7'2013 июль

720 часов

ПРАКТИЧЕСКИЙ бухгалтерский учёт

ОФИЦИАЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ И КОММЕНТАРИИ

Ориентиры налогового стимулирования в трёхлетней перспективе

Реформа гражданского законодательства: новое в регулировании правил о сделках, сроках исковой давности, доверенностях

Исчисление дополнительных страховых взносов в ПФР

Осмотрительность при выборе бизнес-партнёров и борьба со скрытностью налоговиков

Переоформление лицензии по разным основаниям: как платить государственную пошлину?

ПРАКТИЧЕСКИЙ бухгалтерский учёт

настоящий журнал для бухгалтера

Читайте в № 7'2013:

Налоговые новации в учёте недвижимости

Оформляем дистанционного работника

Уплата страховых взносов предпринимателем

Туристу в помощь

Договоры без точной стоимости. Как вести их учёт, зная обо всех нюансах

ЮБИЛЕЙНЫЙ **150** ВЫПУСК

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

№ 7/2013

читайте в номере:

общие вопросы

Реформа гражданского законодательства: новое в регулировании правил о сделках, сроках исковой давности, доверенностях 3

Наталья ШИШКОЕДОВА — **Комментарий к Федеральному закону от 07.05.13 № 100-ФЗ** «О внесении изменений в подразделы 4 и 5 раздела I части первой и статью 1153 части третьей Гражданского кодекса Российской Федерации»

налоги

Ориентиры налогового стимулирования в трёхлетней перспективе 14

Татьяна МАСЛОВА — **Комментарий к Основным направлениям налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов**

Осмотрительность при выборе бизнес-партнёров и борьба со скрытностью налоговиков 31

Иван МОЛЧАНОВ — **Комментарий к письму Минфина России от 16.05.13 № 03-02-07/1/17050** <Об обязанности налоговых органов предоставлять налогоплательщику информацию об исполнении контрагентом налогоплательщика обязанности по уплате налогов и сборов>

Переоформление лицензии по разным основаниям: как платить государственную пошлину? 35

Павел ЯКОВЕНКО — **Комментарий к письму Минфина России от 17.05.13 № 03-05-04-03/17423** <Об уплате государственной пошлины за действия уполномоченных органов, связанные с переоформлением лицензии>

Роковые отходы или двойное налогообложение? 41

Александр АНИЩЕНКО

Комментарий к постановлению ФАС Восточно-Сибирского округа от 26.04.13 № А19-20915/2011 <О проверке законности и обоснованности судебного решения в связи с нарушением судом норм материального права>

ВЗНОСЫ

Исчисление дополнительных страховых взносов в ПФР 46

Владимир МАЛЫШКО

Комментарий к письму Минтруда России от 30.04.13 № 17-4/727 <О порядке применения дополнительных тарифов страховых взносов в ПФР>

УЧЁТ

Нормы естественной убыли товаров: нормативную базу обновили 55

Окончание. Начало комментария в «720 часов» № 6, 2013

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»

ПРАКТИЧЕСКИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ. ОФИЦИАЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ И КОММЕНТАРИИ.

№ 7/2013

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

ПРОФЕССИОНАЛЬНО, ДОСТОВЕРНО, ДОСТУПНО!

ПРАКТИЧЕСКИЙ бухгалтерский учёт

ежемесячный журнал

ежемесячный объём
80 стр.

В каждом номере:

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

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

ежемесячный объём
64 стр.

Подписка в любом почтовом отделении

Наши подписные индексы:

99455 — каталог «Почта России»

80500 — каталог «Роспечать»

Нас читают более 30 000 бухгалтеров России!

Реформа гражданского законодательства: новое в регулировании правил о сделках, сроках исковой давности, доверенностях

Комментарий к Федеральному закону от 07.05.13 № 100-ФЗ «О внесении изменений в подразделы 4 и 5 раздела I части первой и статью 1153 части третьей Гражданского кодекса Российской Федерации»

Наталья ШИШКОЕДОВА, консультант-эксперт

Совершенствование гражданского законодательства затрагивает не только юристов. Многие новшества будут актуальны и для бухгалтеров, а также, безусловно, для руководителей организаций. Это касается и новелл, введённых комментируемым законом.

Из всех принятых новшеств в рамках данной статьи мы рассмотрим три ключевые области изменений, затрагивающих:

- решения собраний, порождающих правовые последствия;
- институт представительства и доверенности;
- сроки исковой давности.

Решения собраний и их правовые последствия

Начнём с совершенно новой главы 9.1 ГК РФ, посвящённой решениям собраний. Её правила будут применяться к тем решениям собраний, которые будут приняты уже после вступления в силу закона № 100-ФЗ, то есть после 1 сентября 2013 года. Ретроспективно новая глава 9.1 ГК РФ не действует.

Актуальность появления этой главы связана с тем, что решения собраний принципиально отличаются от понятия «сделка». Это специфический юридический факт, который после 1 сентября 2013 года будет официально отграничен от сделки.

Как разъясняется в новой статье 181.1 ГК РФ, решение собрания, с которым закон связывает гражданско-право-

вые последствия, порождает правовые последствия, на которые решение собрания направлено для всех лиц, имевших право участвовать в данном собрании:

- участников юридического лица;
- сособственников;
- кредиторов при банкротстве
- и других участников гражданско-правового сообщества.

А также решение собрания порождает правовые последствия для иных лиц, если это установлено законом или вытекает из существа отношений.

Как видим, **нормы новой главы касаются не только общих собраний собственников (учредителей) хозяйственных обществ, но и распространяются, к примеру, на отношения, связанные с собранием кредиторов при банкротстве**.

Решение собрания будет считаться принятым только в том случае, если:

- за него проголосовало большинство участников собрания;
- доля их участия в собрании составила не менее 50 % от общего числа участников соответствующего гражданско-правового сообщества.

Решение собрания может приниматься посредством заочного голосования.

При наличии в повестке дня собрания нескольких вопросов по каждому из них принимается самостоятельное решение, если иное не установлено единогласно участниками собрания.

Информация, отражаемая в протоколе о результатах голосования	
Очное голосование	**Заочное** голосование
Дата, время и место проведения собрания	Дата, до которой принимались документы, содержащие сведения о голосовании членов гражданско-правового сообщества
Сведения о лицах, принявших участие в собрании	Сведения о лицах, принявших участие в голосовании
Результаты голосования по каждому вопросу повестки дня	
Сведения о лицах, проводивших подсчёт голосов	
Сведения о лицах, голосовавших против принятия решения собрания и потребовавших внести запись об этом в протокол	Сведения о лицах, подписавших протокол

О принятии решения собрания составляется протокол в письменной форме. Протокол подписывается председательствующим на собрании и секретарём собрания.

В зависимости от вида голосования в протоколе должна быть отражена информация, представленная в таблице.

Решение собрания будет считаться недействительным по основаниям, установленным ГК РФ или иными законами:

- в силу признания его таковым судом (оспоримое решение) или
- независимо от такого признания (ничтожное решение).

По общему правилу недействительное решение собрания оспоримо (если, конечно, из закона не следует, что решение ничтожно).

Оснований для признания решения собрания ничтожным не так уж много. Согласно статье 181.5 ГК РФ это происходит в случаях, если решение:

- принято по вопросу, не включённому в повестку дня, за исключением случая, если в собрании приняли участие все участники соответствующего гражданско-правового сообщества;
- принято при отсутствии необходимого кворума;
- принято по вопросу, не относящемуся к компетенции собрания;
- противоречит основам правопорядка или нравственности.

Решение собрания может быть признано судом недействительным при нарушении требований закона, в том числе в случае, если:

- допущено существенное нарушение порядка созыва, подготовки и проведения собрания, влияющее на волеизъявление его участников;
- отсутствовали полномочия у лица, выступавшего от имени участника собрания;
- допущено нарушение равенства прав участников собрания при его проведении;
- допущено существенное нарушение правил составления протокола, в том числе правила о письменной форме протокола.

А вот **по основаниям, связанным с нарушением порядка принятия решения**, если оно подтверждено решением последующего собрания, принятым в установленном порядке до вынесения решения суда, исходное **решение собрания не может быть признано судом недействительным**.

Решение собрания вправе оспорить в суде участник соответствующего гражданско-правового сообщества, не принимавший участия в собрании или голосовавший против принятия оспариваемого решения. А вот участник собрания, голосовавший за принятие решения или воздержавшийся от голосования, вправе оспорить в суде решение собрания только в тех случаях, если его волеизъявление при голосовании было нарушено.

Решение собрания не может быть признано судом недействительным, если голосование лица, права которого затрагиваются оспариваемым решением, не могло повлиять на его принятие и решение собрания не влечёт существенные неблагоприятные последствия для этого лица.

Решение собрания может быть оспорено в суде. Лицо, права которого нарушены принятием решения, должно сделать это в течение шести месяцев со дня, когда оно узнало или должно было узнать об этом, но не позднее чем в течение двух лет со дня, когда сведения о принятом решении стали общедоступными для участников соответствующего гражданско-правового сообщества.

Лицо, оспаривающее решение собрания, должно уведомить в письменной форме заблаговременно участников соответствующего гражданско-правового сообщества о намерении обратиться с таким иском в суд и предоставить им иную информацию, имеющую отношение к делу. Участники соответствующего гражданско-правового сообщества, не присоединившиеся в порядке, установленном процессуальным законодательством, к такому иску, в том числе имеющие иные основания для оспаривания данного решения, в последующем не вправе обращаться в суд с требованиями об оспаривании данного решения, если только суд не признает причины этого обращения уважительными.

Оспоримое решение собрания, признанное судом недействительным, будет считаться недействительным с момента его принятия.

Если решение собрания было опубликовано, то и сообщение о признании судом решения собрания недействительным должно быть опубликовано на основании решения суда в том же издании за счёт лица, на которое в соответствии с процессуальным законодательством возлагаются судебные расходы. А если сведения о решении собрания внесены в реестр, то и сведения о судебном акте, которым решение собрания признано недействительным, также должны быть внесены в соответствующий реестр.

Естественно, нормы главы 9.1 ГК РФ никоим образом не отменяют положений соответствующих федеральных законов, регламентирующих процедуры проведения, оформления результатов и претворения в жизнь решений общих собраний акционеров и учредителей различных хозяйственных обществ. Эти специальные нормы будут продолжать применяться точно так же, как и ранее.

О представительстве и доверенности

Ключевые моменты изменений в данной области заключаются в следующем:

- впервые в российском гражданском законодательстве **установлены правовые основы безотзывной доверенности**;
- **отменено ограничение срока действия доверенности**;
- сделки, совершённые представителем от имени представляемого в отношении самого себя, с 1 сентября 2013 года будут считаться оспоримыми, а не ничтожными;
- установлены дополнительные меры защиты прав и законных интересов контрагента по сделке, совершаемой неуполномоченным лицом.

Начнём с безотзывных доверенностей. Им посвящена статья 188.1 ГК РФ.

Во-первых, выдать безотзывную доверенность может только лицо, которое осуществляет предпринимательскую деятельность.

Во-вторых, в самой доверенности должно присутствовать прямое указание на её безотзывность.

В-третьих, безотзывная доверенность должна быть удостоверена нотариально.

В-четвёртых, лицо, которому была выдана безотзывная доверенность, не может передоверить совершение действий, на которые оно уполномочено, другому лицу, если иное не предусмотрено в доверенности.

И наконец, **в-пятых**, **название «безотзывная» совершенно не означает, что такую доверенность совсем невозможно отменить**. Основания для отмены могут быть перечислены непосредственно в самой доверенности. И в любом случае безотзывная доверенность может быть отменена:

- после прекращения того обязательства, для обеспечения или исполнения которого она была выдана;
- в любое время в случае злоупотребления представителем своими полномочиями, а равно возникновения обстоятельств, очевидно свидетельствующих о том, что такое злоупотребление возможно в будущем.

Впрочем, именно тот факт, что поверенный, имея безотзывную доверенность, получит больше возможностей для злоупотреблений (например, для совершения юридически значимых действий от имени доверителя вопреки его воле и в ущерб ему), чем при «обычной» доверенности, порождает необходимость анализа и оценки доверителем дополнительных правовых рисков при принятии решения относительно вида доверенности, которую он намеревается выдать.

Следующее ключевое изменение заключается в том, что в новой редакции пункта 1 статьи 186 ГК РФ говорится лишь о том, что в случае, если в доверенности не указан срок её действия, то она сохраняет силу в течение года со дня её совершения. **Ограничения срока действия доверенности тремя годами, как это было раньше (и пока ещё сохраняется до 1 сентября 2013 года), больше нет.** А это значит, что после вступления в силу комментируемого закона доверенность можно будет выдавать на любой срок, главное — зафиксировать его в самой доверенности.

Если же непосредственно в доверенности **указания на срок не будет, она будет считаться действительной всего один год.**

Теперь обратимся к третьей из перечисленных новелл. В пока ещё действующей редакции пункта 3 статьи 182 ГК РФ заложено правило о том, что представитель вообще не имеет права заключать сделки в отношении себя лично от имени представляемого. Поэтому в большинстве случаев судьи трактуют подобные сделки, если они всё-таки заключены, как ничтожные. Однако такой подход, мягко говоря, неразумен. Ведь далеко не всегда такая сделка приводит к нарушению интересов представляемого лица — наоборот, она может быть выгодна для него. Поэтому **в новой редакции данной нормы (с учётом изменений, вносимых комментируемым законом) такие сделки признаются оспоримыми**. Признаваться недействительными они могут только по иску представляемого, если они нарушают его интересы. А представитель должен будет доказывать, что интересы представляемого всё-таки не были нарушены.

