, что при введении нового налога на недвижимое имущество нельзя пренебрегать одним из положений пункта 1 статьи 3 НК РФ, согласно которому при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога. Это значит, что при введении налога должна быть определена цель и представлено финансово-экономическое обоснование. Как было сказано в пояснительной записке к первому варианту законопроекта, основная цель его введения состояла в создании налоговых условий для формирования рынка доступного жилья. По замыслу разработчиков законопроекта, установление налога на недвижимое имущество граждан, поступающего в местные бюджеты, должно было обеспечить возможность финансирования развития инфраструктуры и подготовки земельных участков под застройку с участием налогообложения уже построенного жилья. Тем самым должна обеспечиваться бюджетная основа для возвратности средств, привлекаемых для инже-

нерной подготовки земель. Предполагалось снижение рисков и затрат застройщиков за счёт отказа от административного регулирования условий, связанных с развитием инженерной и коммунальной инфраструктуры и передачей части построенного жилья. Всё это должно было привести к снижению инвестиционной себестоимости возводимого жилья и увеличению его ввода, развитию застройки и расширению налоговой базы.

Но за 9 лет много воды утекло. Теперь одной из основных целей введения нового налога многие аналитики в один голос называют реализацию принципа справедливости налогообложения, так как **нагрузка должна перераспределиться с упором на более дорогое жильё и тех граждан, которые имеют возможность такое жильё приобретать**.

Наконец, в первой части ответа на запрос чиновники отметили, что НК РФ (ст. 17) требует чёткого определения элементов налогообложения. Обязательными являются следующие элементы налогообложения:

- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога.

При разработке и принятии законодательных норм о введении новых налогов указанные выше требования должны быть соблюдены.

Что касается непосредственно нового налога на недвижимое имущество, то о его положениях в письме сказано очень кратко. Отмечено, что **в качестве налоговой базы предусматривается установить кадастровую (а не инвентарную, как сейчас) стоимость соответствующего объекта налогообложения**. В числе объектов налогообложения в письме названы земельные участки, здания, строения, жилые и нежилые помещения, находящиеся в собственности физических лиц. В рамках законопроекта **сумма налога напрямую будет зависеть от суммарной кадастровой оценки объектов недвижимости**. В зави-

симости от этого параметра будут различаться и предельные размеры ставок налога. **Планка суммарной стоимости установлена на уровне 300 млн руб.** Для объектов, кадастровая стоимость каждого из которых превысит указанную границу, планируется применять повышенные ставки. О размере ставок в письме умалчивается. Зато отмечено, что законопроектом **предусмотрено установление налогового вычета к размеру кадастровой стоимости**. **Его величина составит стоимость 20 кв. м общей площади соответствующего объекта налогообложения.** Право устанавливать конкретные налоговые ставки (в пределах или ниже предусмотренных законопроектом) будет предоставлено представительным органам муниципальных образований (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга). Эти же органы власти будут вправе устанавливать дополнительные налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

В конце письма отмечено, что планируется поэтапное введение налога на недвижимое имущество на территории субъектов РФ в период с 2014 по 2018 год.

Ответ налоговиков, как видим, носит весьма общий характер.

Проект новой главы 32 «Налог на недвижимое имущество» НК РФ

Теперь о том, чем в Минфине России закончилась работа над законопроектом, устанавливающим новый налог на недвижимость. Результаты этой работы министерство оформило в качестве поправок к проекту федерального закона № 51763-4 «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации», принятому Госдумой в первом чтении 10 июня 2004 года.

В качестве одной из поправок предложено дополнить НК РФ новой главой 32, устанавливающей правила и порядок исчисления нового налога на недвижимое имущество.

В рамках проекта закона основные элементы налогообложения этим налогом сформулированы следующим образом.

Налогоплательщики

В состав плательщиков налога включены граждане, обладающие правом собственности на **объекты налогообложения**.

Объект налогообложения

Согласно статье 38 НК РФ каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, которым признаётся реализация товаров, работ, услуг, имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостные, количественные и физические характеристики, с наличием которого налоговое законодательство связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

В проекте закона объектами налогообложения признаются **следующие объекты недвижимого имущества**:

- здания, строения, сооружения, жилые и нежилые помещения;
- объекты незавершённого капитального строительства;
- земельные участки.

Заметьте, к числу объектов налогообложения законопроект относит объекты незавершённого капитального строительства. Поскольку это понятие в законопроекте не раскрывается, то будем руководствоваться положениями пункта 1 статьи 11 НК РФ и применять нормы гражданского законодательства. К объектам незавершённого капитального строительства по Градостроительному кодексу РФ (п. 10 ст. 1) относятся здания, строения, сооружения, объекты, строительство которых не завершено. Исключение составляют временные постройки, киоски, навесы и т. п. Как видим, в качестве объекта незавершённого строительства признаётся здание в целом, а не отдельные помещения в нём (например, квартиры). Так что дольщикам не стоит волноваться о том, что квартира в строящемся доме будет облагаться новым налогом. До момента ввода здания в экс-

плуатацию отдельные помещения в нём не регистрируются в качестве объектов незавершённого строительства.

В соответствии со статьёй 130 ГК РФ к недвижимым вещам (недвижимому имуществу, недвижимости) относятся земельные участки, участки недр и всё, что прочно связано с землёй, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, **объекты незавершённого строительства**. Но объектом обложения налогом на недвижимое имущество являются лишь те из указанных объектов, на которые у граждан есть права собственности. Право на объект незавершённого строительства может быть зарегистрировано в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним (ЕГРП) по правилам статьи 25 Федерального закона от 21.07.97 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним». Для оформления права собственности на объект незавершённого капитального строительства необходимо иметь права на земельный участок, разрешение на строительство и проектную документацию. По замыслу Минэкономразвития России, для целей кадастрового учёта предполагается перейти от заявительного порядка учёта к автоматическому. Это значит, что такой учёт будет осуществляться на основании копии разрешения на ввод объекта в эксплуатацию, представленного в орган учёта органом местного самоуправления. Что должно существенно упростить жизнь гражданам, а также фискалам при исчислении налога.

Налоговая база

Следующий элемент налогообложения — налоговая база.

Налоговая база определяется в отношении каждого объекта налогообложения **как кадастровая стоимость** указанного ранее **недвижимого имущества, признаваемого объектом налогообложения**.

С кадастровой оценкой земельных участков многие уже знакомы. Она основывается на классификации земель по целевому назначению (например, сельхозугодья, земли садоводческих, огородных и дачных поселений, земли город-

ских поселений) и виду разрешённого использования (например, для жилищного строительства, для выращивания сельхозкультур и отдыха).

А что представляет собой кадастровая стоимость зданий, в которых мы живём? Этот вопрос очень волнует многих налогоплательщиков. Но в проекте новой главы НК РФ ответа на него нет.

О подходах и принципах определения кадастровой стоимости объектов недвижимости жилого и нежилого фонда для целей налогообложения можно узнать из методических рекомендаций, утверждённых приказом Минэкономразвития России от 03.11.06 № 358. Согласно этому документу определение кадастровой стоимости объектов оценки осуществляется в следующей последовательности. На первом этапе формируется перечень объектов оценки и анализируется информация о рынке объектов оценки. Это необходимо для обоснования выбора вида статистической модели оценки кадастровой стоимости. Затем определяют факторы стоимости (ценообразующие факторы) объектов оценки, собирают сведения об их значениях, группируют объекты оценки. На следующем этапе собирают рыночную информацию.

В качестве рыночной информации используют:

- цены сделок с объектами недвижимости, приведённые в официальных документах (в качестве приоритетных цен сделок используются цены сделок для целей ипотечного кредитования);
- цены предложений на объекты недвижимости, приведённые в официальных средствах массовой информации, а также на официальных сайтах организаций, специализирующихся на оказании услуг в сфере недвижимости;
- цены спроса на объекты недвижимости, приведённые в официальных средствах массовой информации, а также на официальных сайтах организаций, специализирующихся на оказании услуг в сфере недвижимости;
- сведения об арендных ставках (арендной плате) на объекты недвижимости;
- сведения о рыночной стоимости объектов оценки, установленной в отчётах об оценке;

- коэффициенты и индексы, используемые для определения рыночной стоимости объектов недвижимости;
- иные показатели, используемые для определения рыночной стоимости объектов недвижимости.

Следующим шагом в определении кадастровой стоимости является построение статистической модели оценки кадастровой стоимости, анализ её качества.

Если построенная статистическая модель выражает зависимость кадастровой стоимости объекта оценки от значений факторов стоимости (ценообразующих факторов), расчёт кадастровой стоимости объектов оценки осуществляется подстановкой значений факторов стоимости (ценообразующих факторов) объектов оценки в статистическую модель кадастровой стоимости.

Если построенная статистическая модель выражает зависимость удельного показателя кадастровой стоимости объекта оценки от значений факторов стоимости (ценообразующих факторов), кадастровая стоимость объекта оценки исчисляется следующим образом:

- вначале определяется удельный показатель кадастровой стоимости объекта оценки путём подстановки значений факторов стоимости (ценообразующих факторов) в статистическую модель;
- затем определяется кадастровая стоимость объекта оценки как произведение удельного показателя кадастровой стоимости объекта оценки и соответствующего показателя объекта оценки.

Как видим, факторы кадастровой стоимости базируются на рыночной информации. Стало быть, кадастровая стоимость будет близка к рыночной. Подтверждение этому можно найти и в пункте 10 федерального стандарта оценки «Цель оценки и виды стоимости (ФСО № 2)» (утв. приказом Минэкономразвития России от 20.07.07 № 255). Там сказано, что **при установлении кадастровой стоимости объектов** (методами массовой оценки или индивидуально для конкретного объекта недвижимости) **определяется рыночная стоимость**, установленная и утверждённая в соответствии с законодательством, регулирующим проведение кадастровой оценки.

До 2013 года решение о проведении государственной кадастровой оценки принимал Росреестр. Три года назад Федеральным законом от 22.07.10 № 167-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон „Об оценочной деятельности в Российской Федерации“ и отдельные законодательные акты Российской Федерации» было внесено дополнение в Федеральный закон от 29.07.98 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности» в виде главы III.1 «Государственная кадастровая оценка». Согласно статье 24.12 этого документа с 2013 года государственная кадастровая оценка проводится по решению исполнительного органа государственной власти субъекта РФ. В отдельных случаях, установленных законодательством субъекта РФ, такая оценка может проводиться по решению органа местного самоуправления. Тот орган, который принимает решение о проведении госоценки, является заказчиком работ по определению кадастровой стоимости. Обработка, внесение, учёт, систематизация и хранение сведений, используемых при проведении государственной кадастровой оценки, ведутся специальным фондом данных. Порядок ведения данных этого фонда и предоставление его сведений утверждены приказом Минэкономразвития России от 21.02.11 № 53.

А что же БТИ? Они канули в вечность? Да нет. Они попрежнему осуществляют технический и государственный учёт жилищного фонда, его техническую инвентаризацию, оценку и переоценку, в том числе для целей налогообложения (п. 3, 7 Положения о государственном учёте жилищного фонда в Российской Федерации, утв. постановлением Правительства РФ от 13.10.97 № 1301).

Технические паспорта, регистрационные книги, иные документы, составленные БТИ до введения указанного положения, считаются действительными.

В то же время функции БТИ несколько трансформировались. Раньше, например, они готовили технические паспорта. Теперь же для кадастрового учёта нужны технические планы (в них предусмотрена координатная привязка объектов недвижимости к земельному участку и определение координат). Но делать эту работу могут только кадастровые инженеры. Такие сотрудники в БТИ, как правило,

есть, поэтому до 1 января 2014 года функции по формированию технических планов сохранены за БТИ (п. 3 ст. 44 Федерального закона от 24.07.07 № 221-ФЗ «О государственном кадастре недвижимости»).

Об этом же справочно-правовой системе «КонсультантПлюс» сообщила в своём интервью руководитель Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии Н. Антипина (http://www.consultant.ru/law/interview/antipina.html). Государственный кадастр недвижимости (ГКН) содержит огромный массив сведений (десятки миллионов документов) как о земельных участках, так и об объектах капитального строительства. И все эти сведения необходимо перенести (практически вручную) в электронную базу ГКН. Конечно, ошибки здесь неизбежны. Поэтому налогоплательщикам желательно иметь представление о параметрах своих объектов обложения налогом на недвижимое имущество, чтобы в случае выявления неточностей принять меры по их исправлению. Справочную информацию по объектам недвижимости (по кадастровому номеру, условному номеру или по адресу) в режиме онлайн можно узнать на сайте Росреестра (*Государственные услуги → Перечень оказываемых услуг → Дополнительные возможности → Справочная информация по объектам недвижимости в режиме online*).

