8'2013 август

720 часов

ПРАКТИЧЕСКИЙ бухгалтерский учёт

ОФИЦИАЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ И КОММЕНТАРИИ

Контроль финансовых операций: закручивание гаек продолжается

Кассовые нарушения: налоговики анализируют арбитражную практику

Представительские расходы на приём граждан: можно ли учесть в целях налогообложения?

Работа сделана, но суд решил: так дело не пойдёт

Ориентиры налогового стимулирования в трёхлетней перспективе

ПРАКТИЧЕСКИЙ бухгалтерский учёт

настоящий журнал для бухгалтера

Читайте в № 8'2013:

Ускоренная амортизация при налогообложении

Налоговые проверки: разъяснение скользких моментов

Отказ в возмещении пособия

Отпуск за свой счёт

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

№ 8/2013

читайте в номере:

общие вопросы

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

Окончание. Начало комментария в «720 часов» № 7, 2013

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»

Контроль финансовых операций: закручивание гаек продолжается **13**

Александр АНИЩЕНКО, Анастасия ЛАРИНА, Владимир МАЛЫШКО — **Комментарий к Федеральному закону от 28.06.13 № 134-ФЗ** «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям»

налоги

Ориентиры налогового стимулирования в трёхлетней перспективе **27**

Продолжение. Начало комментария в «720 часов» № 7, 2013

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

Кассовые нарушения: налоговики анализируют арбитражную практику 34

Раиса НИЧУК

Комментарий к письму ФНС России от 05.06.13 № АС-4-2/10250 «О направлении арбитражной практики»

Представительские расходы на приём граждан: можно ли учесть в целях налогообложения? 48

Оксана ДЬЯЧКОВА

Комментарий к письму Минфина России от 03.06.13 № 03-03-06/2/20149 <Об уменьшении налоговой базы по налогу на прибыль на сумму представительских расходов>

Работа сделана, но суд решил: так дело не пойдёт 58

Иван МОЛЧАНОВ

Комментарий к определению ВАС РФ от 14.06.13 № ВАС-7266/13 «Об отказе в передаче дела в президиум Высшего арбитражного суда Российской Федерации»

ПРАКТИЧЕСКИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ. ОФИЦИАЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ И КОММЕНТАРИИ.

№ 8/2013

АДРЕС РЕДАКЦИИ:
127055, Москва, а/я 3.
ООО Издательский дом «Бухгалтерия и банки»

ТЕЛ.: (495) 778-91-20

http://www.pbu.ru
E-mail: post@pbu.ru

Шеф-редактор
Анна ТАРАСЕНКОВА
oira2006@yandex.ru

Ответственный за выпуск
Татьяна МАСЛОВА
mta@pbu.ru

Ведущий редактор-эксперт
Владимир МАЛЫШКО
(квалификационный аттестат аудитора № 040425)
expert@pbu.ru

РЕКЛАМА:
(495) 778-91-20; rek@pbu.ru

ВЁРСТКА, ДИЗАЙН, КОРРЕКТУРА
Д. ЕФИМОВ, Л. БЕЛЕНЬКИЙ, В. КОТОВ, Т. МИТРОФАНЕНКО

Издание зарегистрировано в Министерстве по печати, телерадиовещанию и средствам массовой коммуникации РФ ПИ № 77-17496 от 20.02.2004.

Подписано в печать 10.07.13.

© «ПРАКТИЧЕСКИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ», 2013

ПРИГЛАШАЕМ ПРИНЯТЬ УЧАСТИЕ В РЕГИОНАЛЬНЫХ КОНФЕРЕНЦИЯХ

РЕШЕНИЯ 1С ДЛЯ БИЗНЕСА: ЭФФЕКТИВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ И УЧЕТ

УФА 11 – 12 сентября 2013 г.
НИЖНИЙ НОВГОРОД 30 – 31 октября 2013 г.
САНКТ-ПЕТЕРБУРГ 13 – 14 ноября 2013 г.