И наконец, четвёртый важный нюанс — **дополнительные меры защиты прав и интересов контрагента по сделке, совершённой неуполномоченным лицом**. Они заключаются в следующем.

Во-первых, в новой редакции ст. 183 ГК РФ уточняется, что до одобрения сделки представляемым другая сторона вправе отказаться от неё в одностороннем порядке, заявив об этом совершившему сделку лицу или представляемому. Исключение составляют только случаи, когда при совершении сделки сторона знала или должна была знать об отсутствии у совершающего сделку лица полномочий либо об их превышении.

Во-вторых, контрагент по сделке, заключённой с неуправомоченным лицом, наделяется правом уточнить у представляемого, собирается ли он одобрять сделку.

В-третьих, в случае если представляемый отказался одобрить сделку или его ответ на предложение её одобрить не поступил в разумный срок, другая сторона вправе:

- либо потребовать от неуправомоченного лица, совершившего сделку, исполнения сделки;

- либо в одностороннем порядке отказаться от неё и потребовать от этого лица возмещения убытков.

Причём указанные убытки не подлежат возмещению только в случае, если при совершении сделки другая сторона знала или должна была знать об отсутствии полномочий или их превышении.

Конечно, на практике именно эта часть может вызывать споры. Остаётся неясным, как можно доказать, что ваша компания не должна была знать, что представитель, совершивший сделку, не одобренную представляемым, не имел достаточных полномочий на её заключение. Пока можно дать совет обращать особое внимание на наименования должностей тех лиц, которые заключают сделки (подписывают соответствующие договоры). Вряд ли сотрудник отдела кадров уполномочен заключить от имени организации договор на выполнение ремонтных работ в офисе компании.

Комментируемый закон также внёс менее значительные изменения в некоторые другие вопросы представительства и доверенности, в частности такие.

В новой редакции статьи 184 ГК РФ в отношении одновременного представительства разных сторон в сделке уточнено, что в такой ситуации исключается обязанность коммерческого представителя исполнять данные ему поручения с заботливостью обычного предпринимателя. Впрочем, и сейчас каждый обязан вести себя добросовестно (п. 3 ст. 1 ГК РФ).

Если коммерческий представитель действует на организованных торгах, то предполагается, что представляемый согласен на одновременное представительство таким представителем другой стороны (сторон), если не доказано иное.

Представитель, передавший полномочия другому лицу в порядке передоверия, согласно новой редакции статьи 187 ГК РФ не утрачивает своих полномочий по первоначальной доверенности, хотя иное может быть указано в доверенности или в законе.

Правило о нотариальном удостоверении не будет применяться к доверенностям, выдаваемым в порядке

передоверия юридическими лицами, руководителями филиалов и представительств юридических лиц. На текущий момент статьи 185 и 187 ГК РФ допускают отсутствие нотариального удостоверения доверенностей, выдаваемых в порядке передоверия, только в отношении доверенностей на получение заработной платы или иных доходов, вкладов граждан и т. п. Комментируемый закон также ограничивает последующее передоверие, которое по общему правилу не допускается, если только иное не было предусмотрено в законе или в первоначальной доверенности. Однако непосредственно в доверенности, выдаваемой в порядке передоверия, «иное» предусматриваться не может.

И наконец, новый закон уточняет основания прекращения и отзыва доверенности. В частности, появилось **новое основание прекращения доверенности** — введение в отношении представляемого или представителя такой процедуры банкротства, при которой соответствующее лицо утрачивает право выдавать доверенности. Об отмене доверенности может быть сделана публикация в официальном издании, в котором размещаются сведения о банкротствах. При этом третьи лица считаются извещёнными об отмене доверенности по истечении одного месяца со дня указанной публикации, если они не были извещены об этой отмене ранее. Заявитель должен нотариально засвидетельствовать свою подпись на заявлении об отмене доверенности.

А если третьему лицу предъявлена доверенность, о прекращении которой оно не знало и не должно было знать, то права и обязанности, приобретённые в результате действий лица, полномочия которого прекращены, сохраняют силу для представляемого и его правопреемников. На практике это означает, что именно представляемый наиболее заинтересован в том, чтобы оповестить всех потенциальных «третьих лиц» о факте прекращения доверенности. И, поскольку оповещать всех подряд лично просто физически невозможно, наиболее удобной формой представляется именно публикация данных оповещений в специализированных изданиях.

О сроке исковой давности

Общий срок исковой давности по-прежнему будет составлять три года со дня начала его течения. Но **по новым правилам защита нарушенного права не сможет осуществляться по истечении десяти лет со дня нарушения этого права**.

Причём для определения даты отсчёта теперь важен будет факт «узнавания» соответствующим лицом не только о нарушении своего права, но и о том, кто является надлежащим ответчиком по иску о защите этого права. До появления комментируемого закона привязки к факту и сроку определения надлежащего ответчика не было.

По обязательствам с определённым сроком исполнения течение исковой давности начинается по окончании срока исполнения. А по обязательствам, срок исполнения которых не определён либо определён моментом востребования, срок исковой давности исчисляется со дня предъявления кредитором требования об исполнении обязательства. Если должнику предоставляется льготный срок для исполнения такого требования, исчисление исковой давности начинается по окончании указанного срока. При этом **срок исковой давности во всяком случае не может превышать десяти лет со дня возникновения обязательства**. По регрессным обязательствам течение срока исковой давности начинается со дня исполнения основного обязательства.

Ещё одна новелла заключается в том, что срок исковой давности будет приостанавливаться при наступлении обстоятельств, указанных в пункте 1 статьи 202 ГК РФ, если те возникли или продолжали существовать в последние шесть месяцев срока давности (а если этот срок равен шести месяцам или менее, то в течение срока давности). Если же стороны прибегнут к предусмотренной законом процедуре разрешения спора во внесудебном порядке (процедуре медиации, посредничества, досудебной административной процедуре и т. п.), течение срока исковой давности будет приостановлено на срок, указанный законом, а при отсутствии такого срока — на шесть месяцев со дня начала названной процедуры.

Если стороны решат прибегнуть к предусмотренной законом процедуре разрешения спора во внесудебном порядке (включая процедуру медиации, посредничества, досудебную административную процедуру), то течение срока исковой давности будет приостанавливаться на срок, установленный законом для проведения такой процедуры, а при отсутствии такого срока — на шесть месяцев со дня начала процедуры.

Эти **новые правила призваны стимулировать мирное разрешение споров**.

Если же нарушенное право защищается в судебном порядке, срок исковой давности не будет течь со дня обращения в суд в установленном порядке за защитой нарушенного права и на протяжении всего периода осуществления судебной защиты нарушенного права. При этом в случае, если суд оставит иск без рассмотрения, течение срока исковой давности, начавшееся до предъявления иска, продолжится в общем порядке, если иное не вытекает из оснований, по которым судебная процедура защиты права прекращена. В частном случае если без рассмотрения будет оставлен иск, предъявленный в уголовном деле, то начавшееся до предъявления иска течение срока исковой давности будет приостановлено до вступления в законную силу приговора, которым иск оставлен без рассмотрения. В любом случае, если после оставления иска без рассмотрения неистекшая часть срока исковой давности составит менее шести месяцев, она будет увеличена до шести месяцев. Исключением станут случаи, когда основанием оставления иска без рассмотрения послужили действия (бездействие) истца.

В случае пропуска срока на предъявление к исполнению исполнительного документа по главному требованию истекшим будет считаться и срок исковой давности по дополнительным требованиям.

В следующем номере журнала мы расскажем об изменениях, касающихся сделок и порядка их признания недействительными.

Продолжение следует

Ориентиры налогового стимулирования в трёхлетней перспективе

Комментарий к Основным направлениям налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов

Одобрены Правительством РФ 30.05.13

Татьяна МАСЛОВА, эксперт «ПБУ»

Налоговая политика РФ (далее — НП) — важный инструмент регулирования деловой активности и привлечения инвестиций, борьба за которые в условиях кризиса только ужесточается. Поэтому на ближайшие три года основными целями одобренной НП (помимо бюджетного планирования) является разработка таких путей совершенствования российской налоговой системы, которые будут способствовать сбалансированности бюджетов, сохранению оптимального уровня налоговой нагрузки.

Основные направления НП не являются нормативным правовым актом. Но, зная, каков будет уровень налогов, каковы будут направления их использования в текущем периоде и в перспективе, организации и предприниматели смогут определить свои бизнес-ориентиры, спланировать принятие долгосрочных инвестиционных решений.

В разделе I основных направлений НП дана оценка основным итогам налоговых манёвров в прошедшем периоде — в 2013 году.

Меры в области налоговой политики, планируемые к реализации в 2014 году и плановом периоде 2015 и 2016 годов, отражены в разделе II основных направлений НП.

Здесь подчёркнуто, что в трёхлетней перспективе налоговая система должна стимулировать технологическое обновление и модернизацию производства, способствовать изъятию в бюджет сверхдоходов от благоприятной внешнеэкономической конъюнктуры (высоких мировых цен на нефть). Дополнительные доходы планируется получить в том числе за счёт улучшения качества налогового администрирования, сокращения теневой экономики.

Налоговое стимулирование и повышение бюджетных доходов

Правительство определилось с мерами налогового стимулирования. Они предусматривают изменение налогового законодательства **по семи направлениям**:

- поддержка инвестиций и развитие человеческого капитала;
- совершенствование налогообложения финансовых инструментов и создание международного финансового центра;
- упрощение налогового учёта и его сближение с бухгалтерским учётом;
- создание благоприятных налоговых условий для осуществления инвестиционной деятельности на отдельных территориях;
- совершенствование налогообложения торговой деятельности;
- реализация долгосрочной стратегии налоговой реформы в нефтяном секторе. Она предусматривает создание гибкой системы ставок в налогообложении добычи природных ресурсов, подготовку нового режима налогообложения добычи углеводородного сырья при разработке новых морских месторождений, завершение разработки специального режима налогообложения нефти, добываемой из трудноизвлекаемых запасов;
- корректировка тарифной политики в обязательном пенсионном, медицинском и социальном страховании; постепенный отказ от льготного обложения отдельных категорий плательщиков взносов при одновременном продлении до 2016 года действующих ныне тарифов для большинства страхователей; введение дифференцированных от годового дохода тарифов для индивидуальных предпринимателей.

Кроме того, **с целью повышения бюджетных доходов будут вноситься изменения в налоговое законодательство по пяти направлениям**:

- совершенствование налогообложения недвижимого имущества для граждан;
- совершенствование налогообложения недвижимого имущества организаций;
- корректировка ставок и уточнение действующего порядка в акцизном налогообложении;

- противодействие уклонению от налогообложения с использованием низконалоговых юрисдикций;
- совершенствование налогового администрирования.

Рассмотрим подробнее те из направлений, которые затрагивают большинство налогоплательщиков.

Систематизация льгот по НДФЛ

Среди мер поддержки, направленных на развитие человеческого капитала, ожидается внесение поправок в главу 23 НК РФ, регулирующую налогообложение физических лиц.

Первое, что радует, так это неизменность действующего порядка исчисления НДФЛ с доходов граждан с сохранением единой ставки для большинства видов доходов в размере 13%. Никаких намерений вводить прогрессивную шкалу ставок у Кабинета министров нет.

Второе направление — это расширение перечня лиц, имеющих право на стандартный «детский» налоговый вычет, предусмотренный подпунктом 4 пункта 1 статьи 218 НК РФ. Вычет для лиц, на обеспечении которых находятся дети, будет распространён на граждан (супругов граждан), усыновляющих (удочеряющих) детей, оставшихся без попечения родителей, в том числе детей-инвалидов. Это дополнение в НК РФ планируется внести во исполнение Указа Президента РФ от 28.12.12 № 1688 «О некоторых мерах по реализации государственной политики в сфере защиты детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей».

В основных направлениях НП упоминаются правительственные законопроекты, внесённые в Госдуму. В этой связи отметим, что в конце апреля текущего года думцы уже рассмотрели в первом чтении законопроект, целью которого является заметное повышение размера ряда стандартных налоговых вычетов на детей. Предлагается предоставлять налоговый вычет за каждый месяц налогового периода родителю, супругу (супруге) родителя, **усыновителю, супругу (супруге) усыновителя**, на обеспечении которых находится ребёнок, в следующих размерах:

- **1400 руб.** — на первого ребёнка;
- **2000 руб.** — на второго ребёнка;

- **4000 руб.** — на третьего и каждого последующего ребёнка;
- **12 000 руб.** — на каждого ребёнка-инвалида в возрасте до 18 лет, а также на каждого ребёнка — учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, являющегося инвалидом I или II группы.

Эта мера должна стимулировать усыновление детей гражданами РФ и должна оказать дополнительную финансовую поддержку лицам, усыновившим (удочерившим) детей, оставшихся без попечения родителей.

А вот опекунам, попечителям, приёмным родителям, супруге (супругу) приёмного родителя, на обеспечении которых находится ребёнок, вычеты повышаться не будут. Размер вычета останется на прежнем уровне:

- **1400 руб.** — на первого ребёнка;
- **1400 руб.** — на второго ребёнка;
- **3000 руб.** — на третьего и каждого последующего ребёнка;
- **3000 руб.** — на каждого ребёнка-инвалида в возрасте до 18 лет, а также на каждого ребёнка — учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, являющегося инвалидом I или II группы.