И помните, что вред, причинённый физическим или юридическим лицам, в том числе в результате внесения в ЕГРП записей, не соответствующих закону, иному правовому акту, правоустанавливающим документам, возмещается за счёт казны РФ в полном объёме.

Для целей обложения налогом на недвижимое имущество **кадастровая стоимость должна будет определяться по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом**.

Если объект налогообложения образован в течение налогового периода, налоговая база в данном налоговом периоде определяется как его кадастровая стоимость на дату постановки такого объекта налогообложения на кадастровый учёт.

По проекту закона **предусмотрено предоставление налогового вычета, который будет определяться** по от-

ношению к налоговой базе. **Запланированная величина вычета составляет 20 кв. м общей площади независимо от количества собственников.** На кадастровую стоимость этой величины будет уменьшаться налоговая база жилого помещения, в том числе жилого здания (строения), расположенного на земельном участке в садоводческом, огородническом и дачном некоммерческом объединении.

Это значит, к примеру, что в «двушке» общей площадью 60 кв. м налоговая база будет определяться как кадастровая стоимость 40 кв. м (60 – 20) общей площади. А если налогоплательщик имеет в собственности комнату общей площадью 18 кв. м, то он платить налог не будет. Ведь величина кадастровой стоимости вычета в этом случае превышает размер кадастровой стоимости этого объекта налогообложения. По законопроекту (п. 1 ст. 402) в такой ситуации налоговая база принимается равной нулю.

Налоговая база по объектам, находящимся в общей долевой собственности, будет определяться для каждого из налогоплательщиков пропорционально его доле в общей долевой собственности.

К примеру, если упомянутая ранее «двушка» принадлежит супругам на праве общей долевой собственности в соотношении 20 и 80 %, то налоговая база с учётом налогового вычета для них будет определяться как кадастровая стоимость 8 кв. м (40 кв. м × 20 %) и 32 кв. м (40 кв. м × × 80 %) общей площади соответственно.

А при нахождении недвижимости в общей совместной собственности налоговая база определяется для каждого из налогоплательщиков в равных долях. Предположим, что та же «двушка» находится у супругов, но не в общей, а в совместной долевой собственности, то есть доля каждого составляет 1/2. При таком распределении налоговая база с учётом налогового вычета для каждого из супругов будет равна кадастровой стоимости 20 кв. м (40 кв. м × 1/2).

Налоговые ставки

Налоговые ставки будут устанавливать представительные органы муниципальных образований (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга). При этом раз-

меры ставок не должны будут превышать установленные главой 32 НК РФ предельные значения. По проекту закона значения ставок установлены в зависимости от суммарной кадастровой стоимости объектов налогообложения, но отдельно в отношении жилых помещений и земельных участков. Сейчас ввести полноценный налог с единого объекта недвижимости весьма проблематично. Объясняется это тем, что у жилого здания и земли, на которой оно стоит, зачастую разные собственники. Например, многодетная семья имеет в собственности дом, который построен на земельном участке Федерального фонда содействия развитию жилищного строительства, переданном в безвозмездное срочное пользование или аренду для строительства жилья экономического класса. Да и во многих других случаях дом может принадлежать жильцам, а земля — государству.

Законопроектом предусмотрены две категории пороговых значений налоговых ставок.

Первая категория ставок установлена для **принадлежащей гражданину недвижимости, суммарная кадастровая стоимость которой составляет до 300 млн рублей включительно.** В этом случае ставка налога не должна превышать:

- **0,1 %** для жилых помещений, в том числе жилых зданий (строений), расположенных на земельных участках в садоводческих, огороднических и дачных некоммерческих объединениях, а также в отношении объектов незавершённого капитального строительства, относящихся к указанным объектам;
- **0,5 %** — для иных зданий (строений);
- **0,3 %** — для земель сельскохозяйственного назначения, земельных участков, занятых жилищным фондом или приобретённых для жилищного строительства, для земельных участков, используемых для садоводства, огородничества, личного подсобного хозяйства, дачных и приусадебных участков;
- **1,5 %** — для прочих земель.

Как видим, для земельных участков, являющихся объектами обложения налогом на недвижимое имущество, законо-

проектом предусмотрены те же значения ставок, которые применяются сейчас для исчисления земельного налога в соответствии со статьёй 31 НК РФ.

Вторая категория ставок предусмотрена для случаев, когда **кадастровая стоимость каждого принадлежащего гражданину здания (строения), жилого и нежилого помещения, объекта незавершённого капитального строительства превышает 300 млн рублей**. В отношении таких объектов местным властям предоставлено право устанавливать повышенные налоговые ставки. Их значения **могут колебаться в размерах от 0,5 до 1% включительно**.

В отношении объектов налогообложения (кроме земельных участков) допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков, кадастровой стоимости и (или) вида использования соответствующего объекта. А в отношении земельных участков ставки могут устанавливаться в зависимости от категорий налогоплательщиков, категории земель и (или) вида разрешённого использования земельного участка.

В целях определения налоговой ставки первой категории суммарная кадастровая стоимость определяется как сумма кадастровой стоимости всех объектов налогообложения, находящихся в собственности, в постоянном (бессрочном) пользовании, в пожизненном наследуемом владении налогоплательщика, на территории РФ.

Пример

В собственности гражданина имеется квартира, комната и дачный участок. Предположим, что кадастровая стоимость квартиры (с учётом предоставляемого вычета) составляет 4 млн руб., комнаты — 1 млн руб., а кадастровая стоимость дачного участка — 500 тыс. руб. Нормативным правовым актом представительного органа муниципального образования для объектов, суммарная кадастровая стоимость которых составляет до 300 млн руб. включительно, налоговая ставка в отношении жилого помещения установлена в значении, равном 0,1%, а для земель дачного и садово-огороднического назначения — в размере 0,2%.

Сумма налога исчисляется налоговыми инспекциями по истечении налогового периода (календарного года) отдельно по каждому объек-

ту налогообложения как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Суммарная кадастровая стоимость жилых объектов будет равна 5 млн руб. (4 + 1), а сумма налога для этих объектов недвижимости составит 5000 руб. (5 млн руб. × 0,1%). Сумма налога с кадастровой стоимости дачного участка будет равна 1000 руб. (500 000 руб. × × 0,2%). Общая сумма налога составит 6000 руб. (5000 + 1000).

Отдельные правила порядка исчисления налога

Законопроектом регламентирован порядок исчисления налога на недвижимое имущество в случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового периода прав на объект налогообложения. В такой ситуации применяется коэффициент в виде отношения числа полных месяцев нахождения прав у налогоплательщика к числу календарных месяцев в налоговом периоде. Для целей исчисления рассматриваемого налога месяц возникновения прав будет признаваться полным, если факт передачи прав относится к периоду до 15-го числа месяца включительно. Если факт возникновения (прекращения) прав состоялся после 15-го числа, то за полный месяц принимается месяц прекращения указанных прав.

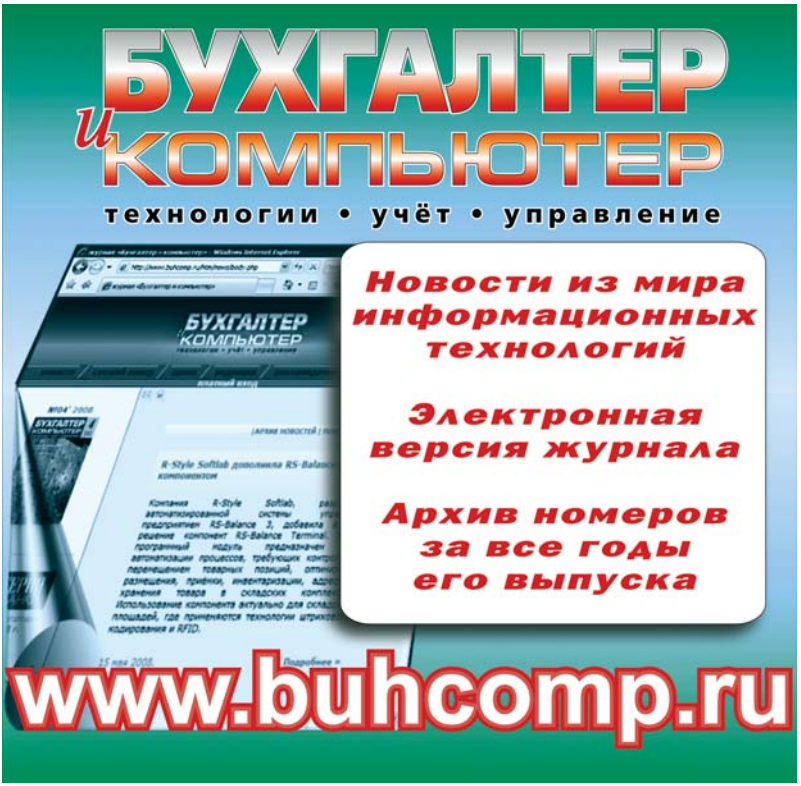
Предположим, что квартира продана в июле после 15-го числа. Понижающий коэффициент в этом случае будет равен 7/12, а сумма налога будет рассчитана по формуле:

сумма налога на недвижимое имущество =
= налоговая база × налоговая ставка × 7/12.

Другими словами, сумма платежа уменьшается в зависимости от количества полных месяцев принадлежности налогоплательщику объекта недвижимости.

Налог нужно будет платить по месту нахождения объектов налогообложения на основании налогового уведомления, направляемого налогоплательщику налоговой инспекцией. Срок уплаты — не позднее 1 октября года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Подытожим сказанное. Новый налог на недвижимое имущество (если будет принят рассматриваемый нами законопроект) будет носить рамочный характер и устанавливать предельные ставки налога. Конкретный размер ставок будут устанавливать муниципалитеты. В дополнение к рассмотренному налоговому вычету они же смогут вводить дополнительные льготы. Налог будет вводиться поэтапно нормативно-правовыми актами тех субъектов, которые закончат оценку объектов капитального строительства и будут готовы к введению налога. Переходный период продлится до 1 января 2018 года. ■



Штраф и НДФЛ: без вины виноватые

Комментарий к письму Минфина России от 12.04.13 № 03-04-06/12341 <О начислении НДФЛ на сумму оплаченного штрафа за нарушение правил дорожного движения>

Иван МОЛЧАНОВ, аудитор

Ситуация, изложенная в комментируемом письме Минфина России от 12.04.13 № 03-04-06/12341, действительно нестандартная. Два ведомства не согласовали свои действия, а страдают рядовые водители-инкассаторы. Минфин России попытался дать ответ, как быть с исчислением НДФЛ в такой ситуации.

ГИБДД против банков

В фокусе рассматриваемой проблемы следующая ситуация.

Работники банка — водители-инкассаторы при обслуживании подразделений, а также объектов клиентов вынуждены нарушать правила дорожного движения (ПДД) в случаях остановки у объекта в зоне действия запрещающего знака или на выделенной полосе для маршрутных транспортных средств.

Нарушения связаны с тем, что осуществлять обслуживание указанных объектов с соблюдением ПДД не представляется возможным исходя из требований безопасности, связанных с порядком совершения операций инкассации.

Сотрудники ГИБДД штрафуют водителей, но их штрафы, разумеется, оплачивает сам банк. А вот что делать с НДФЛ? Ведь штрафы-то, как ни крути, выписываются на водителей!

Письмо из Минфина

Банкиров смутило письмо Минфина России от 08.11.12 № 03-04-06/10-310. В похожей ситуации финансисты потребовали удерживать НДФЛ с работников. Аргументировали они это так.

В статье 238 ТК РФ закреплена обязанность работника возместить работодателю причинённый ему прямой дейст-

вительный ущерб. Под прямым действительным ущербом понимается реальное уменьшение наличного имущества работодателя или ухудшение состояния указанного имущества, а также необходимость для работодателя произвести затраты или излишние выплаты на приобретение, восстановление имущества или на возмещение ущерба, причинённого работником третьим лицам.

Таким образом, из-за действий работника компании причинён ущерб в виде затрат по оплате суммы штрафа в соответствии со статьёй 2.6.1 КоАП РФ.