Промышленность • Сельское хозяйство • Строительство • ЖКХ
Энергетика • Торговля • Логистика • Транспорт • Сфера услуг • HoReCa

В программе конференций:

- информация по решениям 1С для автоматизации бизнеса из первых рук – от разработчиков типовых, отраслевых и специализированных программных продуктов;
- отраслевые секции, доклады клиентов и ведущих партнеров 1С;
- вернисаж (выставка) программных продуктов.

К участию в конференциях приглашаются:

- представители предприятий: генеральные и исполнительные директора, финансовые директора, директора ИТ, руководители производства, главные бухгалтеры, их заместители;
- партнеры фирмы «1С».

Стоимость участия: 2 дня – 1000 руб., 1 день – 500 руб., посещение вернисажа – бесплатно.
Специальная акция: для пользователей ИТС ПРОФ – участие бесплатно.
Организатор конференций: фирма «1С» совместно с региональными дистрибьюторами.

Подробная информация и регистрация на конференции:

г. Уфа: «Онлайн-Сервис»
www.online-ufa.ru
тел. (347) 223-82-28
e-mail: online@online-ufa.ru

г. Нижний Новгород: «1С-Поволжье»
www.1c-pfo.ru
тел. (831) 434-17-00
e-mail: corp@1cpfo.ru

г. Санкт-Петербург: «1С-Северо-Запад»
www.1c-nw.ru
тел. (812) 385-15-99
e-mail: marketing@1cnw.ru

Подробная информация на сайте www.1c.ru в разделе «Мероприятия».
Общие вопросы по конференциям: regconf@1c.ru, тел. +7 (495) 688-89-29

www.1c.ru

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»

Окончание. Начало комментария к документу опубликовано в «720 часов» № 7, 2013

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.

В прошлый раз мы рассмотрели три ключевые области: решения собраний, представительство и доверенность, сроки исковой давности. Сегодня обсудим изменения, касающихся сделок и порядка их признания недействительными.

О согласии, сообщениях, формах и регистрации

Начнём с общих вопросов, касающихся порядка заключения и совершения сделок.

Во-первых, в ГК РФ появилась специальная новая статья, посвящённая согласию на совершение сделки, а именно статья 157.1 ГК РФ. Она устанавливает общие правила, которые могут быть уточнены в рамках отдельных законов и других правовых актов.

Согласие может быть предварительным или последующим:

- в первом случае должен определяться предмет сделки, на совершение которой даётся согласие;
- а во втором (при одобрении) — должна обязательно быть указана конкретная сделка, на совершение которой дано согласие.

От редакции. *В пояснительной записке к законопроекту, ставшему законом № 100-ФЗ, было указано, что норма статьи 157.1 должна иметь универсальный характер. Принципы, заложенные в этой статье, должны применяться к самым различным случаям, в частности:*

- *к согласию кредитора на перевод долга;*
- *согласию собственника на продажу имущества унитарным предприятием;*
- *согласию совета директоров на заключение крупной сделки и др.*

Родовое понятие согласия охватывает два вида — предварительное и последующее согласие. Последнее также именуется одобрением. Заявление о согласии, как правило, представляет собой гражданско-правовую сделку или административный акт. И в том и в другом случае данное заявление должно быть достаточно определённым. Прежде всего это касается предварительного согласия (или разрешения на сделку), которое даётся в условиях, когда сделка ещё не заключена.

Во-вторых, впервые гражданское законодательство регулирует юридически значимые сообщения, то есть сообщения, с которыми закон или сделка связывают определённые гражданско-правовые последствия для другого лица. Согласно новой статье 165.1 ГК РФ такие сообщения будут считаться полученными с момента их доставки адресату или его представителю. А **если сообщение было направлено, но не было получено или прочитано по причинам, зависящим от адресата, то такое сообщение всё рано считается доставленным**.

Но, к сожалению, это не решает проблемы фиксации момента, с которого доставленное сообщение можно уже считать полученным. Более того, возможны и отступления от правил статьи 165.1 ГК РФ, причём не только если иное установлено законом или условиями сделки, но и в случае, если это следует из обычая или даже из практики, установившейся во взаимоотношениях сторон.

В-третьих, наконец отменено жёсткое правило об обязательности использования только письменной формы при внешнеэкономических (внешнеторговых) сделках.