Сохранение вычетов на прежнем уровне объясняется тем, что на содержание детей в приёмной семье производятся ежемесячные выплаты. Они осуществляются в порядке и размерах, которые установлены региональными законами. А вот семьи, усыновившие детей, таких мер поддержки от государства не получают.

Думается, что доставит радость родителям и **увеличение с 280 000 до 350 000 руб.** предельного размера дохода в налоговом периоде, рассчитываемого с начала года нарастающим итогом, по достижении которого стандартный налоговый вычет не предоставляется.

В числе приоритетов, регулирующих налогообложение граждан, выделены меры, направленные на **систематизацию ряда освобождений от налогообложения в отношении социально значимых выплат (доходов)**.

Сейчас пункт 1 статьи 217 НК РФ содержит положение об иных предусмотренных законодательством выплатах и компенсациях, не подлежащих налогообложению. На практике при применении такой неопределённой правовой нормы возникают споры. Правительство посчитало, что настала пора устранить этот недостаток и конкретизировать перечень выплат в соответствующих пунктах статьи 217 НК РФ.

Например, выдача работникам по установленным нормам молока или других равноценных пищевых продуктов по письменным заявлениям работников может быть заменена компенсационной выплатой (ст. 222 ТК РФ). Замена производится в размере, эквивалентном стоимости молока или других равноценных пищевых продуктов, и при условии, что такая компенсационная выплата предусмотрена коллективным договором и (или) трудовым договором.

Но положений, непосредственно предусматривающих освобождение от НДФЛ сумм такой выплаты, в статье 217 НК РФ в настоящее время нет. Поэтому в основных направлениях НП предлагается, в частности, освободить от налогообложения компенсации в виде бесплатной выдачи работникам, занятым на работах с вредными условиями труда, молока (других равноценных пищевых продуктов) или соответствующие выплаты в денежной форме, а также бесплатную выдачу лечебно-профилактического питания.

На всех граждан, проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, планируется распространить норму об освобождении от налогообложения их доходов в виде оплаты стоимости проезда (включая и провоз багажа) к месту проведения отпуска (отдыха) на территории РФ и обратно.

В состав не подлежащих обложению НДФЛ (освобождаемых от налогообложения) предлагается включить и следующие доходы:

- гранты Президента РФ, выделяемые для проведения научных исследований, и гранты, предоставленные для поддержки науки и образования, культуры и искусства в РФ;
- материальную помощь, выплачиваемую органами службы занятости безработным гражданам, утратившим пра-

во на пособие по безработице, а также гражданам в период профессиональной подготовки, переподготовки и повышения квалификации по направлению органов службы занятости;
- материальную помощь, выплачиваемую из стипендиального фонда студентам;
- денежные средства, выплачиваемые органами службы занятости в связи с направлением на работу или обучение в другую местность.

Эти меры направлены на улучшение положения наиболее социально незащищённых групп населения.

Продолжают перечень поправки, которые коснутся пункта 33 статьи 217 НК РФ. Согласно этому пункту от обложения НДФЛ освобождается помощь (в денежной и натуральной формах), а также подарки, которые получены ветеранами Великой Отечественной войны (и другими категориями лиц, указанными в этом пункте), в части, не превышающей 10 000 руб. за налоговый период.

В преддверии 70-летия победы в Великой Отечественной войне (2015 год) Правительство РФ предполагает исключить указанное ограничение на сумму доходов. И тогда материальную помощь и подарки в любой сумме не нужно будет облагать НДФЛ.

Изменение порядка применения имущественных вычетов

К числу значимых отнесены и **меры по совершенствованию порядка применения имущественных налоговых вычетов** (п. 1.1.2 основных направлений НП).

Сейчас, как мы знаем, при определении размера налоговой базы налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета в сумме фактически произведённых им расходов, в частности на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них. Размер имущественного налогового вычета при этом ограничен суммой 2 000 000 руб. Но бывает так, что по разным причинам налогоплательщик не может использовать этот вычет полностью. Например, приобретение квартиры обош-

лось налогоплательщику в 1 500 000 руб. Оформив вычет и получив возврат налога с этой суммы, гражданин недоиспользовал вычет на сумму 500 000 руб. (2 000 000 – – 1 500 000). Но по другому объекту получить вычет в размере недоиспользованной суммы он не вправе. Ведь повторное предоставление имущественного налогового вычета, предусмотренного подпунктом 2 пункта 1 статьи 220 НК РФ, не допускается.

Правительство предлагает откорректировать норму и перейти к принципу предоставления указанного вычета налогоплательщику вне зависимости от количества жилых объектов (долей в приобретаемых объектах) в пределах установленного максимального размера имущественного налогового вычета. Иначе говоря, **граждане смогут получать имущественный налоговый вычет многократно в течение жизни вплоть до полного использования предельной суммы этого вычета**. Применительно к рассмотренному выше примеру гражданин сможет при покупке другого жилья получить имущественный вычет из его стоимости, но не выше остатка не израсходованной ранее суммы — 500 000 руб.

Наконец, в планах есть ещё одна поправка, связанная с имущественным вычетом, которая касается имущественного вычета из стоимости собственности несовершеннолетних детей.

Несовершеннолетние вправе воспользоваться указанным вычетом в случае, если они имеют доходы, подлежащие обложению НДФЛ по ставке в размере 13 %, установленной пунктом 1 статьи 224 НК РФ. Например, родители продают приватизированную квартиру, находившуюся в общей долевой собственности менее трёх лет, и в этом же году приобретают другую квартиру. В новой квартире у ребёнка также есть аналогичная доля. При приобретении имущества в общую долевую собственность размер имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами в соответствии с их долей (долями) собственности.

Значит, при оформлении квартиры каждый из совладельцев может воспользоваться имущественным налоговым вычетом исходя из его доли в указанном имуществе,

в том числе и несовершеннолетний ребёнок (при условии, что ранее он таким вычетом не пользовался). Положения главы 23 НК РФ в равной мере применяются ко всем физическим лицам независимо от их возраста. А согласно пункту 1 статьи 26 НК РФ налогоплательщик может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через законного или уполномоченного представителя.

В этой ситуации несовершеннолетний ребёнок вправе использовать имущественный налоговый вычет, пропорциональный его доле в праве собственности на вновь приобретённую квартиру, посредством уменьшения суммы НДФЛ, исчисленного с дохода, полученного от продажи предыдущей квартиры. От имени ребёнка вычет вправе заявить его законные представители — родители (см., например, письмо Минфина России от 06.08.12 № 03-04-05/7-917).

Если же у ребёнка нет доходов, облагаемых по ставке 13%, за него имущественный вычет могут получить родители (усыновители, приёмные родители, опекуны, попечители). Это следует из пункта 1 статьи 28 ГК РФ, в котором сказано, что за несовершеннолетних, не достигших четырнадцати лет, сделки могут совершать от их имени только их законные представители (прежде всего родители), которые несут имущественную ответственность по этим сделкам. При этом ребёнок не имеет права собственности на имущество родителей, а родители не имеют права собственности на имущество ребёнка (п. 4 ст. 60 СК РФ). Другими словами, родитель, приобретший квартиру в собственность своего несовершеннолетнего ребёнка, имеет право на однократное получение имущественного налогового вычета, при условии что расходы по приобретению квартиры были произведены им за свой счёт. Так определил Конституционный суд РФ в постановлении от 01.03.12 № 6-П «По делу о проверке конституционности положения абзаца второго подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации».

В налоговом законодательстве таких чётких правил нет. Поэтому с учётом указанного судебного решения в НК РФ

должен быть закреплён порядок получения имущественного налогового вычета налогоплательщиками, являющимися родителями (усыновителями, приёмными родителями, опекунами, попечителями) и осуществляющими новое строительство или приобретение за свой счёт имущества в собственность своих несовершеннолетних детей (подопечных в возрасте до 18 лет). Такая поправка запланирована в основных направлениях НП (п. 1.1.2).

Забегая вперёд, скажем, что возможно изменение в правилах предоставления и другого вида имущественного вычета, связанного с продажей недвижимости (подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ). Сейчас при определении налоговой базы налогоплательщик вправе получить имущественный вычет в суммах, полученных в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности менее трёх лет. Размер вычета равен сумме полученного от продажи дохода, но не более в целом 1 000 000 руб. Вместо использования права на получение указанного имущественного налогового вычета налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведённых им и документально подтверждённых расходов, связанных с получением этих доходов.

Изменения предполагают, что освобождение будет предоставляться только в том случае, если в собственности налогоплательщика на дату продажи объекта имущества помимо продаваемого объекта не будет находиться более трёх таких объектов. Пока эта норма прописана расплывчато. При подсчёте объектов надо брать общее их количество или суммироваться будут только однотипные объекты? Предположим, что в собственности налогоплательщика находится квартира в городе, дача в пригороде, два гаража и три земельных участка. Налогоплательщик продаёт один из земельных участков. Сейчас право на вычет ограничено лишь суммой доходов от продажи, не превышающей 1 000 000 руб., или расходами, связанными с приобретением этого участка. Будет ли у налогоплательщика право

на вычет в ближайшей перспективе? Если брать во внимание только земельные участки, которых помимо продаваемого у налогоплательщика останется два, то право на вычет останется. А если исходить из общего количества объектов недвижимости (7), то при продаже земельного участка оставшееся их количество (6) превысит установленное ограничение (3). И тогда вычет налогоплательщику не положен.

Стимулирование финансовой активности населения

Далее остановимся на **мерах, направленных на поднятие уровня финансовой активности населения**.

Наши граждане с недоверием относятся к банкам. Многие из тех, кто хоть раз попадал в кредитный «омут», в дальнейшем могут навсегда отказаться иметь дело с банком или кредитной организацией. Причин тому много: печальный опыт 90-х годов, непрозрачность кредитных договоров, высокие процентные ставки, неуверенность в завтрашнем дне, некорректное поведение коллекторов, выбивающих долги. И отсутствие элементарных знаний законодательства порой приводит к печальным последствиям. Хотя в последние годы стороны гражданско-правовых отношений всё чаще прибегают к судебной защите нарушенных прав, свобод и охраняемых законом интересов. В результате формируется судебная практика по разрешению спорных ситуаций в сфере кредитования граждан (см. Обзор судебной практики по гражданским делам, связанным с разрешением споров об исполнении кредитных обязательств, утв. Президиумом ВС РФ 22.05.13). Это помогает решать возникающие проблемы на стадии досудебного урегулирования.

По правде сказать, не всё мы знаем и о том, какие сегодня есть финансовые инструменты для инвестиций свободных средств, кроме известных всем банковских депозитов. Предлагаемые отечественными банками современные финансовые продукты (вложение средств в векселя и сертификаты, брокерские услуги и услуги доверительного управления по операциям с ценными бумагами и др.) ис-

пользует незначительное число людей. Вкладывать средства в недвижимость или в собственное дело люди боятся. Вот и получается, что граждане или вообще не делают сбережения, или предпочитают (при наличии свободных средств) вкладывать их в краткосрочные депозиты.

Разработчики основных направлений НП решили, что нужно укреплять взаимное доверие между населением и банками, расширять налоговые привилегии и распространять их на доходы, получаемые от инвестиций в ценные бумаги.

Сейчас от НДФЛ освобождены доходы от продажи жилой недвижимости, находившейся в собственности более трёх лет. Не облагаются этим налогом и проценты по рублёвым банковским вкладам в пределах ставки рефинансирования Банка России, увеличенной на 5 процентных пунктов.

Но вот с льготами по доходам от реализации ценных бумаг не всё так просто.

Сейчас по общему правилу (п. 12 ст. 214.1 НК РФ) финансовый результат по операциям с ценными бумагами определяется как доходы от таких операций за вычетом соответствующих расходов. Расходами по операциям с ценными бумагами признаются документально подтверждённые и фактически осуществлённые налогоплательщиком расходы, связанные с приобретением, реализацией, хранением и погашением ценных бумаг.

По мнению Правительства РФ, если освободить от налогообложения всю сумму такого рода доходов, то это может снизить прогрессивность налогообложения. Аргументируется это тем, что вероятность получить доход от инвестиций в ценные бумаги у высокооплачиваемых лиц выше, чем у людей с низкими доходами. В результате в условиях действия единой ставки налогообложения зажиточные граждане будут платить меньше НДФЛ, чем менее обеспеченные.

Нецелесообразно и полное освобождение от налогообложения прироста капитальной стоимости от реализации ценных бумаг при сроке владения свыше трёх лет (как это предусмотрено при реализации недвижимости и иного

имущества (например, машин)). Такой подход может привести к тому, что от налога будут освобождаться продажи крупных пакетов акций, а это не является целью предоставления подобной льготы. И ещё. Такая мера сведёт к нулю эффективность льготы, согласно которой освобождаются от налогообложения доходы от реализации необращающихся акций и обращающихся акций, торгуемых на инновационной секции ММВБ (венчурные инвестиции), если срок владения этими акциями превышает 5 лет.

В результате проведённого анализа составители основных направлений НП предложили использовать для создания благоприятных налоговых условий для физических лиц, инвестирующих средства в различные виды активов, следующие подходы.