В силу статьи 22 ТК РФ работодатель вправе потребовать возмещения ущерба, причинённого работником. При этом работодатель может отказаться от взыскания ущерба с виновного работника, то есть освободить работника от определённой имущественной обязанности (ст. 240 ТК РФ).

В соответствии со статьёй 41 НК РФ доходом признаётся экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности её оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая для физических лиц в соответствии с главой 23 НК РФ.

Таким образом, в случае отказа работодателя от взыскания с виновного работника причинённого ущерба у работника возникает экономическая выгода, полученная им в натуральной форме, которая подлежит обложению НДФЛ.

Особый случай

Однако обратившийся в министерство за разъяснением банк полагает, что эти рассуждения финансистов к рассматриваемому случаю не подходят, и вот почему.

В соответствии со статьёй 2.6.1 КоАП РФ к административной ответственности за административные правонарушения в области дорожного движения, совершённые с использованием транспортных средств, в случае фиксации этих административных правонарушений работающими в автоматическом режиме специальными техническими средствами привлекаются собственники транспортных средств.

Собственником инкассаторской машины является банк.

Собственник транспортного средства освобождается от административной ответственности, если в ходе рассмотрения жалобы на постановление по делу об административном правонарушении будут подтверждены содержащиеся в ней данные о том, что в момент фиксации административного правонарушения транспортное средство находилось во владении или в пользовании другого лица.

Другими словами, если виноват водитель машины, то его и нужно наказывать.

Но в случае, если владелец машины не будет обжаловать постановление, то уплачивать штраф придётся именно ему.

И если банк так и делает, то работник к материальной ответственности не привлекается, соответственно, не следует отказа от взыскания с него причинённого ущерба. Это значит, что у работника не возникает материальной выгоды и взыскивать НДФЛ просто не с чего.

Кроме того, согласно статье 239 ТК РФ материальная ответственность работника исключается в случаях возникновения ущерба вследствие непреодолимой силы, нормального хозяйственного риска, крайней необходимости, необходимой обороны или неисполнения работодателем обязанности по обеспечению надлежащих условий для хранения имущества, вверенного работнику.

В данном случае работник банка действует по прямому указанию банка:

- выполняет должностную инструкцию, согласно которой работник обязан обеспечивать надлежащую сохранность наличности и минимальное расстояние от автомобиля до двери клиента;
- принимает меры, чтобы не нарушить ПДД: проверяет наличие других входов в помещение, осматривает знаки и разметку, сообщает о выявленных запретах руководителю.

Всё это подтверждается служебным заданием и путевым листом. Так что действия инкассаторов производятся с ведома работодателя и одобрены им.

Таким образом, банк объявляет, что нарушал, нарушает и будет нарушать ПДД, которые препятствуют нормальной инкассаторской деятельности. Сами инкассаторы здесь ни при чём. Тогда за что они должны уплачивать НДФЛ?

С одной стороны...

Разбираясь в ситуации, финансисты, как мы уже говорили, начали «за упокой».

В статье 238 ТК РФ говорится об ущербе, который работник причиняет имуществу работодателя. В соответствии с пунктом 2 статьи 130 ГК РФ деньги признаются движимым имуществом. Значит, в рассматриваемой ситуации из-за действий работника банку причинён ущерб в виде затрат по оплате суммы штрафа.

В силу статьи 22 ТК РФ работодатель вправе потребовать возмещения ущерба, причинённого работником. При желании, руководствуясь статьёй 240 ТК РФ, работодатель может освободить работника от обязанности возмещать ущерб. И если он это сделает, то у работника (в силу статьи 41 НК РФ) появляется экономическая выгода, которая облагается НДФЛ.

С другой стороны...

Однако ТК РФ также предусматривает основания, исключающие материальную ответственность работника.

Кроме того, право работодателя на возмещение причинённого ему работником ущерба корреспондирует с его обязанностью обеспечить необходимые условия для сохранности принадлежащего ему имущества.

Так как в рассматриваемом случае работодатель прямо издавал приказы, выполнение которых вело к причинению ущерба его имуществу со стороны работников, то работники здесь действительно ни при чём, и никакой материальной ответственности нести они не должны.

В рассматриваемой ситуации банку может здорово помочь постановление Пленума Верховного суда РФ от 16.11.06 № 52. Там сказано, что если работодатель не исполнил обязанности по обеспечению сохранности вверенного работнику имущества, то это может стать причиной для отказа в удовлетворении требований работодателя о взыскании с работника ущерба. И что обязанность доказать отсутствие обстоятельств, исключающих материальную ответственность работника, возлагается на работодателя. А так как в нашей ситуации работодатель сам доказывает, что вины работника в ущербе нет никакой, то и взыскивать с него нечего.

В свете этого письма вырисовывается весьма интересный вариант.

Если работодатель простит работнику сумму материального ущерба и не станет удерживать с этой суммы НДФЛ, то у налоговиков возникнет естественное желание доначислить работнику налог. И вот тут возникает проблема: уже налоговикам придётся доказывать, что именно работник реально причинил этот ущерб работодателю. Потому что в противном случае никаких оснований для удержания из доходов работника НДФЛ нет.

Было бы интересно узнать, как у налоговиков это получится на практике...

Благосклонная позиция ФНС

Надо отметить, что налогоплательщикам — физическим лицам (да и организациям тоже) в спорной ситуации может помочь и недавно обнародованное письмо ФНС России от 18.04.13 № ЕД-4-3/7135.

Речь в нём идёт также о штрафе ГИБДД. Но в отличие от комментируемого письма к административной ответственности, установленной статьёй 2.6.1 КоАП РФ, за допущенное административное правонарушение в области дорожного движения привлечён собственник транспортного средства — общество, которое уплатило административный штраф в установленный законодательством срок. Штраф полностью зачислен в бюджет.

В данном случае налоговики согласны с тем, что сумма уплаченного обществом административного штрафа не может рассматриваться как доход, полученный физическим лицом — водителем транспортного средства, и, соответственно, быть объектом налогообложения по НДФЛ.

Но будут ли налоговики так же благосклонны в ситуации, если штраф будет наложен на водителя, а уплачен организацией? Некоторые сомнения насчёт доброжелательности ФНС у нас всё же остаются. ■

НДС: дело об оплате

Комментарий к постановлению ФАС Дальневосточного округа от 12.03.13 № Ф03-640/2013 <Об отсутствии оснований для отмены судебных актов первой и апелляционной инстанций, отказавших в удовлетворении требований заявителя о признании недействительным решения налоговой инспекции о доначислении НДС>

Александр АНИЩЕНКО, аудитор

Все заинтересованные налогоплательщики знают, что по общему правилу для возмещения сумм входного НДС его оплаты не требуется. Однако не стоит уповать на это как на аксиому, не требующую доказательств. ФАС Дальневосточного округа в комментируемом постановлении от 12.03.13 № Ф03-640/2013 доказал, что на самом деле всё зависит от конкретной ситуации. И это не прихоть отдельно взятого суда, а указание самого ВАС РФ.

Два предпринимателя

Два предпринимателя заключили между собой договор купли-продажи обуви и краски на большую сумму. Они оба находились на общей системе налогообложения, поэтому покупатель предъявил входной НДС по этой покупке к возмещению из бюджета. Однако налоговики не признали эту сумму ни полностью, ни частично.

Налогоплательщики возмутились. Они указали, что реальность сделки между ними подтверждена:

- документами первичного бухгалтерского учёта;
- оприходованием товара в установленном порядке и размещением его в арендуемых помещениях;
- отражением частичной оплаты за товар в бухгалтерском учёте;
- представлением в налоговую инспекцию соответствующих договоров.

Тем не менее у налоговиков нашлись аргументы, которые заставили судей иначе взглянуть на эту ситуацию.

Необычная история

Странная женщина, странная...

Налоговикам удалось доказать, что предприниматель-по-

купатель сама работала по найму у какого-то другого предпринимателя и уже длительное время находилась в отпуске по уходу за ребёнком до достижения возраста трёх лет. Её доход состоял лишь из дохода, полученного от работодателя в виде заработной платы.

Таким образом, для осуществления предпринимательской деятельности у предпринимателя-покупателя отсутствовали трудовые ресурсы и основные средства.

Это уже само по себе странно и подозрительно, но у налоговиков также нашлась масса других аргументов.

Основные претензии

Список претензий оказался весьма обширным:

- между указанными предпринимателями не был заключён письменный договор купли-продажи обуви и краски;
- движение средств по расчётным счетам этих предпринимателей осуществлялось с целью выплаты заработной платы, внесения арендных платежей, расчётов по займам, а вот оплата за товары, работы, услуги не производилась;
- денежные средства, поступившие от предпринимателя-покупателя, предприниматель-продавец в тот же день перечислил некоему обществу со ссылкой на договор займа;
- у предпринимателя-покупателя отсутствовало недвижимое имущество, принадлежащее ей на праве собственности;
- при осмотре арендуемых обществом (?!) помещений в торговом центре «XL» не представилось возможным идентифицировать товар, принадлежащий предпринимателю-покупателю, ввиду его однородности с другими товарами;
- арендуемые налогоплательщиком помещения не содержали визуальных признаков принадлежности их ему на праве аренды именно у предпринимателя-покупателя;
- представитель предпринимателя-покупателя не смог назвать номера арендуемых секций;
- товар, купленный у предпринимателя-продавца, был оплачен не полностью, оплата была произведена в преде-

лах суммы налогового возмещения, предоставленного в предыдущих налоговых периодах;

- в ходе проверки предприниматель-покупатель пояснила, что все действия по приёмке, транспортировке и хранению товара осуществлял некий представитель, который этот факт не подтвердил.

Диковинная аренда

В тексте судебного постановления есть странный абзац.

В нём сказано, что, как было установлено судьями, по договору субаренды торговых мест, договору субаренды нежилого помещения и дополнительных соглашений к ним, заключённым предпринимателем-покупателем (субарендатором) и неким обществом (арендодателем), это общество (!) получило в аренду нежилые производственные помещения и торговые места. Нам кажется, тут вкралась какая-то ошибка. Рискнём предположить, что всё-таки именно предприниматель получила в аренду помещения и торговые места.

Но больше всего судей поразили странные условия оплаты. Срок оплаты был установлен до 31 декабря 2016 года, а вот сам договор действовал до 31 декабря 2011 года.

Судьи установили, что на день рассмотрения дела арендная плата предпринимателем-покупателем не была уплачена ни за один месяц. И тут возникает вопрос: зачем предпринимателю нужно было платить, если срок оплаты по договору установлен до конца 2016 года?

Удивительные продажи

Не меньше удивили проверяющих и судей объекты продажи.

По договору купли-продажи от 1 сентября 2011 года предприниматель-продавец передал предпринимателю-покупателю товары, указанные в товарной накладной, с отсрочкой платежа до 31 января 2016 года (!). Были получены обувь и краска. После этого краска была реализована полностью другому предпринимателю, причём этот предприниматель данный товар так и не оплатил.

В третьем квартале 2011 года предпринимателем-покупателем был приобретён товар при наличии остатков ана-

логичного товара на 15 549 555 руб. (без НДС). Судьи, видимо, выразили недоумение, зачем приобретать ещё такой же товар, если ранее приобретённый не распродан.

В свою очередь, предприниматель-покупатель перечисляла предпринимателю-продавцу в виде оплаты товара только те суммы, которые сама получала из бюджета в виде возмещения НДС.

Редкостная аккуратность

При всех при этих странностях предприниматель-покупатель аккуратно вела записи и делала проводки в книге покупок, журнале учёта полученных счетов-фактур, книге продаж, журнале учёта выставленных счетов-фактур, в журнале и ведомости по счёту 41.

Что мы видим?

Аккуратность в ведении учёта, на наш взгляд, — это очень даже нормально и правильно.

Однако с точки зрения житейской логики ситуация выглядит следующим образом.

Некая женщина в силу неизвестных нам обстоятельств согласилась выступить в роли «зиц-председателя Фунта». За аренду она платить не должна, за товар платить не должна, может быть, только должна была вести свой учёт для получения возвратов НДС из бюджета, но даже это далеко не факт. Учёт мог вести и другой человек, а наша предпринимательница спокойно «сидела» в декрете.

Явная махинация. Но ведь суд не может руководствоваться простой житейской логикой.

Махинации нужно доказать. Да ещё с использованием юридически чистых процедур.