Собственно, в отсутствие государственной монополии на внешнюю торговлю применение этого правила не было оправданным и затрудняло внешнеэкономический оборот. Впрочем, данная новелла вряд ли приведёт к тому, что все вдруг начнут отказываться от письменных контрактов (договоров) при экспортно-импортных операциях. Ведь таможенное и налоговое законодательство не изменились. К примеру, для подтверждения нулевой ставки НДС экспортёр в пакете документов, предусмотренных статьёй 165 НК РФ, должен представлять в том числе и контракт.

В-четвёртых, законодатель уточнил, что последствия сделки наступают после её государственной регистрации не только в том случае, если такая регистрация предусмотрена ГК РФ, но и в случаях, когда необходимость государственной регистрации сделки зафиксирована в иных федеральных законах. Государственной регистрации подлежит также и соглашение об изменении условий ранее зарегистрированной сделки.

И наконец, **в-пятых**, согласно новой редакции пункта 1 статьи 163 ГК РФ **нотариальное удостоверение сделки означает проверку законности содержания сделки**, а также права сторон на её совершение. Но при этом не уточняется, станет ли теперь возможным привлечь нотариуса к ответственности, если впоследствии удостоверенная им сделка будет признана недействительной.

А вот последствия уклонения одной из сторон сделки от её государственной регистрации или от её нотариального удостоверения не изменились:

- в первом случае вторая сторона, как и раньше, сохранит право требовать такой регистрации на основании решения суда;
- а во втором случае та сторона, которая полностью или частично исполнила сделку, имеет право потребовать признания сделки действительной в судебном порядке.

Однако для обоих этих требований предусмотрен **специальный срок исковой давности — один год**.

О недействительности сделок

А теперь перейдём, пожалуй, к самому кардинальному изменению в комментируемом документе.

По новым правилам **сделка, нарушающая требования закона или иного правового акта, будет по общему правилу считаться не ничтожной, а оспоримой**. А лицам, которые ранее одобрили или своими действиями подтвердили намерение исполнить сделку, теперь будет запрещено требовать признания такой оспоримой сделки недействительной.

От редакции. *Новая норма ограничивает возможность стороны недействительной сделки требовать признания её недействительной без применения последствий недействительности. На практике подобного рода сделки широко используются. Причём истцы, как правило, преследуют неблаговидные цели. После введения указанной нормы истец должен будет специально обосновать, что он действует добросовестно и имеет интерес в том, чтобы признать сделку недействительной без применения последствий недействительности.*

И ещё закон дал право лицу, не являющемуся стороной сделки, заявлять требование о признании ничтожной сделки недействительной. Законодатель исходил из того, что в ряде случаев именно третье лицо может доказать имеющийся у него законный интерес в том, чтобы сделка была признана судом недействительной.

Принципиальность этого изменения заключается в следующем. Ничтожная сделка является таковой в любом случае, вне зависимости от решения суда. А вот **оспоримая сделка изначально предполагается действительной**, и **квалифицировать её в качестве недействительной можно исключительно на основании решения суда**. Причём с учётом изменений, внесённых комментируемым законом, права суда в этом отношении существенно ограничены:

- применять последствия недействительности ничтожной сделки по своей инициативе суд будет вправе только в том случае, если это необходимо в целях защиты публичных интересов, или в иных случаях, предусмотренных законом;

- заявлять требование о признании сделки ничтожной и о применении последствий её недействительности в судебном порядке сможет не любое лицо, как сейчас, а только стороны сделки (впрочем, в отдельных редких случаях, определённых законом, обращаться в суд с подобными заявлениями смогут и иные лица).

От редакции. *Разработчики поправок исходили из того, что сделка без согласия является оспоримой, поскольку согласие иного лица или органа устанавливается в интересах стороны сделки. Например, орган опеки и попечительства даёт согласие на сделку несовершеннолетнего. Или совет директоров даёт согласие на совершение крупной сделки.*

Ну а если, скажем, кредитор даёт согласие на перевод долга? Требовать от него в обязательном порядке оспаривания любой такой сделки, нарушающей его интересы, — значит ограничивать эти самые интересы. Поэтому сделка, в которой согласие установлено в интересах третьего лица, должна считаться ничтожной.