Во-первых, по НДФЛ предлагается ввести **новый вид имущественного вычета — инвестиционный**. Этот вычет будет предоставляться налогоплательщикам, получившим прибыль от реализации (погашения) обращающихся на организованном рынке ценных бумаг. Условия предоставления вычета — **централизованное хранение и трёхлетний срок нахождения в собственности** таких ценных бумаг. Инвестиционный имущественный вычет на аналогичных условиях планируется предоставлять и в отношении прибыли от реализации инвестиционных паёв, состоящих из указанных ценных бумаг.

Чтобы не предоставлять инвестиционный имущественный вычет при получении доходов от прямых инвестиций, планируется ограничить предельную сумму доходов, освобождаемых от налогообложения при продаже акций, величиной прибыли, получаемой от реализации количества акций, в размере не более 3 000 000 руб. за каждый год владения ценными бумагами.

Срок владения ценными бумагами и размер освобождаемого от налогообложения дохода будут увязаны между собой специальным расчётом, в основу которого будет положен метод учёта запасов ФИФО (метод списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг по стоимости первых по времени приобретений). Этот метод и сейчас применяется по правилам статьи 214.1 НК РФ.

В законе о ценных бумагах должно появиться новое понятие «индивидуальный инвестиционный счёт». Будут определены требования к профессиональным участникам рынка ценных бумаг, которым будет дано право вести индивидуальные инвестиционные счета.

Граждане смогут выбирать один из двух вариантов льготного налогообложения рассмотренных нами доходов. Первый вариант — возможность применить инвестиционный налоговый вычет в сумме денежных средств, внесённых на индивидуальный инвестиционный счёт, но не более 400 000 руб. за налоговый период. Второй вариант — вместо инвестиционного вычета воспользоваться вычетом в сумме доходов, полученных по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счёте. При этом с момента заключения налогоплательщиком договора на ведение такого счёта должно пройти не менее пяти лет.

Во-вторых, предлагается изменить действующее ограничение, устанавливающее лимит на размер освобождаемых процентов по вкладам.

Как мы уже сказали ранее, сейчас проценты по рублёвым банковским вкладам у налогоплательщиков (независимо от их налогового статуса) освобождаются от обложения НДФЛ в пределах ставки рефинансирования Банка России, увеличенной на 5 процентных пунктов. Проценты по вкладам в иностранной валюте не облагаются НДФЛ, если установленная ставка не превышает 9% годовых. Например, если эффективная процентная ставка по рублёвому вкладу составляет 11,5% годовых, а ставка рефинансирования равна 8%, то вся сумма процентов по такому вкладу не облагается НДФЛ, т. к. ставка по вкладу не превышает установленный лимит ограничения (11,5% < 13% (8 + 5)).

В ближайшие три года предлагается снизить лимит ограничения по рублёвым вкладам до **величины ставки рефинансирования Банка России, увеличенной на 3 процентных пункта, а по вкладам в иностранной валюте — до 6% годовых**.

А в 2018–2020 годах Правительство РФ может пойти дальше и установить абсолютное значение предельной суммы освобождаемых процентов для физического лица,

а также применение аналогичных правил налогообложения НДФЛ получаемых процентных доходов по обращающимся облигациям с обязательным централизованным хранением.

В связи с такими изменениями банки могут законодательно обязать предоставлять налоговым инспекциям информацию о депозитах граждан и суммах начисленных процентов. Возможно, что информацию нужно будет предоставлять не на большинство вкладов, а лишь на те, **среднегодовой остаток по которым будет превышать определённую сумму**. В целях реализации этой меры **банки могут обязать подавать на вкладчиков сведения о суммах** начисленных процентов по банковским вкладам аналогично тому, как работодатели на своих работников подают в налоговые инспекции сведения по форме 2-НДФЛ. На наш взгляд, такая мера может перечеркнуть все усилия правительства по активизации финансовой активности населения.

Совершенствование налогообложения финансовых инструментов

Совершенствованию системы налогообложения и уплаты налогов на финансовых рынках посвящён пункт 1.2 основных направлений НП.

Мы не будем подробно останавливаться на всех этих мерах, так как большая часть из них касается налогообложения специфической категории доходов (в частности, доходов иностранных организаций, выплачиваемых российскими заёмщиками с использованием компаний, специально учреждённых для эмиссии еврооблигаций в иностранных государствах).

Из всего блока предложений этого раздела выделим два момента.

Первый касается упрощения налогового учёта операций с ценными бумагами.

По действующим правилам в отношении каждой сделки с ценными бумагами налогоплательщики должны подтверждать обоснованность применяемых цен. Если цены отклоняются от уровня рыночных цен, необходимо коррек-

тировать цену сделки в налоговом учёте. Это очень трудоёмко и обременительно, особенно для налогоплательщиков, не являющихся профессиональными участниками рынка ценных бумаг. Что предлагают изменить?

В целях упрощения налогового учёта предложено сохранить действующий порядок налогового администрирования цен по операциям с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок **только в отношении сделок, признаваемых контролируемыми**. А вот в отношении других сделок для целей налогообложения прибыли доходы и расходы разрешено будет определять исходя из фактической цены сделки.

Кроме того, предлагается установить порядок, в соответствии с которым доходы (расходы) по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, так же как и доходы (расходы) по биржевым финансовым инструментам срочных сделок, **будут включаться в налоговую базу по налогу на прибыль организаций, определяемую по основным видам деятельности налогоплательщика**.

Признано целесообразным объединить налоговые базы по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, заключёнными вне организованного рынка.

И второй момент. В ближайшее время планируется пересмотреть порядок отнесения процентов по долговым обязательствам на расходы, учитываемые при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций (п. 1 ст. 269 НК РФ).

Тот порядок контроля за предельными суммами процентов, признаваемыми расходами для целей налогообложения, который действует сейчас, является трудоёмким. Чтобы повысить эффективность этой работы, **предлагается установить предельные значения ставок процентов, в пределах которых в расходах признаётся сумма фактически начисленных процентов**. В отношении долговых обязательств, проценты по которым не превышают такое предельное значение, действие правил налогового

контроля за трансфертным ценообразованием будет ограничено, а может, и вовсе отменено.

Правильность применения ставок процентов, превышающих предельное значение, будет контролироваться в соответствии с действующими правилами налогового регулирования трансфертного ценообразования.

В заключение скажем несколько слов о **страховых взносах**. Повышать тарифы Правительство РФ до 2016 года не планирует. Большинство плательщиков продолжат платить взносы по тарифу 30% (на финансирование страховой и накопительной части пенсии). Сохранится и солидарная ставка тарифа 10%, которая и ныне применяется для исчисления взносов в ПФР сверх установленной предельной величины базы.

В связи с окончанием сроков действия льготных ставок тарифа будет происходить постепенный переход отдельных категорий плательщиков от льготного обложения страховыми взносами на общеустановленный тариф.

Предполагается, что индивидуальные предприниматели будут уплачивать взносы за себя по дифференцированному тарифу в зависимости от величины их годового дохода. В этой части отметим, что в начале июня Госдума рассмотрела в первом чтении законопроект, предусматривающий внесение поправок в статью 14 Федерального закона от 24.07.09 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования». Положения законопроекта направлены на «смягчение» негативных последствий повышения страховых взносов в государственные внебюджетные фонды для малого предпринимательства (и в особенности для индивидуальных предпринимателей, осуществляющих низкодоходные виды деятельности). Намечается, что индивидуальные предприниматели с годовым доходом до 300 000 руб. будут исчислять страховой взнос по обязательному пенсионному страхованию, исходя из 1 МРОТ (при этом совокупный размер страхового взноса во все государственные внебюджетные фонды составит 19 425 руб. в год). Предприниматели, чей годовой доход превысит 300 000 руб.,

будут исчислять страховой взнос в ПФР, исходя из 1 МРОТ плюс 1 % от суммы превышения величины фактически полученного предпринимателем годового дохода над пороговой величиной годового дохода, равной 300 000 руб. По мнению законодателя, такой дифференцированный подход к исчислению страховых взносов даст микробизнесу с небольшими доходами возможность продолжать работать легально и не уходить «в тень». Ну а более крупные предприниматели смогут формировать свои пенсионные права в большем объёме.

В случае необходимости поддержки отдельных секторов экономики будут предоставляться иные меры государственной поддержки, не затрагивающие систему обязательного социального обеспечения.

О том, по какому пути будет упрощаться налоговый учёт, как будет совершенствоваться налогообложение торговой деятельности, какими мерами будут повышаться бюджетные доходы, расскажем в следующем номере журнала.

Продолжение следует

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

Реклама здесь обошлась бы вам всего в 5000 руб.

БУХГАЛТЕРИЯ И БАНКИ
издательский дом

Осмотрительность при выборе бизнес-партнёров и борьба со скрытностью налоговиков

Комментарий к письму Минфина России от 16.05.13 № 03-02-07/1/17050 <Об обязанности налоговых органов предоставлять налогоплательщику информацию об исполнении контрагентом налогоплательщика обязанности по уплате налогов и сборов>

Иван МОЛЧАНОВ, аудитор

Налоговики требуют от налогоплательщиков контролировать своих будущих контрагентов с целью соблюдения принципа должной осмотрительности.

Но, как ни странно, сами инспекции не особо желают помогать налогоплательщикам в решении этого вопроса.

Так, некий налогоплательщик обратился в налоговую инспекцию с запросами о предоставлении информации об исполнении его контрагентами обязанностей по уплате налогов и сборов. Налоговики в письменных ответах отказали ему, аргументировав тем, что положениями статьи 32 НК РФ обязанность налоговых органов по предоставлению запрашиваемых сведений не предусмотрена. Насколько был правомерен такой отказ? Проблему рассмотрел Минфин России в комментируемом письме от 16.05.13 № 03-02-07/1/17050.

Требование осмотрительности

Произведённые расходы можно учесть для целей налога на прибыль, если они отвечают трём основным условиям: являются экономически обоснованными, документально подтверждены и направлены на получение дохода (п. 1 ст. 252 НК РФ). Никаких других обязательных требований для признания затрат НК РФ вроде бы не устанавливает.

Но не тут-то было. На практике налоговики уделяют большое внимание тому, проявляет ли налогоплательщик должную осмотрительность при выборе контрагента. Такой же позиции поддерживаются и арбитражные суды. Согласно пункту 10 постановления Пленума ВАС России

от 12.10.06 № 53 если налоговики докажут, что компания при выборе контрагента действовала без должной осмотрительности и осторожности, это может свидетельствовать о получении необоснованной налоговой выгоды. Это, в свою очередь, приводит к тому, что налогоплательщику могут доначислить НДС и налог на прибыль, предъявить штрафные санкции и пени. А заключившего договор налогоплательщика, не знающего о долгах контрагента, могут зачислить в ряды недобросовестных.

На местах арбитражные суды ориентируются на выводы, сделанные в постановлении № 53.

Так что осторожный налогоплательщик действительно должен быть осмотрительным.

Недоумение налогоплательщика

Отказ налоговой инспекции предоставить запрашиваемые сведения об исполнении контрагентами обязанности по уплате налогов вызвал удивление налогоплательщика. Может, это налоговая тайна? Стали разбираться.

Согласно статье 45 НК РФ обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. А в соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 102 НК РФ налоговую тайну составляют любые полученные налоговиками сведения о налогоплательщике, за исключением сведений о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения.

Налоговым правонарушением признаётся виновно совершённое противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность (ст. 106 НК РФ).

Статьёй 122 НК РФ установлено, что неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий или бездействия влечёт взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы налога.

Получается, что неуплата налога в установленный срок является налоговым правонарушением. А раз так, то отказ

налоговиков в предоставлении информации об уплате контрагентами налогов является незаконным? Ответ очевиден, и это подтверждается судебной практикой.

Суд на нашей стороне!

В определении ВАС РФ от 01.12.10 № ВАС-16124/10 «Об отказе в передаче дела в Президиум Высшего арбитражного суда Российской Федерации» высшая судебная инстанция признала правомерными выводы нижестоящих судов о том, что **сведения об исполнении налогоплательщиками своих обязательств по уплате налогов не являются налоговой тайной**. В своём выводе судьи опирались на статью 102 НК РФ и Федеральный закон от 27.07.06 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» (далее — закон № 149-ФЗ). Из этих документов следует, что запрашиваемая информация обусловлена необходимостью проявления должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента. Это значит, что у налоговиков отсутствовали правовые основания для отказа в предоставлении заявителю информации о выполнении потенциальными контрагентами своих налоговых обязательств.

Немного более подробно об этом было сказано в постановлении ФАС Уральского округа от 01.09.10 № Ф09-6957/10-С3. История этого судебного дела такова. Налоговая инспекция отказала налогоплательщику в предоставлении информации о контрагенте, касающейся исполнения последним налоговых обязательств. Налогоплательщик посчитал такой отказ ущемлением его прав, связанных с проявлением должной осмотрительности, и обратился в арбитражный суд. Судебный спор налогоплательщик выиграл, его требования суд удовлетворил. Позиция суда была такова.

В соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 102 НК РФ налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом сведения о налогоплательщике за исключением сведений о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения. Организация вправе осуществлять поиск и получать информацию в любых формах и из любых источников при

условии соблюдения требований, установленных федеральными законами (п. 1, 3 ст. 8 закона № 149-ФЗ).

Согласно подпункту 1 пункта 4 статьи 6 закона № 149-ФЗ обладатель информации при осуществлении своих прав обязан соблюдать права и законные интересы иных лиц.