Чуть-чуть теории

В соответствии с пунктом 1 статьи 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму НДС, исчисленную в соответствии со статьёй 166 НК РФ, на установленные в статье 171 НК РФ налоговые вычеты.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров, работ, услуг

для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, а также товаров, приобретаемых для перепродажи (п. 2 ст. 171 НК РФ).

Пунктом 1 статьи 172 НК РФ предусмотрено, что налоговые вычеты, установленные в статье 171 НК РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров, работ, услуг, имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, или на основании иных документов в случаях, предусмотренных пунктами 3 и 6 статьи 171 НК РФ.

Вычетам подлежат, если иное не установлено в статье 172 НК РФ, **лишь суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров, работ, услуг, имущественных прав на территории РФ или фактически уплаченные им при ввозе товаров на территорию РФ, после принятия на учёт указанных товаров, работ, услуг, имущественных прав и при наличии соответствующих первичных документов.**

Однако есть ещё постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.06 № 53, в пункте 1 которого указано, что представление налогоплательщиком в налоговую инспекцию всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для её получения, если только налоговики не докажут, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны или противоречивы. **Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.**

В пункте 3 постановления № 53 указано, что налоговая выгода может быть признана необоснованной в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами.

Решение суда

Зачастую налоговики склонны искать чёрную кошку в тёмной комнате. Но здесь перегнули палку уже налогоплательщики. Вся схема сшита настолько белыми нитками, что отстоять свою правоту налогоплательщики могли исключительно по формальным основаниям. Хотя справедливости ради стоит сказать, что и налоговики представили лишь косвенные доказательства (как чаще всего и бывает в таких случаях) и ни одного прямого подтверждения. А некоторые их претензии анекдотичны.

Например, как уже было сказано ранее, проверяющие при осмотре торгового зала не смогли идентифицировать принадлежащий предпринимателю-покупателю товар ввиду его однородности с другими товарами. Ну и что это доказывает? На наш взгляд, ничего. Точно так же ничего не доказывает и тот факт, что арендуемые налогоплательщиком помещения не содержали визуальных признаков, свидетельствующих, что они находятся в аренде именно у предпринимателя-покупателя. И другие доказательства налоговиков отнюдь не выглядят убийственными.

Но наш мир, как известно, подвержен диалектике, в частности переходу количественных изменений в качественные. Доказательства налоговиков, взятые в совокупности, да ещё в таком количестве, всё-таки убедили суд в наличии незаконной схемы. И он вынес неформальное решение.

Хотя суду было проще: он руководствовался правовой позицией ВАС РФ, изложенной в постановлении от 05.07.11 № 17545/10. И в своём решении воспроизвёл её чуть ли не дословно.

Несмотря на то что НК РФ для подтверждения права на применение налоговых вычетов по НДС не предусматривает в качестве обязательного условия представление налогоплательщиком документов, подтверждающих оплату товара, **данные обстоятельства в совокупности с иными установленными инспекцией в ходе проверки свидетельствуют об отсутствии у предпринимателя-покупателя реальных финансово-хозяйственных операций,** связанных с приобретением и реализацией обуви, и **о на-**

правленности действий на создание бестоварной схемы с целью получения необоснованной налоговой выгоды в виде незаконного возмещения из бюджета сумм НДС.

Вывод

Несмотря на то что оплата товара, работы или услуги для возмещения суммы входного НДС больше не требуется, на самом деле это не совсем так.

Если операция не вызывает подозрений у налоговиков, то вопрос об оплате действительно подниматься не будет. А вот если такие подозрения появятся, то для разрешения проблемы арбитражный суд может рассмотреть и этот вопрос. И если с вопросом оплаты при рассмотрении судом появятся проблемы: денег на оплату нет и не предвидится, сроки оплаты нереальны, партнёр в принципе не в состоянии произвести оплату и т. п., — то этот факт может послужить той каплей, которая склонит весы правосудия в сторону победы налоговиков.

А самое главное, что после того, как эту возможность «освятил» своим решением ВАС РФ, спорить по этому поводу практически бесполезно. ■

ПРАКТИЧЕСКИЙ
бухгалтерский учёт
Добро пожаловать на сайт журнала «ПБУ»
www.pbu.ru
В каждом номере журнала:
- необходимые в работе новости
- комментарии и консультации
- разбор сложных и спорных ситуаций
- проверенные на практике рекомендации
- календарь бухгалтера
- обзор арбитражной практики
- ответы на вопросы
Подписные индексы на полугодие: «Роспечать» — 80500, ФГУП «Почта России» — 99455
Также подписку можно оформить через редакцию.
Телефон: (495) 778-91-20

Подарки детям: как налоговики должны исчислять НДС?

Комментарий к определению ВАС РФ от 11.04.13 № ВАС-1001/13 «О передаче дела в Президиум Высшего арбитражного суда Российской Федерации»

Павел ЯКОВЕНКО, аудитор

Определение ВАС РФ от 11.04.13 № ВАС-1001/13 посвящено не тонкостям начисления налогов, а базовым принципам работы налоговой инспекции. Тем не менее знать о его существовании необходимо именно налогоплательщикам, чтобы не позволять налоговикам одурачивать себя.

Что принёс нам Новый год?

Новый год принёс подарки для детей сотрудников, а компании — головную боль по начислению НДС.

Основанием для начисления спорной суммы НДС явился вывод налоговиков о нарушении подпункта 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ и занижении налоговой базы ввиду неучёта при её определении стоимости детских новогодних подарков, переданных обществом безвозмездно своим работникам.

Налогоплательщик полагал, что вручение новогодних подарков работникам для их детей происходит в рамках трудовых отношений и не образует объекта обложения НДС. Поэтому налогоплательщик и не реализовал право на уменьшение общей суммы НДС на вычеты по входному налогу, предъявленному при приобретении указанных товаров.

Налоговики переквалифицировали действия компании по вручению подарков на операции по реализации товаров. Определив стоимость подарков на основании счетов-фактур, товарных накладных от поставщиков, налоговики доначислили спорную сумму налога.

По большому счёту, то на то и выходит. Или начислить НДС на стоимость подарков и принять к вычету входной НДС, или не начислять НДС и не принимать к вычету входной НДС.

Пример

Общество приобрело для детей своих работников новогодние подарки на сумму 500 000 руб., в том числе НДС 76 271 руб.

Стоимость подарков при передаче работникам составила 423 729 руб. (500 000 – 76 271). Соответственно сумма НДС к начислению равна 76 271 руб. (423 729 руб. × 18%).

В бухгалтерском учёте этот факт хозяйственной жизни должен быть отражен следующими записями:

Дебет 41 Кредит 60
— *423 729 руб. — оприходованы детские новогодние подарки;*

Дебет 19 Кредит 60
— *76 271 руб. — отражен входной НДС;*

Дебет 68 субсчёт «Расчёты по НДС» Кредит 19
— *76 271 руб. — входной НДС предъявлен к вычету;*

Дебет 60 Кредит 51
— *500 000 руб. — погашена задолженность перед поставщиком подарков;*

Дебет 73 Кредит 41
— *423 729 руб. — отражена передача детских новогодних подарков работникам;*

Дебет 91 Кредит 73
— *423 729 руб. — стоимость подарков списана в состав прочих расходов;*

Дебет 91 Кредит 68 субсчёт «Расчёты по НДС»
— *76 271 руб. — начислен НДС со стоимости подарков.*

Проблема у налогоплательщика будет только в том случае, если подарки приобретаются у компании, которая НДС не уплачивает.

Предположим, что подарки были приобретены на ту же сумму, но без входного НДС.

Стоимость подарков при передаче работникам — 500 000 руб. Соответственно сумма НДС к начислению равна 90 000 руб. (500 000 руб. × 18%).

И так как начисленная сумма НДС не перекрывается входным налогом, то всю эту сумму обществу придётся заплатить за счёт собственных средств.

«Военная хитрость»

Однако «ревнители бюджета» изыскали, как им казалось, изящный ресурс, чтобы загнать налогоплательщика в тупик и извлечь максимальные дивиденды и из этой ситуации.

Они отказали в применении налоговых вычетов сумм НДС, уплаченных при приобретении подарков, ссылаясь на несоблюдение компанией заявительного порядка их применения и неотражение указанных вычетов в налоговых декларациях.

Обратите внимание: налоговики действовали чётко в свете указаний письма ФНС России от 24.12.12 № СА-4-7/22020@.

В этом письме чиновники напомнили подчинённым о правовой позиции, изложенной в постановлениях Президиума ВАС РФ от 30.10.07 № 8686/07, от 09.11.10 № 6961/10, от 09.03.11 № 14473/10, а также определении ВАС РФ от 26.04.12 № ВАС-2341/12 по делу № А71-13079/2010-А17. Там судьи указали, что документальное обоснование права на налоговый вычет сумм НДС, уплаченных контрагентам при приобретении товаров, работ, услуг, лежит на налогоплательщике, в связи с чем возможность использования расчётного метода в целях определения суммы налоговых вычетов исключается.

Так, чтобы правильно рассчитать недоимку по налогу на прибыль, налоговики должны правильно определить саму сумму налога на прибыль. Для этого им нужно установить не только верную сумму налогооблагаемых доходов, но и правильную сумму налоговых расходов. А вот **получение вычета по НДС — это право налогоплательщиков**. И доказывать, что они имеют такое право, и его суммарное значение они должны сами. Что касается суммы начисленного НДС, то она от размера вычетов не зависит.

Между прочим, все три первые судебные инстанции налоговики выиграли.

Судьи решили, что доводы налогоплательщика о том, что налоговикам следовало бы определить действительный размер налогового обязательства, уменьшив доначисленную сумму НДС на установленные вычеты, несостоятельны, так как право на налоговый вычет по НДС носит заявительный характер.

Ничего подобного!

ВАС РФ такой интересной трактовке собственных решений поразился.

То, что в данной ситуации НДС должен быть начислен, сомнению не подлежит.

Однако суды совершенно необоснованно признали законным отказ налоговиков в применении налоговых вычетов сумм НДС, уплаченных обществом при приобретении подарков.

Налоговики же при определении в ходе проверки размера недоимки по НДС вследствие квалификации спорных операций как подлежащих обложению этим налогом нарушили пункт 1 статьи 173 НК РФ. Они неправомерно отказались уменьшить исчисленную сумму НДС на соответствующие налоговые вычеты, хотя спор относительно права общества на применение этих вычетов и их размера как раз и отсутствовал.

То, что налогоплательщики самостоятельно реализуют право на налоговый вычет, **не освобождает налоговиков при осуществлении мероприятий налогового контроля в рамках выездной налоговой проверки от обязанности определить сумму налогового обязательства, действительно подлежащую уплате в бюджет.** Тем более что у налогоплательщика имелись все необходимые для этого счета-фактуры.

ВАС РФ отдельно «ударил» по нижестоящим судам, которые, как ни странно, неправильно трактуют правовую позицию, выраженную в постановлении Президиума ВАС РФ от 26.04.11 № 23/11. Возникает вопрос: какова же тогда профессиональная квалификация их судей?

Они сделали вывод, что налогоплательщик не реализовал в установленные сроки право на заявление налоговых вычетов путем их декларирования. Однако компания оспаривала само требование о начислении НДС! Если бы она заявила в данной ситуации налоговые вычеты, относящиеся к подаркам, то признала бы правоту налоговиков! Судьи обязаны были учесть этот нюанс рассматриваемого дела.

Так что налоговики должны исчислять налоги точно — ровно ту сумму, которая подлежит уплате в бюджет, с учётом всех начислений и вычетов. Даже если речь идёт об НДС. ■

Нормы естественной убыли товаров: нормативную базу обновили

Комментарий к приказу Минпромторга России от 01.03.13 № 252 «Об утверждении норм естественной убыли продовольственных товаров в сфере торговли и общественного питания»

Зарегистрирован Минюстом России 05.04.13, рег. № 27999

Оксана РОМАНЧУК, аудитор

Приказом Минпромторга России от 01.03.13 № 252 утверждены нормы естественной убыли (далее — нормы ЕУ) продовольственных товаров в сфере торговли и общественного питания. Этот документ сменил «на посту» своего предшественника — приказ Минэкономразвития России от 07.09.07 № 304.

Новый документ начал действовать 5 мая текущего года. Существенных новшеств в самих нормах практически нет, но есть другие изменения. В комментарии мы расскажем о них и напомним, как применять нормы ЕУ товаров в сфере торговли и общепита на практике.