Также по новым правилам:

- сторона, подтвердившая оспоримую сделку, не вправе будет её оспаривать по основанию, о котором она знала или должна была знать при проявлении воли. Под проявлением воли понимается поведение стороны, совершившей сделку, из которого очевидна её воля сохранить сделку. Иными словами, для этой стороны такая юридически упречная сделка более не является оспоримой по тому основанию, о котором этой стороне известно (или должно быть известно);
- лицо, давшее согласие на оспоримую сделку, будет не вправе оспаривать эту сделку по основанию, о котором оно знало или должно было знать в момент выражения согласия, а это значит, что конвалидация оспоримой сделки не может быть повёрнута вспять единственно по желанию одобрившего её лица.

Впрочем, и в новой редакции ГК РФ остаётся целый ряд случаев, когда недействительная сделка будет признаваться именно ничтожной, а не оспоримой.

Срок исковой давности для признания сделки ничтожной

Также комментируемый закон уточняет срок исковой давности для признания сделки ничтожной. При установлении срока исковой давности по заявлению третьего лица отсчитывать этот срок нужно с момента, с которого это лицо узнало или должно было узнать о начале исполнения такой сделки. А вот для лица, не являющегося стороной сделки, срок исковой давности в любом случае не может превышать 10 лет со дня начала исполнения сделки.

Почему сделки могут признаваться недействительными

Признаваться недействительными сделки могут по разным основаниям, и соответственно последствия признания их недействительными могут быть разными. Рассмотрим некоторые из оснований подробнее.

Начнём со сделок, совершённых с целью, противной основам правопорядка и нравственности. По общему правилу в этом случае должна применяться реституция (ст. 167 ГК РФ) и в случаях, предусмотренных законом, всё полученное по такой сделке сторонами, действовавшими умышленно, может быть взыскано в доход государства.

Непосредственно в комментируемом законе не уточняется, по каким признакам сделка может быть квалифицирована как заведомо противная основам правопорядка или нравственности. Однако в пояснительной записке к комментируемому закону присутствует примерный перечень антисоциальных и безнравственных сделок, и к их числу отнесены сделки:

- в которых взаимоотношения сторон приобретают характер эксплуатации (например, имеет место злоупотребление экономической мощью, необыкновенно сильное обременение одной из договаривающихся сторон);
- направленные на уклонение от уплаты налогов;
- посягающие на существо брака;
- нарушающие основы отношений между родителями и детьми;
- направленные на коммерческий подкуп представителя другой стороны или руководителя юридического лица.

Недействительной признаётся и притворная сделка, под которой в новой редакции пункта 2 статьи 170 ГК РФ понимается сделка, которая прикрывает её совершение на иных условиях.

Также недействительными считаются сделки, совершённые в противоречии с целями деятельности юридического лица. Раньше такие сделки назывались «выходящими за пределы правоспособности юридического лица» и в норме статьи 173 ГК РФ упоминалось, в частности, об отсутствии лицензии у юридического лица, совершающего сделки. Теперь же такого упоминания нет. Данный вид сделок теперь может признаваться недействительным не по требованию государственного органа, осуществляющего контроль или надзор за деятельностью юридического лица, а по требованию лица, в интересах которого установлено такое ограничение целей деятельности юридического лица.

Особое внимание уделено сделкам, совершённым без необходимого в силу закона согласия или одобрения. Они будут считаться оспоримыми, если из закона не следует, что их необходимо считать ничтожными. Причём в новой редакции особо оговаривается, что сама по себе информированность контрагента по сделке о том, что необходимое согласие на её совершение не было получено, не свидетельствует о невозможности признать такую сделку недействительной. Но может предусматриваться и иное регулирование — либо законом, устанавливающим другие последствия отсутствия согласия на совершение сделки, либо, в отдельных случаях, соглашением сторон.