Что касается решений и действий (бездействия) государственных органов и органов местного самоуправления, общественных объединений, должностных лиц, нарушающих право на доступ к информации, то они могут быть обжалованы в вышестоящий орган, вышестоящему должностному лицу или в суд. Такую норму содержит пункт 6 статьи 8 закона № 149-ФЗ.

Даже в письме МНС России от 05.03.02 № ШС-6-14/252 «Об отнесении сведений о задолженности налогоплательщика к налоговой тайне» сказано, что **при отсутствии признаков налогового правонарушения неисполнение обязанности по уплате налога в установленный срок является нарушением порядка уплаты налога**. А в соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 102 НК РФ **сведения об указанном нарушении не могут составлять налоговую тайну**.

Аналогичные решения в пользу налогоплательщиков принимались и в постановлениях ФАС Западно-Сибирского округа от 27.07.10 № А27-25441/2009, от 16.07.10 № А27-25724/2009. Эти решения были поддержаны определениями ВАС России соответственно от 01.12.10 № ВАС-16124/10 и от 17.11.10 № ВАС-15222/10.

Выводы

Проблемы, связанной с обращением в Минфин России, по большому счёту, нет. Есть только недостаточная информированность некоторых налоговых инспекций на местах. Ведь, например, даже в письме УФНС России по г. Москве от 03.10.08 № 09-10/093263 было сказано, что **сведения о задолженности налогоплательщиков перед бюджетами различных уровней являются отражением налогового правонарушения**, связанного с неисполнением налогоплательщиком обязанности по уплате налогов и сборов, **и не составляют налоговую тайну**. ■

Переоформление лицензии по разным основаниям: как платить государственную пошлину?

Комментарий к письму Минфина России от 17.05.13 № 03-05-04-03/17423 <Об уплате государственной пошлины за действия уполномоченных органов, связанные с переоформлением лицензии>

Павел ЯКОВЕНКО, аудитор

Уплата государственной пошлины. Казалось бы, ну что тут сложного? В статье 333.33 НК РФ указаны перечни юридических действий и размеры госпошлин, выбирай и плати.

А вот и нет. Кажущаяся простота положений главы 25.3 НК РФ при практическом применении вызывает у плательщиков госпошлины немало вопросов. Не является исключением и статья 333.33 НК РФ, которой регулируются размеры госпошлины за государственную регистрацию и совершение прочих юридически значимых действий. Как из нескольких вариантов уплаты госпошлины за переоформление лицензии выбрать правильный? Свою точку зрения на этот счёт озвучил Минфин России в комментируемом письме от 17.05.13 № 03-05-04-03/17423.

Можно так, а можно и эдак...

Организации, обратившейся с запросом к финансистам, нужно было уплатить госпошлину в связи с переоформлением лицензии.

В соответствии со статьёй 10 Федерального закона от 04.05.11 № 99-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» за предоставление лицензии, переоформление лицензии, выдачу дубликата лицензии уплачивается государственная пошлина в размерах и в порядке, которые установлены законодательством РФ о налогах и сборах.

Заглянув в подпункт 92 пункта 1 статьи 333.33 НК РФ, организация увидела, что уплата госпошлины предусмотрена за следующие действия:

- предоставление лицензии — 6000 руб.;

- переоформление документа, подтверждающего наличие лицензии, или приложения к такому документу в связи с внесением дополнений в сведения об адресах мест осуществления лицензируемого вида деятельности, о выполняемых работах и об оказываемых услугах в составе лицензируемого вида деятельности, в том числе о реализуемых образовательных программах, — 2600 руб.;
- переоформление документа, подтверждающего наличие лицензии, или приложения к такому документу в других случаях — 600 руб.;
- предоставление временной лицензии на осуществление образовательной деятельности — 600 руб.;
- предоставление дубликата лицензии — 600 руб.;
- продление срока действия лицензии — 600 руб.

У организации-лицензиата на момент подачи заявления о переоформлении лицензии имелись сразу три основания для переоформления лицензии:

- изменение наименования юридического лица;
- изменение адресов мест осуществления лицензируемого вида деятельности;
- изменение перечня работ и услуг в составе лицензируемого вида деятельности.

Возникло три версии, как правильно уплатить государственную пошлину в этом случае.

Версия первая. Уплачивается одна госпошлина в размере 2600 руб. за переоформление документа, подтверждающего наличие лицензии, или приложения к такому документу в связи с внесением дополнений в сведения об адресах мест осуществления лицензируемого вида деятельности, о выполняемых работах и об оказываемых услугах в составе лицензируемого вида деятельности, в том числе о реализуемых образовательных программах.

Версия вторая. Уплачиваются две госпошлины:

- 600 руб. — за переоформление документа, подтверждающего наличие лицензии, или приложения к такому документу в других случаях;
- 2600 руб. — за переоформление документа, подтверждающего наличие лицензии, или приложения к такому документу в связи с внесением дополнений в сведения об

адресах мест осуществления лицензируемого вида деятельности, о выполняемых работах и об оказываемых услугах в составе лицензируемого вида деятельности, в том числе о реализуемых образовательных программах.

Версия третья. Уплачиваются три госпошлины:

- 600 руб. — за переоформление документа, подтверждающего наличие лицензии, или приложения к такому документу в других случаях;
- 2600 руб. — за переоформление документа, подтверждающего наличие лицензии, или приложения к такому документу в связи с внесением дополнений в сведения об адресах мест осуществления лицензируемого вида деятельности;
- 2600 руб. — за переоформление документа, подтверждающего наличие лицензии, или приложения к такому документу в связи с внесением дополнений о выполняемых работах и об оказываемых услугах в составе лицензируемого вида деятельности, в том числе о реализуемых образовательных программах.

Какой из вариантов правильный? Проблема в том, что этот вопрос в НК РФ практически не освещён. Поэтому можно использовать любую из трёх версий и найти доказательства в её пользу. Но организации не хотелось переплачивать деньги, и за подсказкой в решении этой задачи она обратилась в Минфин России.

Ответ Минфина

Разъяснения составителей письма свелись к следующему. **Если у лицензиата на момент подачи заявления о переоформлении лицензии имеется несколько оснований для её переоформления, государственную пошлину следует уплачивать как за одно юридически значимое действие.**

При этом если в заявлении о переоформлении лицензии указаны основания, за которые предусматривается уплата государственной пошлины в соответствии с абзацами 3 и 4 подпункта 92 пункта 1 статьи 333.33 НК РФ, то, как считают финансисты, **государственная пошлина должна уплачиваться исходя из максимально возможного размера**.

Как говорится, и вашим, и нашим. Но так как других вариантов у нас всё равно нет, стоит прислушаться к мнению Минфина России.

Пример

У лицензиата на момент подачи заявления о переоформлении лицензии имеются сразу три основания для переоформления лицензии:

- изменение наименования юридического лица;
- изменение адресов мест осуществления лицензируемого вида деятельности;
- изменение перечня работ и услуг в составе лицензируемого вида деятельности.

Налогоплательщик должен уплатить одну госпошлину из максимально возможного размера — 2600 руб.

Лицензия необходима для ведения основной деятельности, поэтому налогоплательщику следует учесть её на счёте 26 «Общехозяйственные расходы».

В бухгалтерском учёте этот факт хозяйственной жизни отразится проводками:

Дебет 26 Кредит 68 субсчёт «Расчёты с бюджетом по уплате госпошлины»
— 2600 руб. — начислена госпошлина;

Дебет 68 субсчёт «Расчёты с бюджетом по уплате госпошлины» Кредит 51
— 2600 руб. — уплачена госпошлина.

От редакции. *Немного дополним ответ автора.*

Среди специалистов по учёту порой возникают дискуссии относительно того, на каком счёте следует отражать операции, связанные с госпошлиной, в бухгалтерском учёте. Иногда высказываются мнения, что это нужно делать на счёте 76 «Расчёты с прочими дебиторами и кредиторами». Автор отразил сумму уплаченной с банковского счёта госпошлины на счёте 68, и с предложенным вариантом мы согласны. Дело в том, что государственная пошлина, будучи законно установленным сбором, является единственным и достаточным платежом за совершение государственным органом (судом, нотариусом, миграционной службой, налоговой инспекцией и другим

уполномоченным учреждением) юридически значимых действий (рассмотрение заявлений, регистрация актов, удостоверение документов и др.).

Согласно инструкции по применению Плана счетов (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н) информацию о расчётах с бюджетами по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, и налогам с работниками этой организации следует обобщать на счёте 68 «Расчёты по налогам и сборам». Для отслеживания информации конкретно о госпошлине к этому счёту рекомендуется открывать субсчёт «Расчёты с бюджетом по уплате государственной пошлины».

Что же касается счёта 76, то в той же инструкции сказано, что он предназначен для обобщения информации о расчётах по операциям с дебиторами и кредиторами, не упомянутыми в пояснениях к счетам 60–75.

Итак, очевидно, что правильно отражать госпошлину на счёте 68.

А теперь представим себе ситуацию, что для уплаты госпошлины организация выдала деньги своему представителю-гражданину, и он по квитанции расплатился с лицензирующим органом наличными деньгами. Такой ***способ уплаты*** *не противоречит НК РФ (п. 3 ст. 333.18 НК РФ). В нём сказано, что факт уплаты госпошлины плательщиком в безналичной форме подтверждается платёжным поручением с отметкой банка или соответствующего территориального органа Федерального казначейства (иного органа, осуществляющего открытие и ведение счетов), в том числе производящего расчёты в электронной форме, о его исполнении.*

Факт же уплаты государственной пошлины плательщиком в наличной форме подтверждается либо квитанцией установленной формы, выдаваемой плательщику банком, либо квитанцией, выдаваемой плательщику должностным лицом или кассой органа, в который производилась оплата.

Вроде бы всё так, но в указанных положениях речь идёт о плательщике госпошлины. Мы же предположили, что госпошлину уплачивает представитель плательщика. Законен ли такой платёж?

НК РФ не запрещает организациям уплачивать налоги через законного или уполномоченного представителя.

Статья 26 НК РФ (п. 1 ст. 26) предоставляет налогоплательщику, плательщику сборов или налоговому агенту право выбирать — участвовать в налоговых правоотношениях лично или через представителя. При этом личное участие не исключает возможности привлечения представителя, равно как и участие представителя не может служить препятствием для личного участия перечисленных лиц в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Не возражает против уплаты госпошлины через представителя и Минфин России (письмо от 23.05.11 № 03-05-04-03/32).

В этом случае уплата госпошлины представителем отражается по дебету счёта 68 субсчёт «Расчёты с бюджетом по государственной пошлине» и кредиту счёта 76.

Выдача наличных представителю и уплата им госпошлины в бухгалтерском учёте плательщика отражаются следующими записями:

Дебет 71 Кредит 50

— *выданы деньги под отчёт представителю на уплату госпошлины;*

Дебет 68 субсчёт «Расчёты с бюджетом по уплате госпошлины» Кредит 76

— *отражена уплата госпошлины через представителя;*

Дебет 76 Кредит 71

— *отражено погашение задолженности подотчётным лицом — представителем по уплате госпошлины;*

Дебет 26 Кредит 68 «Расчёты с бюджетом по уплате госпошлины»

— *отнесена на расходы сумма уплаченной госпошлины за переоформление лицензии для основного вида деятельности.*

Учесть расходы по уплате госпошлины (при методе начисления) в разрезе рассматриваемой ситуации можно на дату обращения за совершением юридически значимых действий, т. е. одновременно с подачей заявления (п. 18 ПБУ 10/99).

В целях налогообложения прибыли (при методе начисления) уплаченную госпошлину за переоформление лицензии можно признать единовременно в составе прочих расходов (подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ, подп. 1 п. 7 ст. 272 и подп. 6 п. 1 ст. 333.18 НК РФ) (письмо Минфина России от 15.10.08 № 03-03-05/132). ■

Роковые отходы или двойное налогообложение?

Комментарий к постановлению ФАС Восточно-Сибирского округа от 26.04.13 № А19-20915/2011 <О проверке законности и обоснованности судебного решения в связи с нарушением судом норм материального права>

Александр АНИЩЕНКО, аудитор

В словарях бухгалтера и финансиста даётся такое определение понятия «двойное налогообложение»: это повторное взимание налоговых платежей с одного и того же объекта налогообложения. Двойное налогообложение встречается как в рамках одного государства, так и в международной практике.

Хотя до сих пор некоторые налогоплательщики наивно считают, что в нашей стране двойное налогообложение запрещено. Придётся нам их разочаровать.

У нас права человека и гражданина в части налогообложения регламентируются статьёй 57 Конституции РФ, в которой сказано, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.

Очевидно, что эти нормы никак нельзя квалифицировать в качестве принципов, гарантирующих однократность, справедливость и соразмерность налогообложения.

Ничего не сказано о запрете на двойное налогообложение ни в НК РФ, ни в других законах, регулирующих налогообложение. Так что содрать с налогоплательщика две шкуры считается допустимым.

Но в налоговом учёте есть и обратная сторона медали: недостаточное знание норм НК РФ, попытки уйти от кажущихся лишними налоговых трат могут привести к непростительным ошибкам. Именно это и произошло с налогоплательщиком, судебный спор которого с налоговой инспекцией рассматривал ФАС Восточно-Сибирского округа в постановлении от 26.04.13 № А19-20915/2011.

Роковые отходы

Спор возник на почве неправильного налогового учёта следующей хозяйственной операции.