Немного истории

История принятия комментируемого нормативного акта корнями уходит в 2002 год. С 1 января указанного года начала применяться глава 25 НК РФ. Её положения (подп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ) относят к материальным расходам потери в пределах норм ЕУ. Указанной статьёй определено, что нормы ЕУ должно утверждать Правительство РФ. Оно реализовало эти полномочия принятием постановления от 12.11.01 № 814 «О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке материально-производственных запасов» (далее — постановление № 814, порядок утверждения норм ЕУ). Этим документом были определены министерства и ведомства по отраслям экономики, на которые возлагалась обязанность по утверждению норм, и срок их принятия — до 1 января 2003 года (п. 5 постановления). Получалось, что до утверждения норм ЕУ во вновь установленном порядке прежние

нормы для целей налогообложения не должны были применяться. Однако исполнительными (и то не до конца) оказались лишь отдельные министерства, другие остались стойкими молчунами. Причин молчания никто налогоплательщикам не объяснил. Но чтобы не возникало налоговых споров, законодатель принял Федеральный закон от 06.06.05 № 58-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах». А из статьи 7 указанного закона следовало, что плательщики налога на прибыль могли пользоваться в налоговом учёте старыми нормами ЕУ. Эта норма закона имела обратную силу и распространялась на правоотношения, возникшие с 1 января 2002 года (п. 4 ст. 8 закона № 58-ФЗ).

Согласно постановлению № 814 (п. 1) нормы ЕУ подлежат пересмотру по мере необходимости, но не реже одного раза в пять лет. Срок пересмотра норм, утверждённых постановлением № 304, истёк в сентябре 2012 года.

И вот на смену им (хоть и с опозданием) пришли нормы, утверждённые комментируемым постановлением.

Что такое естественная убыль?

При приобретении, хранении и (или) реализации определённых товаров могут образоваться потери и недостачи, причина которых — естественная убыль.

Естественная убыль товарно-материальных ценностей (ТМЦ) — это уменьшение массы товара при сохранении его качества, которая является следствием естественного изменения биологических или физико-химических свойств товаров. Такое определение содержат Методические рекомендации по разработке норм естественной убыли, утверждённые приказом Минэкономразвития России от 31.03.03 № 95 (далее — методические рекомендации).

В качестве примеров потерь в виде естественной убыли назовём усушку, улетучивание, выветривание, испарение сырья, потери из-за оттаивания замороженных продуктов и при расфасовке, розлив при перекачке и продаже жидких товаров, раструску и распыл, раскрошку, образующи-

еся при продаже товаров, расход веществ на дыхание (мука, крупа), бой хрупких изделий и т. д.

К естественной убыли не относятся:

- технологические потери;
- потери от брака,
- потери ТМЦ при их хранении и транспортировке, вызванные нарушением требований стандартов, технических и технологических условий, правил технической эксплуатации, повреждением тары, несовершенством средств защиты товаров от потерь и состоянием применяемого технологического оборудования;
- потери ТМЦ при ремонте и профилактике технологического оборудования, которое применяется для хранения и транспортировки ТМЦ;
- аварийные потери.

Внимание: **естественная убыль не возникает при хранении или транспортировке товаров, которые передаются и принимаются по счёту** (например, в банках или метрах). Кроме того, **естественная убыль невозможна и в случае транспортировки или хранения товаров в герметичной таре** (запаянные, с применением герметиков, уплотнений и др.).

Особенности учёта ЕУ

В **бухгалтерском учёте** недостача имущества и его порча в пределах норм ЕУ списываются на издержки производства или обращения, то есть включаются в состав расходов по обычным видам деятельности. Недостачи и потери сверх установленных норм ЕУ относятся за счёт виновных лиц (подп. «б» п. 28 Положения по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина России от 29.07.98 № 34н).

В налоговом учёте при расчёте налога на прибыль организации могут включить в состав расходов потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов. Такие потери учитываются в целях налогообложения только в пределах норм ЕУ (подп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ), утверждаемых в порядке, установленном постановлением № 814.

Порядок утверждения

Разрабатывать и утверждать нормы естественной убыли вправе:

- Минпромнауки России (по отраслям промышленности, отнесённым к сфере ведения министерства);
- Минсельхоз России (по сельскому хозяйству и отраслям промышленности, отнесённым к сфере ведения министерства);
- Минэнерго России (по топливно-энергетическому комплексу, включая транспортировку нефти, газа и продуктов их переработки магистральным трубопроводным транспортом);
- Минэкономразвития России (в оптовой и розничной торговле и общественном питании);
- Минздрав России (в здравоохранении);
- Госстрой России (в строительстве и жилищно-коммунальном хозяйстве);
- Госкомрыболовство России (в рыбном хозяйстве);
- Росрезерв (в системе государственного резерва).

Срок пересмотра норм — по мере необходимости, но не реже одного раза в 5 лет.

Как уже было сказано ранее, по мере необходимости, но не реже одного раза в 5 лет нормы могут пересматриваться. При пересмотре могут быть введены новые нормы, а ранее действовавшие нормы отменены.

Чаще всего указанные потери возникают во время хранения и транспортировки материальных ценностей. Поэтому нормы ЕУ разрабатываются с учётом технологических условий их хранения и транспортировки (п. 1 порядка утверждения норм ЕУ).

За время хранения норма ЕУ определяется путём сопоставления фактической массы товара с массой, принятой на хранение.

При транспортировке норма естественной убыли определяется путём сопоставления массы товара, указанной отправителем (изготовителем) в сопроводительном документе, с массой товара, фактически принятой получателем.

Кроме того, нормы ЕУ разрабатываются с учётом климатического и сезонного факторов, влияющих на естест-

венную убыль товаров (п. 1 порядка утверждения норм ЕУ). В частности, нормы ЕУ товаров должны устанавливаться для двух периодов:

- осенне-зимнего (с 1 октября по 31 марта);
- весенне-летнего (с 1 апреля по 30 сентября).

Нормы ЕУ для торговли и общественного питания: сравниваем два документа

Если сравнить два приказа, которыми утверждены прежние (приказ № 304) и новые (приказ № 252) нормы ЕУ, то первое, что бросается в глаза, — это разница в структуре документов. Приказ № 304 имеет 52 приложения, в каждом из которых приведены нормы ЕУ тех или иных продовольственных товаров.

В новом приказе № 252 нормы ЕУ представляют собой единый документ, состоящий из 52 разделов, обозначенных римскими цифрами. При этом состав информации о нормах в разрезе видов товаров практически не изменился (см. таблицу).

В новом приказе № 252 для разделов X, XI, XII, XVI, XXVII–XLIII, XLVII, XLVIII территория РФ поделена на климатические группы.

К 1-й климатической группе (соответствует холодному макроклиматическому району) относятся: Республика Коми, Ямало-Ненецкий автономный округ, Ханты-Мансийский автономный округ — Югра, Красноярский край, Республика Саха (Якутия), Чукотский автономный округ, Магаданская область, Хабаровский край, Амурская область, Томская область, Корякский округ в составе Камчатского края.

Ко 2-й климатической группе (соответствует холодному умеренному макроклиматическому району) относятся: Забайкальский край, Республика Алтай, Алтайский край, Архангельская область, Республика Башкортостан, Белгородская область, Брянская область, Республика Бурятия, Владимирская область, Волгоградская область, Вологодская область, Воронежская область, Еврейская автономная область, Ивановская область, Калининградская область, Калужская область, Камчатский край (за исключением Корякского округа), Республика Карелия, Кемеровская область, Кировская область, Костром-

Место возникновения естественной убыли	Вид товара	Наименование норм ЕУ	Указание на содержание нормы во внутренней структуре документа	
			в приказе № 304	в приказе № 252
1	2	3	4	5
После транспортирования при хранении на холодильниках	Мясо и мясопродукты	Нормы ЕУ охлаждённых мяса и субпродуктов	Приложение № 1	Раздел I
		Нормы ЕУ на доохлаждение мяса и субпродуктов при поступлении на холодильник	Приложение № 2	Раздел II
В камерах холодильников		Нормы ЕУ парных мяса и субпродуктов при охлаждении	Приложение № 3	Раздел III
		Нормы ЕУ охлаждённых мяса и субпродуктов при хранении	Приложение № 4	Раздел IV
При замораживании		Нормы ЕУ охлаждённого мяса при замораживании	Приложение № 5	Раздел V
		Надбавка к нормам естественной убыли при замораживании мяса и субпродуктов с температурой выше 4 °С	Приложение № 6	Раздел VI
		Нормы ЕУ охлаждённых мяса и субпродуктов при замораживании в блоках в камерах холодильников	Приложение № 7	Раздел VII
Вне камер холодильников		Нормы ЕУ парных мяса и субпродуктов при остывании и замораживании естественным холодом (вне камер холодильников)	Приложение № 8	Раздел VIII
		Нормы ЕУ замороженных мяса и субпродуктов при хранении вне камер холодильников, а также при хранении на неохлаждаемых складах и на открытых площадках	Приложение № 9	Раздел IX
На холодильниках и в камерах холодильников		Нормы ЕУ замороженных мяса и субпродуктов неблочных при хранении в камерах холодильников с батарейным и смешанным охлаждением	Приложение № 10	Раздел X
		Нормы ЕУ замороженных мяса, вырезки и субпродуктов в блоках при хранении в камерах холодильников	Приложение № 11	Раздел XI
	Мясо птицы и кроликов	Нормы ЕУ замороженного мяса птицы и кроликов, не упакованного в пакеты из полимерных плёнок, при хранении на холодильниках	Приложение № 12	Раздел XII

1	2	3	4	5
		Нормы ЕУ замороженного мяса птицы, упакованного в пакеты из полимерных плёнок, при хранении на холодильниках	Приложение № 13	Раздел XIII
		Нормы ЕУ мяса птицы и кроликов, не упакованного в пакеты из полимерных плёнок, при охлаждении, замораживании и хранении на холодильниках в камерах с естественной циркуляцией воздуха	Приложение № 14	Раздел XIV
		Нормы ЕУ мяса птицы и кроликов, не упакованного в пакеты из полимерных плёнок, при охлаждении, замораживании и хранении на холодильниках в камерах с принудительной циркуляцией воздуха	Приложение № 15	Раздел XV
	Колбасы	Нормы ЕУ колбас и копчёностей при хранении на холодильниках	Приложение № 16	Раздел XVI
		Нормы ЕУ импортных колбас при хранении на холодильниках (сырокопчёные колбасы типа салями финского производства)	Приложение № 17	Раздел XVII
		Нормы ЕУ замороженных мяса и субпродуктов при хранении в камерах с воздушной рубашкой	Приложение № 18	Раздел XVIII
	Сыры, сливочное масло, творог	Нормы ЕУ сыров (за исключением сыров в рассоле) при хранении на холодильниках	Приложение № 19	Раздел XIX
		Нормы ЕУ при хранении сливочного масла, упакованного монолитами в пергамент и пакеты-вкладыши из полимерных материалов	Приложение № 20	Раздел XX
		Нормы ЕУ замороженного творога при хранении в камерах холодильников	Приложение № 21	Раздел XXI
		Нормы ЕУ жирных, полужирных и низкожирных сыров в парафиновом покрытии при хранении в камерах холодильников	Приложение № 22	Раздел XXII
		Нормы ЕУ сыров нежирных в парафиновом покрытии при хранении в камерах холодильников	Приложение № 23	Раздел XXIII
		Нормы ЕУ сыров жирных, полужирных и низкожирных, упакованных в паро- и влагонепроницаемые полимерные плёнки, при хранении в камерах холодильников	Приложение № 24	Раздел XXIV