Сделка, совершённая в нарушение полномочий представителя или интересов представляемого, может быть признана недействительной по интересу представляемого. В каких случаях? Если представитель действовал в ущерб его интересам и контрагенту по сделке это было известно или должно было быть известно либо контрагент был в сговоре или действовал иным образом согласованно с таким представителем. Недействительной по интересу представляемого будет считаться и сделка, совершённая ли-

цом, действовавшим от имени юридического лица без доверенности.

В случае если сделка совершена в отношении имущества, распоряжение которым запрещено или ограничено (к примеру, в обход ареста, наложенного на имущество), её совершение не препятствует лицу, в интересах которого наложен запрет, в реализации его прав и охраняемых законом интересов в отношении этого имущества. А это значит, к примеру, что собственник арестованного имущества может не оспаривать сделки, совершённые в обход ареста, поскольку они не производят правового эффекта в отношении его права на это имущество (являются ничтожными). Но есть и исключение из этого правила — если имущество принадлежало отчуждателю по сделке и приобретатель имущества не знал и не должен был знать о запрете на распоряжение имуществом (являлся добросовестным приобретателем).

Существует также такое понятие, как **сделка, совершённая под влиянием заблуждения**. Комментируемый закон даёт определение существенного заблуждения: под ним предлагается понимать такое заблуждение, которое не позволило заблуждающейся стороне разумно и объективно оценивать ситуацию настолько, что она не совершила бы сделку, если бы знала о действительном положении дел. Кроме того, установлен более широкий перечень ситуаций, которые определяются как достаточно существенные заблуждения:

- сторона допустила очевидные оговорку, описку, опечатку и т. п.;
- сторона заблуждается в отношении тождества предмета сделки или таких его качеств, которые в обороте рассматриваются как существенные;
- сторона заблуждается в отношении природы сделки;
- сторона заблуждается в отношении лица, с которым она вступает в сделку, или лица, связанного со сделкой;
- сторона заблуждается в отношении обстоятельства, которое она упоминает в своём волеизъявлении или из наличия которого она с очевидностью для другой стороны исходит, совершая сделку.

Сделка, совершённая под влиянием существенного заблуждения, не может быть признана недействительной, если контрагент согласился на её совершение на условиях, из представления о которых исходила заблуждающаяся сторона. В этом случае суд, отказывая в признании сделки недействительной, должен указать эти условия сделки в своём решении. Но более интересна другая новелла: суд вправе отказать в признании сделки недействительной, если заблуждение, под влиянием которого действовала сторона, было таким, что его не могло бы распознать лицо, действующее с обычной осмотрительностью и с учётом содержания сделки, сопутствующих обстоятельств и особенностей сторон.

В случае если сделка всё-таки будет признана недействительной как совершённая под влиянием существенного заблуждения, будут действовать новые правила возмещения ущерба. Пока действующее законодательство позволяет стороне, не заблуждавшейся относительно условий сделки, требовать возмещения реального ущерба от своего контрагента, только если заблуждение произошло по вине данного контрагента. А по новым правилам реальный ущерб должен возмещаться также и в случае возникновения заблуждения в результате обстоятельств, не зависящих от воли сторон. Однако ущерб не может возмещаться, если:

- сторона, не заблуждающаяся в условиях или существе сделки, знала или должна была знать о наличии заблуждений у другой стороны или
- заблуждение возникло вследствие обстоятельств, за которые она отвечала.

И наконец, последний вид сделок, на которые мы обратим внимание, — это **сделки, совершённые под влиянием обмана, насилия, угрозы или неблагоприятных обстоятельств**.

По новым правилам обманом для целей признания сделки недействительной по указанному основанию считается намеренное умолчание об обстоятельствах, о которых лицо должно было сообщить при той добросовестности, какая от него требовалась по условиям оборота. Но,

к сожалению, перечень таких обстоятельств так и не конкретизирован. Сделка будет считаться совершённой под влиянием обмана со стороны третьего лица, не участвующего в сделке, лишь в том случае, если другая сторона знала (или должна была знать) о том, что эта сделка совершается под влиянием обмана. В частности, если такое третье лицо является представителем стороны по сделке либо её работником или оказывало содействие в совершении сделки, то эта сторона считается уведомленной об обмане. В иных случаях обман со стороны третьего лица не имеет правового значения.