Компания в 2008 году вывела из эксплуатации основные средства. В результате их демонтажа образовался металлолом. Однако в указанном году компания не включила в состав налоговых внереализационных доходов стоимость этого металлолома по рыночной цене и не уплатила с этих доходов налог на прибыль, как того требует НК РФ. Лишь при реализации металлолома в 2009 году были отражены доходы, с которых был уплачен налог.

Налоговики это выявили и доначислили компании налог, штраф и пени.

Компания пыталась доказать, что она включила стоимость металлолома в состав налоговых доходов в 2009 году, и если наказать её ещё и за 2008 год, то получится двойное налогообложение. Но такие доводы не произвели впечатления на арбитражный суд.

Несвоевременность чревата последствиями

Итак, основное средство превратилось в металлолом. Как эта операция сказывается на налогообложении прибыли?

В силу статьи 246 НК РФ общество является плательщиком налога на прибыль.

Объектом обложения по этому налогу признаётся прибыль, полученная налогоплательщиком (ст. 247 НК РФ). Для российских организаций прибылью признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведённых расходов.

Пунктом 1 статьи 248 НК РФ определено, что к доходам налогоплательщика относятся доходы от реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав и внереализационные доходы.

Внереализационными доходами признаются, в частности, доходы в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств (п. 13 ст. 250 НК РФ).

Налоговики выяснили, что налогоплательщик в 2008 году в момент составления актов о списании объектов основ-

ных средств по форме № ОС-4 стоимость образовавшегося лома чёрного и цветного металла во внереализационных доходах не учитывал.

Между тем пунктом 4.1 учётной политики общества для целей налогообложения на 2008 год было установлено, что при исчислении налога на прибыль определение даты получения доходов и осуществления расходов производится по методу начисления в соответствии со статьями 271, 272 НК РФ.

Согласно положениям статьи 271 НК РФ при методе начисления доходы признаются в том отчётном или налоговом периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств или иного имущества. Для внереализационных доходов в виде полученных материалов или иного имущества **при ликвидации выводимого из эксплуатации амортизируемого имущества датой получения дохода признаётся дата составления акта ликвидации амортизируемого имущества**, оформленного в соответствии с требованиями бухгалтерского учёта.

Таким образом, налогоплательщик, получив при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств материалы и иное имущество, должен был включить их стоимость в состав внереализационных доходов соответствующего налогового периода.

На основании пункта 1 статьи 249 НК РФ доходом от реализации признаётся выручка от реализации товаров, работ, услуг как собственного производства, так и ранее приобретённых, выручка от реализации имущественных прав.

Следовательно, обществу при получении лома чёрного и цветного металла от демонтажа основных средств и дальнейшей его реализации следовало отразить стоимость материалов в составе доходов дважды:

- при оприходовании металлолома, полученного от демонтажа основных средств, в составе внереализационного дохода в соответствии с пунктом 13 статьи 250 НК РФ;
- при реализации указанного имущества в составе доходов от реализации в соответствии с пунктом 1 статьи 249 НК РФ.

Ну а то, что спорные суммы были включены в состав налоговых доходов в 2009 году, для рассмотрения данного дела никакого значения не имеет. В силу статей 52–55 НК РФ налогоплательщик исчисляет налог по итогам каждого налогового периода на основе налоговой базы, то есть исходя из реальных результатов экономической деятельности за конкретный налоговый период. Так что доходы, возникшие в 2008 году, нужно было в этом году и учитывать.

Двойное налогообложение

Итак, понятно, почему судьи не усмотрели двойного налогообложения в ситуации с распределением доходов между 2008 и 2009 годами. Доход нужно было признавать в 2008 году. То, что компания сделала это только в 2009 году, означает лишь одно: была допущена ошибка, которую нужно было исправить и пересчитать налоги.

А что касается необходимости платить налог на прибыль как при появлении металлолома, так и при его реализации на сторону, то здесь платить налог два раза не придётся благодаря подпункту 2 пункта 1 статьи 268 НК РФ. Там сказано, что при реализации прочего имущества налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на цену приобретения или создания этого имущества, а также на сумму расходов, указанных в абзаце 2 пункта 2 статьи 254 НК РФ. А в этом абзаце как раз и говорится о стоимости имущества, полученного после разборки или демонтажа основных средств, которая пойдёт в налоговые доходы.

Пример

Общество демонтировало и ликвидировало полностью самортизированное основное средство, первоначальная стоимость которого составляла 300 000 руб.

В результате ликвидации получен металлолом рыночной стоимостью 112 400 руб. Затем этот металлолом был реализован металлургическому комбинату за 115 000 руб. Для упрощения примера исходим из допущения, что общество не понесло расходов, связанных с ликвидацией объекта.

В бухгалтерском учёте хозяйственная операция по ликвидации самортизированного объекта отражается проводками:

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

— *300 000 руб. — списана первоначальная стоимость ликвидированного основного средства;*

Дебет 02 Кредит 01 субсчёт «Выбытие основных средств»

— *300 000 руб. — списана сумма начисленной амортизации;*

Дебет 10 субсчёт «Прочие материалы» Кредит 91 субсчёт «Прочие доходы»

— *112 400 руб. — оприходован металлолом.*

Эта сумма в налоговом учёте в составе внереализационных доходов соответствующего отчётного периода принимается в расчёт при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Реализация металлолома металлургическому комбинату отражается в бухгалтерском учёте следующими записями:

Дебет 62 Кредит 91 субсчёт «Прочие доходы»

— *115 000 руб. — реализован металлолом металлургическому комбинату;*

Дебет 91 Кредит 10

— *112 400 руб. — списана в расходы стоимость оприходованного металлолома.*

Реализация металлолома с 2009 года не облагается НДС благодаря поправкам, внесённым Федеральным законом от 26.11.08 № 224-ФЗ в подпункт 25 пункта 2 статьи 149 НК РФ.

В бухгалтерском учёте финансовый результат от реализации металлолома — прибыль 2600 руб. (115 000 – 112 400) учитывается в месяце его реализации при списании сальдо прочих доходов и расходов за отчётный месяц с субсчёта 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счёт 99 «Прибыли и убытки»:

Дебет 91-9 Кредит 99

— *учтена прибыль от прочих доходов и расходов за отчётный месяц.*

Заметим, что если бы реализация металлолома была не разовой акцией, а постоянным явлением, то для отражения информации в бухгалтерском учёте нужно было бы использовать счёт 90.

Самое главное, что здесь ясно видно, что налог на прибыль со стоимости оприходованного металлолома в размере 112 400 руб. уплачен только один раз, поэтому никакого двойного налогообложения нет. ■

Исчисление дополнительных страховых взносов в ПФР

Комментарий к письму Минтруда России от 30.04.13 № 17-4/727 <О порядке применения дополнительных тарифов страховых взносов в ПФР>

Владимир МАЛЫШКО, эксперт «ПБУ»

С 1 января 2013 года отдельные страхователи, начисляющие выплаты и вознаграждения физическим лицам, обязаны уплачивать страховые взносы в ПФР по дополнительному тарифу (ст. 58.3 Федерального закона от 24.07.09 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования», ст. 33.2 Федерального закона от 15.12.01 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»). В текущем году с выплат и иных вознаграждений, начисленных застрахованным лицам, занятым на видах работ, указанных:

- в подпункте 1 пункта 1 статьи 27 Федерального закона от 17.12.01 № 173-ФЗ «О трудовых пенсиях в Российской Федерации», страховые взносы исчисляются по дополнительному тарифу, равному 4,0 %;
- подпунктах 2–18 пункта 1 статьи 27 закона № 173-ФЗ, — по дополнительному тарифу, составляющему 2 %.

Вполне возможно, что в течение месяца трудовые обязанности по одному из видов работ, перечисленных в подпунктах 1–18 пункта 1 статьи 27 закона № 173-ФЗ, работник выполняет не полностью. Каков в таких случаях порядок исчисления страховых взносов?

Минтруд России как государственный орган, которому предоставлено право издавать разъяснения в целях единообразного применения закона № 212-ФЗ (постановление Правительства РФ от 14.09.09 № 731 (в редакции от 25.03.13)), ответил на этот вопрос в комментируемом письме от 30.04.13 № 17-4/727.

Исчисления взносов

При полной занятости...

В начале письма чиновники указали, что в случае полной занятости работника в течение месяца на работах, указанных в подпунктах 1 и 2–18 пункта 1 статьи 27 закона № 173-ФЗ, исчисление страховых взносов осуществляется организацией по соответствующим дополнительным тарифам со всех начисленных в этом месяце в пользу данного работника выплат и вознаграждений, включаемых в базу для начисления страховых взносов в соответствии с положениями пункта 1 статьи 8 закона № 212-ФЗ.

При этом они напомнили, что по дополнительным тарифам положение, устанавливающее предельную величину базы для начисления страховых взносов (568 000 руб. (постановление Правительства РФ от 10.12.12 № 1276)), не применяется (п. 3 ст. 58.3 закона № 212-ФЗ, п. 3 ст. 33.2 закона № 167-ФЗ). То есть страховые взносы по приведённым тарифам уплачиваются независимо от величины базы для исчисления взносов.

Пример 1

Слесарь ремонтной службы (1964 года рождения) весь июль занимался ремонтом оборудования, установленного на участках действующего производства, где основные рабочие, ведущие технологический процесс, пользуются правом на льготное пенсионное обеспечение по списку № 1 производств, работ, профессий, должностей и показателей на подземных работах, на работах с особо вредными и особо тяжёлыми условиями труда, занятость в которых даёт право на пенсию по возрасту (по старости) на льготных условиях (утв. постановлением Кабинета Министров СССР от 26.01.91 № 10). В этом месяце ему было начислено 58 500 руб. На начало июля база работника для начисления страховых взносов в ПФР составила 526 300 руб., с которой по общему тарифу исчислено в ПФР 115 786 руб. (526 300 руб. × 22%).

База для начисления страховых взносов в ПФР по итогам июля составила 584 800 руб. (526 300 + 58 500). Это значение превышает предельную величину (584 800 > 568 000). Исходя из этого с доходов работника за январь–июль по общему тарифу исчислено 126 640 руб. (568 000 руб. × 22% + (584 800 руб. – 568 000 руб.) × 10%). Всего к уплате в ПФР за июль с дохода работника причитается 10 854 руб.

(126 640 – 115 786). И направляется эта сумма на финансирование страховой части трудовой пенсии.

За январь–июль в общей части индивидуального лицевого счёта работника будет отражено 90 880 руб. (568 000 руб. × 16 %), оставшиеся же 35 760 руб. (126 640 – 90 880) зачислены пенсионщиками в солидарную часть бюджета ПФР. Все дальнейшие суммы страховых взносов, исчисленные с доходов работника по тарифу 10 %, будут направляться на пополнение солидарной части бюджета. В списке № 1 указаны в том числе и рабочие ремонтных служб, занятые ремонтом оборудования в местах его установки на участках действующих производств, где основные рабочие, ведущие технологический процесс, пользуются правом на льготное пенсионное обеспечение (1020200а-1753г). Поэтому с дохода работника надлежит исчислить страховые взносы по дополнительному тарифу 4 %. Несмотря на то что размер выплат работнику превысил предельную величину, взносы по дополнительному тарифу исчисляются с полной суммы дохода — 2340 руб. (58 500 руб. × 4 %). Суммы дополнительных страховых взносов на финансирование страховой части пенсии пополняют солидарную часть бюджета ПФР.

...и при частичной занятости

В случае частичной занятости работника в течение месяца как на работах, поименованных в подпунктах 1–18 пункта 1 статьи 27 закона № 173-ФЗ, так и на работах с нормальными условиями труда исчисление страховых взносов по соответствующим дополнительным тарифам осуществляется страхователем со всех начисленных в этом месяце в пользу данного работника выплат и вознаграждений (включая премию) пропорционально количеству фактически отработанных дней на соответствующих видах работ с вредными, тяжёлыми и опасными условиями труда.

Если работник в течение месяца исполнял свои трудовые обязанности на работах с вредными, тяжёлыми и опасными условиями труда, по которым установлены разные величины дополнительных тарифов, то исчисление страховых взносов по соответствующим дополнительным тарифам в ПФР осуществляется по аналогии с частичной занятостью работника на работах с вредными и опасными условиями труда — **пропорционально количеству фактически отработанных дней на соответствующих видах работ**.

Пример 2

Организация производит несколько видов химической продукции, часть из неё выпускается на производствах, перечисленных в списке № 1 и списке № 2, занятость в которых даёт право на пенсию по возрасту (по старости) на льготных условиях. В июле электрик организации занимался ремонтом, профилактикой и обслуживанием электрооборудования во всех производствах организации, в том числе и перечисленных в списках № 1 и 2. На этих производствах он отработал соответственно 8 и 6 рабочих дней, всего же в этом месяце 23 рабочих дня. За июль работнику начислено 36 800 руб.

Начисленное за июль вознаграждение по трудовому договору полностью включается в базу по исчислению страховых взносов в ПФР по общему тарифу.

Рабочие, занятые на ремонте, профилактике, обслуживании электрооборудования в производствах, перечисленных в списке № 1 и списке № 2, также входят в число тех лиц, которым предоставляется право на пенсию по возрасту (по старости) на льготных условиях по соответствующим спискам. В связи с этим работодатель должен начислить страховые взносы по дополнительным тарифам, действующим в текущем году, исходя из частей вознаграждения, приходящихся на фактически отработанное время на соответствующих видах производств.