1	2	3	4	5
		Нормы ЕУ сыров нежирных, упакованных в паро- и влагонепроницаемые полимерные плёнки, при хранении в камерах холодильников	Приложение № 25	Раздел XXV
На холодильниках торговли	Яйца	Нормы потерь яиц при длительном хранении	Приложение № 26	Раздел XXVI
При хранении в розничной торговой сети	Мясо	Нормы ЕУ мяса и мясных продуктов	Приложение № 27	Раздел XXVII
	Рыба	Нормы ЕУ убыли рыбы и рыбных продуктов (нормы не применяются для рыбы солёной (за исключением семейства лососёвых, продаваемой в нарезку), маринованной, пряной в тузлуке)	Приложение № 28	Раздел XXVIII
	Молоко и жиры	Нормы ЕУ молочных и жировых продуктов	Приложение № 29	Раздел XXIX
	Хлеб	Нормы ЕУ хлебобулочных продуктов	Приложение № 30	Раздел XXX
	Кондитерские и бакалейные товары	Нормы ЕУ кондитерских и бакалейных товаров	Приложение № 31	Раздел XXXI
На складах и базах розничных торговых предприятий и предприятий общественного питания	Мясо	Нормы ЕУ мяса и мясных продуктов	Приложение № 32	Раздел XXXII
	Рыба	Нормы ЕУ рыбы и рыбных продуктов	Приложение № 33	Раздел XXXIII
	Молоко, сыры и жиры	Нормы ЕУ молочных и жировых продуктов (нормы не применяются к маслу коровьему, жирам топлёным, кулинарным и кондитерским, сырам в рассоле)	Приложение № 34	Раздел XXXIV
	Кондитерские, бакалейные товары, плоды и фураж	Нормы ЕУ кондитерских и бакалейных товаров, плодов переработанных и фуража	Приложение № 35	Раздел XXXV
	Соль	Нормы ЕУ соли поваренной пищевой	Приложение № 36	Раздел XXXVI
При хранении и отпуске на мелкооптовых базах	Рыба	Нормы ЕУ рыбы и рыбных продуктов (нормы не применяются к рыбе и рыбным продуктам замороженным глазированным, рыбе солёной, маринованной и пряной в заливных бочках)	Приложение № 37	Раздел XXXVII
	Молоко и жиры	Нормы ЕУ молочных и жировых продуктов	Приложение № 38	Раздел XXXVIII

1	2	3	4	5
	Кондитерские, бакалейные товары, плоды, овощи, грибы, фураж	Нормы ЕУ кондитерских, бакалейных товаров, плодов, овощей и грибов переработанных и фуража	Приложение № 39	Раздел XXXIX
При хранении и отпуске в кладовых предприятий общественного питания	Мясо	Нормы ЕУ мяса и мясных продуктов	Приложение № 40	Раздел XL
	Рыба	Нормы ЕУ рыбы и рыбных продуктов (нормы не применяются к замороженным глазированным рыбе и продуктам, рыбе солёной, маринованной в заливных бочках, пряной в тузлуке)	Приложение № 41	Раздел XLI
	Молоко и жиры	Нормы ЕУ молочных и жировых продуктов	Приложение № 42	Раздел XLII
	Кондитерские, бакалейные товары, плоды, овощи и грибы переработанные	Нормы ЕУ кондитерских, бакалейных товаров, плодов, овощей и грибов переработанных	Приложение № 43	Раздел XLIII
	Овощи и плоды	Нормы ЕУ овощей и плодов свежих	Приложение № 44	Раздел XLIV
При хранении и дозревании	Фрукты	Нормы ЕУ свежих ананасов и бананов при хранении и дозревании	Приложение № 45	Раздел XLV
При хранении, рефрижерации и фумигации бромистым метилом	Фрукты	Нормы ЕУ свежих мандаринов, апельсинов, лимонов и грейпфрутов при хранении, а также импортных апельсинов при рефрижерации и фумигации их бромметилом	Приложение № 46	Раздел XLVI
При кратковременном хранении на базах, складах разного типа в заготовительных пунктах	Овощи, плоды	Нормы ЕУ свежих картофеля, овощей и плодов при кратковременном хранении на базах, складах разного типа в заготовительных пунктах	Приложение № 47	Раздел XLVII
При длительном хранении на базах и складах разного типа	Овощи, плоды	Нормы ЕУ свежих картофеля, овощей и плодов	Приложение № 48	Раздел XLVIII
При хранении	Плодоовощная продукция	Нормы ЕУ замороженных плодов, ягод и овощей	Приложение № 49	Раздел XLIX

1	2	3	4	5
В льдохранилищах	Лёд сухой	Нормы потерь сухого льда, выработанного в льдогенераторах, при хранении в льдохранилищах в зависимости от производительности льдозавода	Приложение № 50	Раздел L
		Нормы потерь сухого льда, выработанного методом прессования, при хранении в льдохранилищах в зависимости от производительности льдозавода	Приложение № 51	Раздел LI
На складах, базах, в розничных торговых предприятиях и предприятиях общественного питания	Стеклянная тара	Нормы потерь от боя стеклянной тары с пищевыми продуктами	Приложение № 52	Раздел LII

ская область, Курганская область, Курская область, Ленинградская область, Липецкая область, Республика Марий Эл, Республика Мордовия, Москва, Московская область, Мурманская область, Ненецкий автономный округ, Нижегородская область, Новгородская область, Новосибирская область, Омская область, Оренбургская область, Орловская область, Пензенская область, Пермский край, Приморский край, Псковская область, Рязанская область, Самарская область, Санкт-Петербург, Саратовская область, Сахалинская область, Свердловская область, Смоленская область, Тамбовская область, Республика Татарстан (Татарстан), Тверская область, Тульская область, Республика Тыва, Тюменская область, Удмуртская Республика, Ульяновская область, Иркутская область, Республика Хакасия, Челябинская область, Чувашская Республика — Чувашия, Ярославская область.

К 3-й климатической группе (соответствует тёплому умеренному макроклиматическому району) относятся: Республика Адыгея (Адыгея), Астраханская область, Республика Дагестан, Республика Ингушетия, Кабардино-Балкарская Республика, Республика Калмыкия, Карачаево-Черкесская Республика, Республика Северная Осетия — Алания, Чеченская Республика, Краснодарский край, Ставропольский край, Ростовская область.

По сравнению с методическими рекомендациями названия территорий, включённых в климатические группы, чиновники подкорректировали.

Например, вместо Агинского Бурятского автономного округа и Читинской области во вторую климатическую группу включён Забайкальский край. Дело в том, что Забайкальский край был образован 1 марта 2008 года путём слияния Агинского Бурятского АО и Читинской области.

В новых нормах естественной убыли не упоминается Таймырский (Долгано-Ненецкий) автономный округ и Эвенкийский автономный округ, поскольку с 1 января 2007 года они перестали быть отдельными субъектами РФ и включены в состав Красноярского края.

Кроме того, чиновники уточнили названия некоторых регионов:

- Ханты-Мансийский автономный округ — Югра;
- Чувашская Республика — Чувашия;
- Республика Ингушетия;
- Республика Северная Осетия — Алания.

Применение норм

Порядок расчёта естественной убыли приказом № 252 не предусмотрен. Поэтому целесообразно обратиться к рекомендациям, приведённым:

- в письме Минторга РСФСР от 21.05.87 № 85 «О нормах естественной убыли продовольственных товаров в торговле»;
- в приказе Минторга СССР от 02.04.87 № 88 «Об утверждении норм естественной убыли продовольственных товаров в торговле и инструкций по их применению»;
- в Методических рекомендациях по учёту и оформлению операций приёма, хранения и отпуска товаров в организациях торговли (утв. письмом Роскомторга от 10.07.96 № 1-794/32-5).

Нормы ЕУ и боя в организациях розничной торговли при хранении и реализации применяются к товарам, реализованным за межинвентаризационный период (п. 9.5 методических рекомендаций). Эти нормы являются предельными и применяются только в тех случаях, когда при инвентаризации установлена недостача.

Списание ЕУ товаров производится на основе расчёта, составленного и утверждённого в установленном порядке. Документами, необходимыми для расчёта, являются описи товарно-материальных ценностей (унифицированная форма № ИНВ-3) и сличительная ведомость (унифицированная форма № ИНВ-19).

Для расчёта величины ЕУ в количественном выражении можно воспользоваться следующей формулой:

величина убыли по количеству =
= масса (объём) товаров × норма убыли, % : 100 %.

Хранение на холодильниках торговых организаций

Нормы ЕУ, которые используются при хранении мяса и субпродуктов на холодильниках, различаются в зависимости от вида и категории мяса, а также от состояния хранения (охлаждённое или замороженное).

При поступлении охлаждённого мяса и субпродуктов на холодильник ЕУ делится между поставщиком и получателем в зависимости от температуры мяса в той пропорции, которая приведена в разделе II.

При хранении охлаждённого мяса и субпродуктов на холодильниках (разделы I–V) нормы ЕУ зависят от продолжительности охлаждения, от температуры и продолжительности хранения.

При хранении замороженного мяса или субпродуктов (разделы VI–XI) нормы ЕУ зависят от температуры хранения, от способа замораживания и размораживания мяса, от температуры и продолжительности замораживания, от температуры мяса до замораживания, от температуры воздуха в холодильной камере, от вида упаковки мяса (блочные и неблочные, в упаковке и без упаковки), от продолжительности и способа хранения замороженного мяса (в камере с батарейным или смешанным охлаждением либо на открытых площадках).

Пример 1

В холодильнике ёмкостью 200 тонн хранится **говядина** в полутушах первой категории (80 000 кг), **баранина** в тушах второй категории (40 000 кг) и **свинина** в тушах третьей категории (60 000 кг).

Склад предприятия торговли с холодильными мощностями находится в Центральном регионе РФ. Предположим, что из имеющихся запасов мяса одна часть (половина) отпускается розничным продавцам в I квартале, а другая часть (вторая половина) — во II квартале.

Для расчёта норм убыли мяса необходимо использовать данные раздела X.

Для холодильников ёмкостью 300 тонн и для второй климатической группы, в которой находится склад предприятия торговли, установлены следующие нормы ЕУ за месяц хранения:

- говядины в полутушах первой категории — 0,08 и 0,18 % (в I и II кварталах соответственно);
- баранины в тушах второй категории — 0,11 и 0,25 % (в I и II кварталах соответственно);
- свинины в тушах третьей категории — 0,07 и 0,14 % (в I и II кварталах соответственно).

Для холодильников ёмкостью менее 300 тонн нормы ЕУ при хранении замороженного мяса предусматриваются в I квартале на 10 %, во II, III, IV кварталах — на 25 % выше указанных норм. В таких холодильниках процент убыли при хранении составит:

- говядины в полутушах первой категории — 0,09 % (0,08 % × 1,10) и 0,23 % (0,18 % × 1,25) (в I и II кварталах);
- баранины в тушах второй категории — 0,12 % (0,11 % × 1,10) и 0,31 % (0,25 % × 1,25) (в I и II кварталах);
- свинины в тушах третьей категории — 0,08 % (0,07 % × 1,10) и 0,18 % (0,14 % × 1,25) (в I и II кварталах).

По этим данным рассчитаем убыль мяса в количественном выражении.

Убыль говядины в полутушах первой категории за I квартал составит 216 кг (80 000 кг × 0,09 % × 3 мес.), за II квартал — 276 кг (40 000 кг × 0,23 % × 3 мес.).

Убыль баранины в тушах второй категории за I квартал равна 144 кг (40 000 кг × 0,12 % × 3 мес.), за II квартал — 186 кг (20 000 кг × 0,31 % × 3 мес.).

Убыль свинины в тушах третьей категории за I квартал составит 144 кг (60 000 кг × 0,08 % × 3 мес.), за II квартал — 162 кг (30 000 кг × 0,18 % × 3 мес.).

Нормы ЕУ мяса птиц и кроликов установлены в зависимости от вида мяса и категории упитанности, от состояния мяса (охлаждённое или замороженное) и его упаковки, от

климатической группы и продолжительности хранения (разделы XII–XV).

Нормы ЕУ колбас и копчёностей зависят от климатической группы, от температуры и срока хранения (разделы XVI–XVII).

Пример 2

Колбаса мервут (типа салями) хранилась на холодильнике 35 суток. Норма естественной убыли при хранении за 30 суток составляет 0,19%. Норма естественной убыли за 45 суток — 0,25%.

Средняя норма убыли за последние 5 суток составит 0,02% ((0,25% – 0,19%) × (35 сут. – 30 сут.) : (45 сут. – 30 сут.)).

Нормы ЕУ за месяц хранения сыров применяются в зависимости от температуры воздуха в камерах хранения, способов хранения сыров (в таре или без тары), от способа охлаждения камер хранения (батарейное или воздушное), а также от вида упаковки (в парафиновом покрытии, полимерной плёнке, в фольге, в пергаменте, без покрытия) (раздел XIX). За время неполного месяца хранения нормы рассчитываются исходя из 1/30 месячной нормы за каждые сутки хранения.

Пример 3

В последний день марта 2013 года на холодильник поступил голландский сыр (брусковый парафинированный) в количестве 10 200 кг.

Дата реализации	Вес реализованного сыра, кг	Фактический срок хранения реализованного сыра, суток	Норма ЕУ, %	Величина ЕУ на реализованный сыр по норме, кг
10.04	**3225**	**10**	**0,05** ((0,15% × 10 сут.) : 30 сут.)	**1,613** (3225 кг × 0,05)
29.04	**1500**	**29**	**0,145** ((0,15% × 29 сут.) : 30 сут.)	**2,175** (1500 кг × 0,145)
11.05	**1050**	**41**	**0,178** ((0,15% + + (0,08% × 11 сут.) : 31 сут.))	**1,873** (1050 кг × 0,178%)
27.05	**2090**	**57**	**0,2197** ((0,15% + + (0,08% × 27 сут.) : 31 сут.))	**4,394** (2000 кг × 0,2197%)
19.06	**1305**	**80**	**0,2807** ((0,15% + 0,08% + + (0,08% × 19 сут.) : 30 сут.))	**3,663** (1305 кг × 0,2807%)
28.06	**1013**	**89**	**0,3047** ((0,15% + 0,08% + + (0,08% × 28 сут.) : 30 сут.))	**3,086** (1013 кг × 0,3047%)
Итого	**10 183**			**16,804**

Сыр направлен в камеру с батарейным охлаждением, где он хранился в таре при температуре воздуха –4 °С.

Во II квартале 2013 года было реализовано 10 183 кг сыра. Реализация по дням составила: 10 апреля — 3225 кг, 29 апреля — 1500 кг, 11 мая — 1050 кг, 27 мая — 2090 кг, 19 июня — 1305 кг, 28 июня — 1013 кг. Недостача голландского сыра составила 16,0 кг.

Рассчитаем величину естественной убыли.

Нормы ЕУ для голландского сыра, установленные как приказом Минэкономразвития России № 304, так и приказом Минпромторга России № 252, за первый месяц хранения — 0,15 %, за второй и третий месяцы — по 0,08 %.

Данные потерь по естественной убыли по датам реализации сыра приведены в таблице. Всего же убыль сыра за второй квартал составила 16,804 кг (1,613 + 2,175 + 1,873 + 4,394 + 3,663 + 3,086). Как видим, вся недостача покрывается нормами естественной убыли (16,0 < 16,804) и может быть списана на расходы.

Нормы ЕУ **сливочного масла** (раздел XX) зависят:

- от массовой доли влаги (25 или 20 %);
- от упаковочного материала (пергамент, пакеты-вкладыши из полимерной плёнки);
- от периода хранения по месяцам.

Нормы ЕУ творога зависят от продолжительности хранения в месяцах (разделы XXI, XXII, XXIII, XXIV, XXV), а яиц — от продолжительности хранения в сутках (раздел XXVI).

Окончание следует

Один закон — десяток поправок, или КСФ, премии покупателям и другие новшества налогового законодательства

Разъяснения консультанта-эксперта ***Натальи ШИШКОЕДОВОЙ*** *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“»*

Сам Федеральный закон от 05.04.13 № 39-ФЗ, о котором мы писали в прошлом номере журнала, затронувший отдельные вопросы исчисления НДС, налога на прибыль и государственной пошлины, вступил в силу 8 апреля текущего года. Однако вносимые им изменения начинают действовать с разных дат: одни уже в силе с 8 мая, другие будут актуальны только с 1 июля, и плюс ко всему некоторые нормы действуют «задним числом» — с 1 января 2011 года или с 1 января 2013 года. Чтобы разобраться, что к чему, проанализируем все изменения, придерживаясь хронологического порядка их вступления в силу.

? *Какие поправки уже действуют на текущий момент и как они сказываются на налогоплательщиках?*

Фактически на данный момент уже в силе изменения в четырёх сферах, причём три из них действуют с даты вступления в силу закона № 39-ФЗ (т. е. с 8 апреля 2013 года), а четвёртая поправка — с 8 мая 2013 года.

Первое изменение затронуло казённые, бюджетные и автономные учреждения. Теперь положения об освобождении выполненных ими работ и оказанных услуг (при условии их финансирования из бюджета) от НДС в соответствии с подпунктом 4.1 пункта 2 статьи 146 НК РФ, появившимся в указанной статье 1 января 2012 года, распространены на правоотношения, возникшие с 1 янва-

ря 2011 года. На деле это означает, что учреждения вправе подать уточнённые декларации и требовать возврата уплаченного налога за 2011 год.

Второе изменение касается некоммерческих организаций (НКО), осуществляющих функции по предоставлению финансовой поддержки на проведение капитального ремонта многоквартирных домов и переселение граждан из аварийного жилого фонда в соответствии с Федеральным законом от 21.07.07 № 185-ФЗ «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства». Изначально срок действия предусмотренных для таких НКО льгот в части исключения из налоговой базы доходов, полученных от размещения временно свободных денежных средств и, соответственно, понесённых в этой связи расходов (подп. 38 п. 1 ст. 251 и п. 48.9 ст. 270 НК РФ), был ограничен периодом с 1 января 2009 года по 31 декабря 2012 года. Однако законом № 39-ФЗ этот срок был продлён до 31 декабря 2015 года. Причём, поскольку сам закон появился только в апреле текущего года, когда указанная льгота фактически уже перестала действовать, законодатели уточнили, что действие внесённого изменения распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2013 года. Проще говоря, теперь упомянутая льгота должна применяться с 1 января 2009 года по 31 декабря 2015 года.

Третье изменение связано с вопросами контроля рыночных цен в целях налогообложения (в частности, при осуществлении сделок между взаимозависимыми лицами), и внесено оно в Федеральный закон от 18.07.11 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения». Собственно, в данном случае речь идёт о двух новшествах.

Во-первых, теперь появилось прямое исключение из общего правила о необходимости применения положений обеих частей НК РФ к сделкам, доходы и (или) расходы по которым признаются в соответствии с главой 25 НК РФ с 1 января 2012 года, вне зависимости от даты заключения соответствующего договора. Не нужно контролировать

цены по сделкам, заключённым до 1 января 2012 года, расходы по которым признаются в соответствии с главой 25 НК РФ уже после 1 января 2012 года, если они связаны с предоставлением:

- займа, кредита (включая товарный и коммерческий кредиты);
- поручительства;
- банковской гарантии.

На практике это означает, что у налоговых органов нет никаких оснований проверять такие сделки на предмет соответствия применённых в них цен рыночным.

Однако нужно иметь в виду следующий нюанс. Если условия подобных сделок после 1 января 2012 года были изменены, исключение действовать не будет, то есть к таким сделкам положения НК РФ должны применяться в общем порядке.

Во-вторых, законодатели сдвинули сроки представления уведомлений о совершении контролируемых сделок и проведения соответствующих проверок. В общем случае (п. 2 ст. 105.16 НК РФ) представлять уведомление о контролируемых сделках, совершённых в календарном году, нужно не позднее 20 мая следующего года. Однако для сделок, доходы и расходы по которым были признаны в 2012 году, теперь сделано исключение. Бухгалтерам можно не торопиться: крайний срок представления уведомлений по ним сдвинут аж на 20 ноября 2013 года. Соответственно, увеличен и срок принятия решений о проведении проверки по таким сделкам — до 30 июня 2014 года (против 31 декабря 2013 года в предыдущей редакции). Кроме того, у контролёров нет права требовать с организации раньше 1 декабря 2013 года предусмотренную пунктом 1 статьи 105.15 НК РФ документацию относительно конкретной сделки или группы однородных сделок, имевших место в 2012 году.

Кстати, на перенос вышеперечисленных сроков чиновники уже обратили внимание налогоплательщиков (например, в пункте 1 письма ФНС России от 10.04.13 № ОА-4-12/6612@).

И наконец, **четвёртое изменение**, которое тоже уже вступило в силу, но только не 8 апреля, а 8 мая 2013 года.

Эта корректировка касается правил исчисления государственных пошлин, предусмотренных подпунктом 95 пункта 1 статьи 333.33 НК РФ в связи с лицензированием деятельности на право ведения работ в области использования атомной энергии.

? *Но наиболее горячо обсуждаемая среди налогоплательщиков поправка, внесённая законом № 39-ФЗ, касается НДС. Какие подробности о ней мы можем раскрыть читателям?*

Да, это правда. Наиболее актуальными для большинства читателей являются изменения по НДС. Они начнут применяться только с 1 июля 2013 года — с начала нового налогового периода по данному налогу.

Новшества касаются:

- тонкостей исчисления налоговой базы по НДС в связи с премиями и поощрительными выплатами, которые предоставляются (выплачиваются) продавцами товаров, работ и услуг их покупателям за выполнение определённых условий договора;
- возможности составления единого корректировочного счёта-фактуры (ЕКСФ) на изменение стоимости товаров, работ, услуг или имущественных прав сразу по нескольким ранее выставленным счетам-фактурам;
- момента признания увеличения стоимости товаров, работ, услуг и имущественных прав.

Естественно, у каждого из этих трёх вопросов есть своя предыстория.

? *Давайте тогда начнём с ЕКСФ. Каковы новые правила и нюансы его составления?*

Давайте.

Фактически понятие «корректировочный счёт-фактура» (КСФ) появилось в российском налоговом законодательстве меньше двух лет назад, оно было введено Федеральным законом от 19.07.11 № 245-ФЗ, который внёс изменения в том числе и в пункт 3 статьи 168 НК РФ. Согласно этому

пункту с 1 октября 2011 года в обязанность налогоплательщиков было вменено выставление КСФ при изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том числе в случае изменения цены (тарифа) и (или) уточнения количества (объёма) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав. Причём делать это нужно не позднее пяти календарных дней, считая со дня составления документов, указанных в пункте 10 статьи 172 НК РФ (договора, соглашения, иного первичного документа, подтверждающего согласие либо факт уведомления покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров, в том числе из-за изменения цены).

Форма КСФ и правила её заполнения были утверждены постановлением Правительства РФ от 26.12.11 № 1137. Причём из данной формы и из пояснений к её заполнению следует однозначный вывод, что составляться корректировочный счёт-фактура должен к одному конкретному «исходному» счёту-фактуре. Ведь, к примеру, в строке 1б должны быть зафиксированы номер и дата того счёта-фактуры, к которому составляется КСФ. Это соответствует содержанию пункта 5.2 статьи 169 НК РФ в пока ещё действующей редакции (до изменений, внесённых законом № 39-ФЗ).

Иными словами, вплоть до 1 июля 2013 года у налогоплательщиков нет никаких правовых оснований составлять один «сводный» ЕКСФ сразу к нескольким «исходным» счетам-фактурам. Хотя на практике, конечно, нередки случаи, когда изменение стоимости (цены) происходит сразу по нескольким поставкам, совершённым в одном и том же периоде. Но тогда надо составлять соответствующее количество отдельных КСФ. О том, что составление ЕКСФ применительно к совокупным показателям поставок противоречит действующему законодательству, говорилось и в решении ВАС России от 11.01.13 № 13825/12.

Однако начиная **с 1 июля 2013 года ситуация кардинально меняется**. Согласно новой редакции пункта 5.2 статьи 169 НК РФ **налогоплательщики получают пол-**

ное право составлять ЕКСФ на изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, указанных в двух и более счетах-фактурах, составленных этим налогоплательщиком ранее.

Заметим, что это всё-таки право, а не обязанность налогоплательщика. То есть требовать составления ЕКСФ ни контрагенты, ни налоговые инспекторы не вправе. Как, собственно, и «придираться» к тому, что в одних случаях организация составляет ЕКСФ, а в других — отдельные корректировочные счета-фактуры к каждому из составленных ранее документов. Именно налогоплательщик, и никто иной, уполномочен решать, как ему поступить в каждом конкретном случае и пользоваться ли правом на составление единого (сводного) документа. Впрочем, для пущей убедительности, чтобы свести к минимуму возможные претензии налоговиков, можно посоветовать налогоплательщикам внести в налоговую учётную политику соответствующую оговорку (о самостоятельном выборе схемы корректировки выставленных счетов-фактур в зависимости от конкретных фактических обстоятельств и взаимоотношений с отдельными контрагентами).

Ещё один немаловажный нюанс заключается в том, что, конечно же, **ЕКСФ может быть составлен только в отношении нескольких «исходных» счетов-фактур, выставленных в адрес одного и того же покупателя**. Это следует из формулировки подпункта 3 пункта 5.2 статьи 169 НК РФ.