За осуществление работ в цехе из списка № 1 электрику начислено 12 800 руб. (36 800 руб. : 23 дн. × 8 дн.), в цехах по списку № 2 — 9600 руб. (38 600 руб. : 23 дн. × 6 дн.). Исходя из этого причитающиеся к уплате суммы страховых взносов по дополнительным тарифам за июль с вознаграждения работника составят 512 руб. (12 800 руб. × 4 %) и 192 руб. (9600 руб. × 2 %).

С части вознаграждения 14 400 руб. (36 800 – 12 800 – 9600), приходящейся на обслуживание электрооборудования в производствах с нормальными условиями труда, дополнительные страховые взносы не начисляются.

Дополнительные взносы с премий

Разъяснили трудовики и порядок начисления дополнительных страховых взносов с начисляемых премий.

Предположим, работник был занят на «вредных» работах, поименованных в подпунктах 1 и 2–18 пункта 1 статьи 27 закона № 173-ФЗ. Премия по результатам этой ра-

боты за отчётный период (месяц отчётного периода) начисляется работнику в текущем месяце следующего отчётного периода, в котором он уже занят на работах, поименованных только в подпункте 1 пункта 1 статьи 27 закона № 173-ФЗ.

В этой ситуации премия в текущем отчётном периоде (периоде начисления) включается в облагаемую базу для исчисления страховых взносов по дополнительному тарифу (4 %) в текущем году.

Из этого последовал вывод о том, что **применение того или иного дополнительного тарифа страховых взносов в ПФР зависит от момента начисления выплаты и не зависит от периода, за который она выплачивается**.

Продолжение примера 2

Дополним условие примера 2. В июле работнику была начислена премия за июнь в размере 11 500 руб. В первый месяц лета электрик обслуживал электрооборудование исключительно в производствах с нормальными условиями труда.

Премия выплачивается за месяц, в котором работник не выполнял свои функциональные обязанности на работах с особо вредными и тяжёлыми условиями труда. Но выплачивается она в периоде, когда работник обслуживает электрооборудование «вредных» производств. Последнее как раз и обязывает работодателя начислить страховые взносы по дополнительным тарифам из частей премии, приходящихся на фактически отработанное время на соответствующих видах производств.

Часть премии, приходящаяся на работы в цехе из списка № 1, составит 4000 руб. (11 500 руб. : 23 дн. × 8 дн.), в цехах по списку № 2 — 3000 руб. (11 500 руб. : 23 дн. × 6 дн.).

Исходя из этого суммы страховых взносов по дополнительным тарифам за июль с премии, выплачиваемой за июнь, составят 160 руб. (4000 руб. × 4 %) и 60 руб. (3000 руб. × 2 %).

Всего же за июль начислено страховых взносов по дополнительному тарифу 4 % в сумме 672 руб. (512 + 160), а по тарифу 2 % — в сумме 252 руб. (192 + 60).

Общая сумма дохода работника за июль, 48 300 руб. (36 800 + 11 500), учитывается при определении базы по начислению страховых взносов по общему тарифу за январь–июль.

Отражение начислений

В форме РСВ-1 ПФР

Трудовики, к сожалению, не разъяснили, как следует заполнять подразделы:

- 2.2 «Расчёт страховых взносов по дополнительному тарифу для отдельных категорий плательщиков страховых взносов, указанных в части 1 статьи 58.3 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ» и
- 2.3 «Расчёт страховых взносов по дополнительному тарифу для отдельных категорий плательщиков страховых взносов, указанных в части 2 статьи 58.3 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ» —

раздела 2 расчёта РСВ-1 ПФР (утв. приказом Минтруда России от 28.12.12 № 639н) в случае, когда работник в течение месяца лишь частично занят на производствах с вредными, тяжёлыми и опасными условиями труда.

Порядком заполнения формы расчёта РСВ-1 ПФР по строке 280 подраздела 2.2 и строке 290 подраздела 2.3 раздела 2 расчёта предлагается отражать в соответствующих графах выплаты, поименованные в пунктах 1, 2 статьи 7 закона № 212-ФЗ. Суммы этих выплат следует отражать нарастающим итогом с начала года и за каждый из последних трёх месяцев отчётного периода (п. 10.1, 12.1 порядка заполнения).

Суммы выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физических лиц в соответствии со статьёй 7 закона № 212-ФЗ и в соответствии с международными соглашениями, нарастающим итогом с начала года и за каждый из последних трёх месяцев отчётного периода применительно к годам рождения физических лиц и в части иностранных граждан согласно пунктам 8.3 и 8.4 порядка заполнения указываются по строкам 201, 202 и 203 подраздела 2.1 раздела 2 расчёта.

Структура подразделов 2.1, 2.2 и 2.3 практически одинакова. Для определения размеров баз страховых взносов в общем порядке (стр. 240, 241 подраздела 2.1) и дополнительных (стр. 284 подраздела 2.2, стр. 294 подраздела 2.3), из общей суммы выплат и иных вознаграждений вычитаются:

- суммы выплат и иных вознаграждений, не подлежащих обложению страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование в соответствии со статьёй 9 закона № 212-ФЗ (п. 8.5, 10.2, 12.2 порядка заполнения), и
- суммы фактически произведённых и документально подтверждённых расходов, связанных с извлечением доходов, полученных по договору авторского заказа, договору об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, или суммы расходов, которые не могут быть подтверждены документально и принимаются к вычету в размерах, установленных пунктом 7 статьи 8 закона № 212-ФЗ (п. 8.5, 10.3, 12.3 порядка заполнения).

В подразделе 2.1 в качестве вычитаемых предусмотрены ещё и суммы, превышающие предельную величину базы для начисления страховых взносов (568 000 руб.).

Как видим, в соответствии с порядком заполнения во всех трёх подразделах раздела 2 по первой строке (первому блоку строк подраздела 2.1) указывается общая сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физических лиц в соответствии со статьёй 7 закона № 212-ФЗ.

Исчисленная по предлагаемому алгоритму база для начисления дополнительных страховых взносов будет соответствовать действительной базе, если все физические лица, которым страхователь произвёл начисления выплат и вознаграждений, заняты на видах работ, указанных в подпункте 1 пункта 1 статьи 27 закона № 167-ФЗ, или на видах работ, указанных в подпунктах 2–18 пункта 1 статьи 27 закона № 167-ФЗ.

При наличии же застрахованных лиц, которые:

- трудятся на рабочих местах с нормальными условиями труда и (или)
- частично заняты на производствах с вредными и тяжёлыми условиями труда или
- заняты на производствах, перечисленных в списках № 1 и 2, —

для получения действительной базы по начислению дополнительных страховых взносов помимо предлагаемых порядком заполнения вычитаемых необходимо ещё одно —

суммы выплат и вознаграждений, начисленные указанным лицам. И в какие из строк подраздела 2.2 (281 или 282), подраздела 2.3 (291 или 292) заносить данные суммы, неизвестно, поскольку они не относятся ни к не подлежащим обложению страховыми взносами доходам в соответствии со статьёй 9 закона № 212-ФЗ, ни к суммам, принимаемым к вычету.

Логичнее всего, на наш взгляд, по строке 280 подраздела 2.2 и строке 290 подраздела 2.3 сразу отражать суммы выплат и вознаграждений, начисленные физическим лицам, занятым на видах работ, указанных в подпункте 1 пункта 1 статьи 27 закона № 167-ФЗ, и на видах работ, указанных в подпунктах 2–18 пункта 1 статьи 27 закона № 167-ФЗ, соответственно. Тогда эти же величины повторяются и по строкам 283 подраздела 2.2 и 293 подраздела 2.3, поскольку по строкам 281, 282 подраздела 2.2 и строкам 291, 292 подраздела 2.3 проставляются прочерки.

Ну а дальше перемножением размера баз на соответствующий дополнительный тариф определяются суммы дополнительных страховых взносов (стр. 284 подраздела 2.2, стр. 294 подраздела 2.3).

В форме СЗВ-6-4

Данные о сумме выплат, по которым начисляются и уплачиваются страховые взносы по дополнительному тарифу, страхователю надлежит отразить также и в форме СЗВ-6-4 «Сведения о сумме выплат и иных вознаграждений, о начисленных и уплаченных страховых взносах на обязательное пенсионное страхование и страховом стаже застрахованного лица». Эта форма представляется в территориальное отделение ПФР в комплекте персонифицированной отчётности по итогам отчётного квартала. Во вторую и четвёртую таблицы формы заносят:

- сведения о сумме выплат и иных вознаграждений застрахованного лица, занятого на соответствующих видах работ, на которые начислены страховые взносы по дополнительному тарифу, и
- период работы за последние три месяца отчётного периода.

Окончание примера 2

Фрагмент заполнения первой из приведённых таблиц по начисленным суммам выплат и иных вознаграждений, получаемым в примере 2, представлен в образце 1.

Образец 1

	Сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных застрахованному лицу, занятому на видах работ, указанных в	
	подпункте 1 пункта 1 статьи 27 закона № 173	подпунктах 2–18 пункта 1 статьи 27 закона № 173
Всего за последние три месяца		
1 месяц — июль	672,00	252,00
...	...	...

Образец 2

№	Начало периода	Конец периода	ТУ (код)	Особые условия труда (код)	Исчислено страхового стажа		Условия для досрочного назначения трудовой пенсии	
					основание	дополнительные сведения	основание	дополнительные сведения
1	01.07.13	11.07.13	–	–	–	–	–	–
2	12.07.13	23.07.13	–	27-1	–	–	–	–
3	24.07.13	31.07.13	–	27-2	–	–	–	–
	...	...		...				

В июле электрик отработал 9 рабочих дней (23 – 8 – 6) на производстве с нормальными условиями труда, 8 рабочих дней — на производстве, приведённом в списке № 1, и 6 рабочих дней — на производстве, приведённом в списке № 2. Эти данные заносятся во вторую из приведённых таблиц, пример заполнения которой представлен в образце 2. ■

ПРАКТИЧЕСКИЙ
бухгалтерский учёт
Добро пожаловать на сайт журнала «ПБУ»
www.pbu.ru
Подписные индексы на полугодие: «Роспечать» — 80500, ФГУП «Почта России» — 99455
Также подписку можно оформить через редакцию. Телефон: (495) 778-91-20

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

Окончание. Начало комментария к документу опубликовано в «720 часов» № 6, 2013

Оксана РОМАНЧУК, аудитор

В прошлом номере мы сравнили два приказа, которыми утверждены прежние (приказ Минэкономразвития России от 07.09.07 № 304) и новые (приказ Минпромторга России от 01.03.13 № 252) нормы ЕУ. Напомнили о рекомендациях, касающихся расчёта естественной убыли продовольственных и промышленных товаров в торговле. Проиллюстрировали примером порядок применения норм ЕУ при хранении товаров на холодильниках торговых организаций.

Теперь остановимся на правилах применения норм ЕУ при хранении на мелкооптовых базах, на складах и базах розничных торговых предприятий. Приведём формулы расчёта величины ЕУ при различных способах учёта МПЗ.

Хранение товаров на мелкооптовых базах

При хранении продуктов на мелкооптовых базах важна только климатическая группа (группа). Отличительная особенность норм потерь товаров при хранении на мелкооптовых базах заключается в том, что они не зависят от срока хранения и применяются круглый год. В связи с тем что база мелкооптовая, товары хранятся недолго (по сравнению со складами), нормы ЕУ, установленные в разделах XXXVII–XXXIX, применяются в течение срока хранения той или иной группы продовольственных товаров.

Пример 4

На мелкооптовой базе хранится и отпускается охлаждённая рыба различных наименований (5000 кг). База расположена во второй климатической зоне.

Рассчитаем нормы ЕУ в течение срока хранения охлаждённой рыбы. Для этого воспользуемся данными раздела XXXVII, в котором нормы приведены в процентах на круглый год.

При условии хранения охлаждённой рыбы на мелкооптовой базе во второй климатической зоне норма убыли составляет 0,16 %. Тогда предельно допустимые нормы потерь охлаждённой рыбы в течение срока хранения и отпуска составят 8 кг (5000 кг × 0,16 %).

Хранение на складах и базах розничных предприятий

Нормы ЕУ при хранении продовольственных товаров на складах и базах розничных торговых предприятий и предприятий общественного питания **зависят от климатической группы и срока хранения продуктов**.

Для предприятий торговли сроки хранения дифференцированы по основным интервалам — в течение одних, двух и трёх суток. При этом на некоторые продовольственные товары нормы ЕУ при хранении менее суток не применяются в силу их несущественности (меньше 0,05 %).

Следующие интервалы хранения товаров: от 3 до 10 суток включительно, свыше 10 до 30 суток включительно (мясо и рыба). При этом на отдельные виды товаров (молочные и жировые продукты) эти два интервала объединены в один — от 3 до 30 суток, а на другие товары (кондитерские и бакалейные) установлены иные пороговые значения, например до 15 суток и от 15 до 30 суток.

Пример 5

Организация розничной торговли в начале месяца закупила замороженное мясо (2000 кг) и замороженную неглазированную рыбу (3000 кг), которые хранятся на её собственном складе в Центральном регионе РФ.

Предположим, что имеющиеся запасы мяса и рыбы хранятся на складе в течение 10 дней.

Для расчёта норм ЕУ мяса необходимо использовать данные раздела XXXII. При хранении в течение суток замороженного мяса нормы не применяются, а после — процент установлен в следующих размерах: за второй день — 0,05 %, за третий день — 0,08 %, с четвёртого по десятый день нормы увеличиваются за каждые сутки на 0,01 %.

Все значения приведены для второй климатической группы.

При расчёте нормы убыли мяса за период хранения следует учесть, что установленный для разных дней процент за период не суммируется, а определяется на последнее число периода хранения.

Для расчёта процента убыли достаточно лишь величины потерь за третий день, к нему прибавляется по 0,01 % за период с четвёртого по десятый день. Предельно допустимый процент убыли при хранении мяса в течение 10 дней равен 0,15 % (0,08 + 0,01 × 7). Потеря замороженного мяса в течение срока хранения составит 3 кг (2000 кг × 0,15 %).

Для расчёта норм ЕУ рыбы необходимо использовать раздел XXXIII.

При хранении в течение трёх суток нормы не применяются, а после процент установлен в следующих размерах: за четвёртый день — 0,02 %, за пятый — 0,03 %, за шестой — 0,04 %, за седьмой — 0,05 %, в дальнейшем нормы увеличиваются за каждые сутки на 0,002 %.

Для расчёта процента убыли достаточно лишь величины потерь за седьмой день, к нему прибавляется по 0,002 % за 8-й, 9-й и 10-й дни. Норма убыли за период 10 дней составит 0,056 % (0,05 + 0,002 % × × 3), а предельно допустимая потеря рыбы в течение срока хранения — 1,68 кг (3000 кг × 0,056 %).

Хранение в розничной торговой сети

Для розничной торговой сети установлены различные нормы естественной убыли по климатическим группам и по группам магазинов (разделы XXVII–XXXI).

Нормы, установленные для первой группы магазинов, применяются в магазинах самообслуживания, включая универсамы (супермаркеты), а также в магазинах других типов при торговой площади более 400 кв. м. В остальных магазинах (палатках) применяются нормы, установленные для второй группы.

Пример 6

В кладовых магазина самообслуживания (первая группа) хранится растительное масло (1000 кг) и сметана (500 кг). Магазин располагается во второй климатической зоне.

Рассчитаем нормы предельных потерь в течение срока хранения растительного масла (0,25 %) и сметаны (0,47 %). Они составят:

- 2,5 кг (1000 кг × 0,25 %) — по растительному маслу;
- 2,35 кг (500 кг × 0,47 %) — по сметане.

Обратите внимание: по новому приказу в отношении фасованных бакалейных и кондитерских товаров, поступивших в розничную торговую сеть во всех видах транспортной тары, включая тару-оборудование, **норма потерь от повреждения потребительской тары** применяется в следующих размерах (примечание к разделу XXXI):

- мука, крупа, сахар-песок, поваренная соль, крахмал — 0,03 %;
- прочие бакалейные и кондитерские товары (кроме упакованных в коробки) — 0,01 %.

На товары, фасуемые в магазине, указанные нормы не распространяются.

На штучный хлеб и хлебобулочные изделия применяется норма на возмещение потерь от санбрака в размере 0,04 % (примечание к разделу XXX).

Заметим, что в прежних разъяснениях (письмо Минторга РСФСР от 21.05.87 № 85) содержатся и другие указания. А именно: к штучным товарам, а также товарам, поступающим в розничные торговые предприятия в фасованном виде, указанные в письме нормы ЕУ не применяются. А вот что касается товаров, фасуемых в магазинах, то здесь без потерь не обойтись. Поэтому в отношении таких товаров нормы ЕУ следует применять в таком же размере, как и на нефасованные товары.

Для организаций общественного питания установлены различные нормы ЕУ убыли по климатическим группам и по группам предприятия (разделы XL–XLIV).

Пример 7

В кладовой расположенного в г. Москве ресторана 30 апреля 2013 года была проведена инвентаризация картофеля позднего. Предыдущая инвентаризация осуществлялась 31 марта 2013 года.

В межинвентаризационный период для приготовления блюд было отпущено 1000 кг картофеля.

Установленная для весны норма ЕУ для позднего картофеля составляет 0,18 % (раздел XLIV).

Предельный размер ЕУ за инвентаризационный период составит 180 кг (1000 кг × 0,18 %).

Расчёт величины естественной убыли

По установленным нормам убыль МПЗ рассчитывается в количественном выражении (по массе или объёму). Затем она списывается в бухгалтерском учёте в денежной оценке.

Сумму недостачи определяют исходя из фактической себестоимости недостающих товаров. Для этого могут быть использованы формулы, приведённые в пунктах 9.19–9.22 методических рекомендаций (утв. письмом Роскомторга от 10.07.96 № 1-794/32-5) (см. таблицу 1).

Напомним, для хранения товаров применяется один из двух способов — партионный или сортовой. Соответственно, и учёт товаров на складе может быть организован либо партионным, либо сортовым способом.

При партионном способе хранения каждая вновь поступившая партия товаров хранится отдельно от ранее поступившей.

Таблица 1

Формулы для определения величины ЕУ товаров

Составляющие, необходимые для расчёта норм ЕУ	Формула	Показатели
Величина потерь вследствие естественной убыли (ЕУ) при количественно-суммовом учёте товаров и продуктов	ЕУ = Т × Н : 100	Т — стоимость (масса) проданного (отпущенного) товара; Н — норма ЕУ (%)
Срок хранения при партионном способе хранения товаров исчисляют по партионной карте исходя из даты поступления товаров и даты отпуска		
Средний срок хранения (ССХ) при сортовом способе хранения товаров	ССХ = О : Р СО = $= (O_1 + O_2 + \ldots + O_n) : n$ Р = Т : n	О — средний суточный остаток товара за межинвентаризационный период; Р — однодневный оборот (продажа) товаров за межинвентаризационный период; $O_{1, 2, \ldots, n}$ — остаток товаров за каждый день хранения; n — число дней в межинвентаризационном периоде; Т — оборот (продажа) товаров за межинвентаризационный период
Однодневный оборот по реализации (Р) при стоимостной схеме учёта отдельных видов товаров определяется расчётным путём на основании товарного баланса	Р = ЗН + П – ПВ – ЗК	ЗН и ЗК — товарные остатки на начало и на конец межинвентаризационного периода; П — поступление товаров за межинвентаризационный период; ПВ — прочее выбытие товаров (кроме продаж) за межинвентаризационный период

В складском учёте партией считается:

- однородный товар, поступивший по одному транспортному документу;
- товары, поступившие одним видом транспорта, например в одной автоколонне, железнодорожном вагоне, судне, барже. При этом количество транспортных документов (железнодорожных, водных накладных, коносаментов и т. д.) не ограничено;
- товары одного наименования, поступившие одновременно по нескольким транспортным документам одного поставщика без расхождений по количеству и качеству.

При партионном учёте товаров ЕУ рассчитывается по фактическим срокам их хранения на складах и массе продукции на начало хранения.

Пример 8

Партия замороженной чёрной смородины в деревянных ящиках массой нетто 1000 кг поступила на склад 10 августа и была реализована в декабре частями:

- 600 кг — 14 декабря;
- 394 кг — 21 декабря.

Продолжительность хранения смородины составила:

- для первой части партии смородины — 4 полных месяца и 5 дней 5-го месяца;
- для второй части партии смородины — 4 полных месяца и 12 дней 5-го месяца.

Фактические потери — 6 кг (1000 – 600 – 394).

При норме убыли за 4 месяца хранения, равной 0,65 %, и за 5 месяцев — 0,77 %, ЕУ в пределах норм составит 6,78 кг (4,02 + + 2,76), где:

- 4,02 кг (600 кг × (0,65 % + (0,77 % – 0,65 %) : 31 календ. дн. × × 5 календ. дн.) : 100) — ЕУ первой части смородины;
- 2,76 кг ((400 кг – 4,02 кг) × (0,65 % + ((0,77 % – 0,65 %) : 31 календ. дней × 12 календ. дн.) : 100)) — ЕУ второй части смородины.

Как видим, фактическая недостача (6 кг) соответствует нормам ЕУ и полностью списывается на расходы.

При сортовом способе хранения товары раскладываются по сортам. Каждые вновь поступившие товары присоеди-

няются к уже имеющимся товарам того же наименования и сорта.

При сортовом способе хранения и учёта нормы ЕУ применяются к среднему остатку товара за период хранения. При краткосрочном (до 1 мес.) хранении исчисляется среднесуточный остаток товаров. При сроке хранения, составляющем месяц и более, исчисление среднемесячного остатка допускается производить по средней хронологической величине на основании сведений об остатках продукции на 1-е, 11-е, 21-е число текущего месяца и 1-е число следующего месяца.

Пример 9

Используем условия предыдущего примера (см. таблицу 2).

Норма ЕУ за четыре месяца хранения составляет 0,65 %, а за пять месяцев — 0,77 %.

ЕУ исходя из установленных норм составит 6,06 кг (869,7 кг × × (0,65 % + (0,77 % – 0,65 %) : 31 календ. дн. × 12 календ. дн.) : 100).

ЕУ в бухгалтерском и налоговом учёте

Недостача товаров в пределах установленных норм ЕУ списывается с материально ответственных лиц по тем ценам, по которым товары были оприходованы (в розничной торговле — по продажным ценам). Отнесение же товарных потерь на издержки обращения производится по покупным ценам. Разница между покупными и продажными ценами в розничной торговле относится на счёт торговых наценок.

Таблица 2

Месяцы хранения	Остаток товара, кг			Среднемесячный остаток товара
	на 1-е число	на 11-е число	на 21-е число	
Август	–	1000	1000	750 кг ((0 кг + 1000 кг + + 1000 кг + 1000 кг) : 4 мес.)
Сентябрь	1000	1000	1000	1000 кг
Октябрь	1000	1000	1000	1000 кг
Ноябрь	1000	1000	1000	1000 кг
Декабрь	1000	1000	394	598,5 кг ((1000 кг + 1000 кг + + 394 кг + 0 кг) : 4 мес.)
Январь	–	–	–	
Итого:				869,7 кг ((750 кг + 1000 кг × × 3 мес. + 598,5 кг) : 5 мес.)

Пример 10

В торговой организации учёт товаров ведётся по продажным ценам.

В апреле 2013 года выявлена недостача мармелада любительского 10 кг на сумму 385 руб. (в том числе 119,48 руб. — торговая наценка), из которых недостача в пределах норм ЕУ при хранении — 17,34 руб. (в том числе 5,38 руб. — торговая наценка).

Розничная цена мармелада — 38,50 руб., торговая наценка — 45%.

В бухгалтерском учёте организации были сделаны следующие записи:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кредит 41 «Товары»

— *385 руб. (38,50 руб. × 10 кг) — отражена недостача по продажным ценам;*

Дебет 94 Кредит 42 «Торговая наценка»

— *119,48 руб. (385 руб. : 145% × 45%) — сторнируется торговая наценка, относящаяся к недостаче;*

Дебет 44 «Расходы на продажу» Кредит 94

— *11,96 руб. (17,34 – 5,38) — списана на текущие расходы недостача в пределах норм ЕУ за минусом торговой наценки (5,38 руб. (17,34 руб. : 145% × 45%));*

Дебет 73 «Расчёты с персоналом по прочим операциям» субсчёт «Расчёты по возмещению материального ущерба» Кредит 94

— *253,56 руб. (385 – 119,48 – 11,96) — недостача сверх норм ЕУ убыли отнесена на материально ответственное лицо.*

По решению руководителя сумма недостачи сверх норм ЕУ в сумме 253,56 руб. удерживается из заработной платы материально ответственного лица в течение двух месяцев (по 50% в месяц):

Дебет 70 Кредит 73

— *126,78 руб. (253,56 руб. × 50%) — удержана недостача в размере 50% её стоимости.*

При расчёте налога на прибыль в состав материальных расходов включена недостача в пределах нормы ЕУ в размере 11,96 руб.

НДС со стоимости потерь

Суммы НДС по потерям от недостачи и порчи при хранении и транспортировке товаров принимаются к вычету в размерах, соответствующих нормам ЕУ (письмо Минфина России от 15.08.06 № 03-03-04/1/628).

Такие выводы специалисты Минфина России сделали на основании статьи 171 НК РФ (абз. 2 п. 7). В указанной

норме речь идёт о возможности предъявить входящий НДС по расходам, учитываемым при расчёте налога на прибыль по установленным нормам.

Если сумма НДС по материальным ценностям, порча которых произошла сверх норм ЕУ, ранее была принята к вычету, то она подлежит восстановлению и уплате в бюджет (п. 2 письма Минфина России от 21.04.06 № 03-03-04/1/369). Восстановить НДС следует в том периоде, в котором списаны испорченные товары.

Однако мнение арбитражных судов не совпадает с официальной позицией чиновников. По мнению ВАС России, перечень оснований для восстановления входящего НДС является закрытым и в нём не предусмотрена обязанность налогоплательщиков восстанавливать НДС по недостачам и потерям товаров (решение ВАС России от 23.10.06 № 10652/06, постановление ФАС Поволжского округа от 09.11.12 № А65-10659/2012). Поэтому независимо от того, уложились ли потери товаров в нормы ЕУ или нет, восстанавливать НДС нет необходимости. ■

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

Реклама здесь обошлась бы вам всего в 3000 руб.

БУХГАЛТЕРИЯ И БАНКИ
издательский дом