В ЕКСФ нужно указывать:

- наименование, адрес и ИНН покупателя (подчеркнём, одного покупателя, а не нескольких покупателей);
- порядковые номера и даты составления всех счетов-фактур, к которым составляется ЕКС;
- количество товаров, работ, услуг по всем счетам-фактурам до и после уточнения количества;
- стоимость всего количества товаров, работ, услуг по всем счетам-фактурам без НДС и с НДС до и после внесённых изменений;
- разницу между показателями счетов-фактур.

Тут всё понятно, это, безусловно, позитивное изменение. Ну а теперь о премиях покупателям. О сути проблемы с ними мы упоминали в прошлом номере. Разрешится ли спорная ситуация после принятия изменений?

Действительно, до 1 июля 2013 года существует не урегулированная законодательно проблема формирования налоговой базы по НДС в случаях, когда поставщик предоставляет покупателю премию (поощрение) за закупку определённого количества товара.

Опираясь на букву закона, чиновники неоднократно (как, например, в письме Минфина России от 07.09.12 № 03-07-11/364) поясняли, что необходимость уменьшения стоимости ранее поставленных товаров на сумму выплаченной премии (вознаграждения) и соответствующей корректировки налоговой базы по НДС у продавца и налоговых вычетов у покупателя товаров зависит:

- от условий выплаты таких премий (вознаграждений) продавцом покупателю;
- а также от категории товаров, при реализации которых выплачиваются премии (вознаграждения), поскольку по продовольственным и непродовольственным товарам применяются различные положения действующих нормативных правовых актов.

Если речь идёт о поставках продовольственных товаров, условия договора значения не имеют: в любом случае перечисление продавцом покупателю премии (вознаграждения) за достижение определённого объёма закупок данных товаров не изменяет стоимость ранее поставленных продовольственных товаров, а потому отсутствуют основания для корректировки налоговой базы по НДС у продавца и восстановления сумм налоговых вычетов у покупателя.

А вот **в отношении непродовольственных товаров** особенности их купли и продажи законодательством РФ не установлены. Это значит, что нужно обращать внимание на конкретный договор: предусмотрено ли его условиями, что премия (вознаграждение) изменяет стоимость ранее поставленных товаров (т. е. по своей правовой природе яв-

ляется скидкой к цене товара), или не предусмотрено (т. е. стоимость товаров не изменяется).

Постановлением Президиума ВАС РФ от 07.02.12 № 11637/11 было установлено, что премии, выплачиваемые продавцами товаров и непосредственно связанные с поставками товаров, наряду со скидками, напрямую предусмотренными договорами поставки в качестве таковых, также являются формой торговых скидок, применяемых к стоимости товаров и оказывающих влияние на налоговую базу по НДС. Сославшись на это постановление, чиновники поясняли, что в случае выплаты поставщиком товаров их покупателю премии (вознаграждения), которая непосредственно связана с поставкой этих товаров и, соответственно, изменяет цену товара (является формой торговой скидки) и налоговую базу по НДС, покупатель производит восстановление сумм НДС, ранее принятых к вычету (после получения покупателем первичных документов на изменение в сторону уменьшения стоимости отгруженных товаров или КСФ).

Чиновники также подчёркивали, что квалификация премии (вознаграждения) в качестве формы торговой скидки должна производиться в каждом конкретном случае с учётом условий соответствующих договоров в зависимости от конкретной хозяйственной ситуации.

? *И что же изменится в этом вопросе с 1 июля 2013 года?*

В статье 154 НК РФ появится новый пункт 2.1 следующего содержания: *«Выплата (предоставление) продавцом товаров (работ, услуг) их покупателю премии (поощрительной выплаты) за выполнение покупателем определённых условий договора поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг), включая приобретение определённого объёма товаров (работ, услуг), не уменьшает для целей исчисления налоговой базы продавцом товаров (работ, услуг) (и применяемых налоговых вычетов их покупателем) стоимость отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), за исключением случаев, когда уменьше-*

ние стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) на сумму выплачиваемой (предоставляемой) премии (поощрительной выплаты) предусмотрено указанным договором».

? *Что это значит на практике?*

Начиная с 1 июля 2013 года по умолчанию (если в договоре ничего по этому поводу не написано) никакой корректировки базы по НДС (у продавца) и соответственно суммы вычетов (у покупателя) производиться не будет. Для покупателя это, конечно, хорошо: получив премию (поощрительную выплату) за выполнение определённого объёма закупок, он не должен будет уменьшать применённые вычеты по приобретённым товарам, которые произведены исходя из первоначальной цены товаров. А вот для продавца новая норма не совсем приятная, ведь у него не будет права уменьшить базу по НДС в связи с предоставлением такой премии. Соответственно, и никаких КСФ не потребуется.

Единственный способ для продавца исправить ситуацию, чтобы можно было сэкономить на налоге, — это включить в договор особую оговорку о том, что на сумму премии (поощрительной выплаты) уменьшается стоимость товаров (работ, услуг). И тогда нужно будет предоставить покупателю КСФ (можно ЕКСФ). И, соответственно, у покупателя «зеркально» возникнет обязанность уменьшить сумму вычетов.

Так что нужно взвесить все обстоятельства, провести переговоры с контрагентами и принять решение о том, как лучше действовать в каждой конкретной ситуации.

В отношении договоров, заключённых до 1 июля 2013 года, возможно внесение соответствующих изменений (заключение дополнительных соглашений к договору).

? *Как же теперь быть, если возникает необходимость увеличить цену уже отгруженных товаров, сданных работ и услуг?*

Это и есть третье из внесённых изменений по НДС.

Согласно новой редакции пункта 10 статьи 154 НК РФ с 1 июля 2013 года изменение в сторону увеличения стоимости (без учёта налога) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том числе из-за увеличения цены (тарифа) и (или) увеличения их количества (объёма), должно учитываться при определении налогоплательщиком налоговой базы за тот налоговый период, в котором были составлены документы, являющиеся основанием для выставления КС в соответствии с пунктом 10 статьи 172 НК РФ.

Пока же (начиная с 1 октября 2011 года и вплоть до 30 июня 2013 года) в том же пункте 10 статьи 154 НК РФ прописано другое правило: уточнять, то есть увеличивать, базу по НДС нужно за тот период, в котором была осуществлена отгрузка соответствующих товаров (выполнены работы, оказаны услуги), передача имущественных прав.

Такая формулировка порождает проблемы. В частности, приводит к необходимости подавать уточнённые декларации за прошлые периоды. Но главный спорный вопрос — а нужно ли платить пени, если срок уплаты налога за тот период, в котором имела место отгрузка товара, к моменту корректировки его стоимости в сторону увеличения (составления корректировочного счёта-фактуры) уже прошёл?

Дело в том, что формально, раз доначисление и доплата НДС за прошлый период по данному факту производится уже после установленного срока уплаты налога за тот период, у налоговиков есть основание для применения статьи 75 НК РФ и уплаты пеней.

Но если анализировать ситуацию по существу, получается, что на момент первоначальной отгрузки поставщик не знал и никак не мог знать, каким образом цена товара изменится в будущем. Соответственно, он правильно исчислил и уплатил налог, исходя из первоначальных цен. Корректировка цены (увеличение стоимости) фактически имеет место только в нынешнем периоде, когда стороны пришли к соответствующему соглашению. И обязанность доплатить налог возникает именно в этом текущем периоде. И тот факт, что уточнить налоговую базу исходя из пока ещё действующей редакции пункта 10 статьи 154 НК

РФ предписывается задним числом, не должен приводить к наказанию налогоплательщика за то, как будто он в том прошлом периоде умышленно занизил налоговую базу и сумму налога.

Новая редакция указанной нормы (п. 10 ст. 154 НК РФ) решает проблему кардинальным образом. С 1 июля 2013 года увеличивать базу по НДС в связи с увеличением стоимости товара нужно будет не задним числом, а в текущем периоде. Если говорить точнее, то исходя из даты заключения соглашения, договора или составления иного первичного документа, подтверждающего согласие либо факт уведомления покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров (в том числе из-за изменения цены), на основании которых выставляется КСФ.

? *То есть налоговики теперь не смогут требовать «уточнёнку» и выставлять пени?*

Совершенно верно. После 1 июля 2013 года доплачивать НДС в связи с увеличением стоимости товаров, работ, услуг и имущественных прав нужно будет непосредственно в периоде корректировки, и вопрос о пенях и «уточнёнках» просто отпадёт. ■

Информация Минфина России «Бухгалтерская отчётность субъектов малого предпринимательства»

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учёте» и приказом Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчётности организаций» субъект малого предпринимательства вправе самостоятельно принять решение о формировании бухгалтерской отчётности:

1) по упрощённой системе;
2) в общем порядке.

Упрощённая система бухгалтерской отчётности

Упрощённая система бухгалтерской отчётности состоит из бухгалтерского баланса и отчёта о финансовых результатах. При этом отчёты могут включать показатели только по группам статей без их детализации по статьям. Бухгалтерский баланс и отчёт о финансовых результатах могут составляться по следующим упрощённым формам *(см. с. 62–63. — **Ред.**)*.

В случае необходимости пояснений к бухгалтерскому балансу и отчёту о финансовых результатах субъект малого предпринимательства составляет также приложение. В приложении к бухгалтерскому балансу и отчёту о финансовых результатах приводится только наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения субъекта малого предпринимательства или финансовых результатов его деятельности. В частности, в приложении целесообразно раскрывать:

1) те положения учётной политики, которые необходимы для объяснения порядка формирования показателей бухгалтерского баланса и отчёта о финансовых результатах. Например, использовался ли кассовый метод учёта доходов и расходов, учитывался ли наряду с текущим отложенный налог на прибыль, факты перспективного изменения учётной политики или перспективного пересчёта при исправлении существенных ошибок и т. п.;

Бухгалтерский баланс
на _____ 20__ г.

		Коды
	Форма по ОКУД	0710001
	Дата (число, месяц, год)	
Организация _____	по ОКПО	
Идентификационный номер налогоплательщика	ИНН	
Вид экономической деятельности _____	по ОКВЭД	
Организационно-правовая форма/форма собственности _____	по ОКОПФ/ОКФС	
Единица измерения: тыс. руб. (млн руб.)	по ОКЕИ	384 (385)

Местонахождение (адрес) _____

Наименование показателя	На 31 декабря 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.
АКТИВ Материальные внеоборотные активы			
Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы			
Запасы			
Денежные средства и денежные эквиваленты			
Финансовые и другие оборотные активы			
БАЛАНС			
ПАССИВ Капитал и резервы			
Долгосрочные заёмные средства			
Другие долгосрочные обязательства			
Краткосрочные заёмные средства			
Кредиторская задолженность			
Другие краткосрочные обязательства			
БАЛАНС			

Руководитель _____ _____
(подпись) (расшифровка подписи)

«__» _____ 20__ г.

Отчёт о финансовых результатах
за _____ 20__ г.

		Коды
	Форма по ОКУД	0710002
	Дата (число, месяц, год)	
Организация _____	по ОКПО	
Идентификационный номер налогоплательщика	ИНН	
Вид экономической деятельности _____	по ОКВЭД	
Организационно-правовая форма/форма собственности _____	по ОКОПФ/ОКФС	
Единица измерения: тыс. руб. (млн руб.)	по ОКЕИ	384 (385)

Наименование показателя	За 20__ г.	За 20__ г.
Выручка		
Расходы по обычной деятельности	( )	( )
Проценты к уплате	( )	( )
Прочие доходы		
Прочие расходы	( )	( )
Налоги на прибыль (доходы)	( )	( )
Чистая прибыль (убыток)		

Руководитель _____ _____
(подпись) (расшифровка подписи)

«__» _____ 20__ г.

2) информацию о существенных фактах хозяйственной жизни, не раскрываемую показателями бухгалтерского баланса и отчёта о финансовых результатах. Например, о существенных операциях с собственниками (учредителями), таких как начисления и выплаты дивидендов, вклады в уставный капитал и т. п.

Общий порядок

При принятии решения о формировании бухгалтерской отчётности в общем порядке субъект малого предприни-

мательства должен соблюдать общие требования к бухгалтерской отчётности, установленные Положением по бухгалтерскому учёту ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчётность организации», утверждённым приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н, а также требования пунктов 1–4 приказа Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчётности организаций».

С указанными нормативными правовыми актами можно ознакомиться на официальном сайте Министерства финансов Российской Федерации в сети «Интернет» www.minfin.ru в разделе «Бухгалтерский учёт и аудит — Бухгалтерский учёт — Законодательные и иные нормативные правовые акты». ■

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