Также в конечном варианте комментируемого закона не было конкретизировано содержание понятия кабальной сделки, т. е. сделки, заключённой на крайне невыгодных условиях, которую лицо было вынуждено совершить вследствие стечения тяжёлых обстоятельств, чем другая сторона воспользовалась. Уточняется лишь, что такая сделка может быть признана недействительной по иску потерпевшего. В проекте же предлагалось считать сделку кабальной, если другая сторона воспользовалась неопытностью в делах, легкомыслием или слабоволием потерпевшей стороны.

По новому закону в случае, если сделка признаётся недействительной по одному из вышеперечисленных оснований, предписывается применять общие положения о последствиях недействительности сделки, предусмотренные в статье 167 ГК РФ, и взыскивать возмещение причинённых потерпевшему убытков с другой стороны. А вот пока ещё действующие правила предписывали обращать имущество, полученное по сделке потерпевшим от другой стороны, а также причитавшееся ему в возмещение переданного другой стороне, в доход РФ. ■

Контроль финансовых операций: закручивание гаек продолжается

Комментарий к Федеральному закону от 28.06.13 № 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям»

Александр АНИЩЕНКО, аудитор,
Анастасия ЛАРИНА, эксперт «ПБУ»,
Владимир МАЛЫШКО, эксперт «ПБУ»

Каждое лето депутаты преподносят нам новый «подарок» — очередные поправки в налоговое законодательство. И вместо того, чтобы спокойно наслаждаться лучшим временем года, бухгалтеры должны с тревогой вчитываться в сухие строки законов: какие неприятности поджидают их на этот раз?

Не стало исключением и лето 2013 года. Комментируемый Федеральный закон от 28.06.13 № 134-ФЗ (далее — закон № 134-ФЗ) вносит изменения и дополнения в более чем два десятка законов. Наиболее существенные корректировки затронули:

- части первую и вторую ГК РФ;
- части первую и вторую НК РФ;
- УК РФ;
- КоАП РФ;
- Федеральный закон от 02.12.90 № 395-ФЗ «О банках и банковской деятельности»;
- Федеральный закон от 22.04.96 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг»;
- Федеральный закон от 08.08.01 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»;
- Федеральный закон от 26.10.02 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»;
- Федеральный закон от 07.08.01 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путём, и финансированию терроризма».

Как следует из названия комментируемого закона, поправ-

ки направлены на предотвращение, выявление и пресечение незаконных финансовых операций, в том числе с использованием фирм-«однодневок», противодействие легализации преступных доходов, финансированию терроризма, уклонению от уплаты налогов и таможенных платежей, а также получению коррупционных доходов.

Остановимся на некоторых изменениях, касающихся ужесточения налогового контроля и расширения прав налоговых инспекций. Большая их часть сосредоточена в статье 10 закона № 134-ФЗ и корреспондирующих поправках других статей.

«Длинные руки» налоговой инспекции

Статья 10 закона № 134-ФЗ изменяет ряд статей первой части НК РФ.

Так, обновлённая редакция подпункта 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ предоставляет новые возможности налоговикам в преследовании налогоплательщиков с целью взыскания с них недоимки, числящейся более трёх месяцев. Заметим, что новшества в этой части действуют с 30 июля 2013 года.

Первые два варианта норм взыскания недоимки в указанном подпункте остались из старой редакции. Напомним их.

Недоимка по налогу взыскивается через суд:

- с организаций, являющихся основными обществами, в том случае, если недоимка числится за зависимыми или дочерними структурами более трёх месяцев. При этом судебный порядок взыскания применяется при условии, что на счета основного общества поступала выручка от реализации, получаемая зависимыми или дочерними компаниями;
- с зависимых компаний, если трёхмесячная недоимка числится за основным обществом. Судебное взыскание производится при условии, что выручка за реализуемые товары, работы, услуги основных компаний поступала на счета зависимых и дочерних структур.

А вот теперь **новые основания**.

Во-первых, если долг висит на зависимой структуре компании, то недоимку взыщут с основной организации, если с момента, когда компания-недоимщик узнала о назначе-

нии выездной налоговой проверки или о начале проведения камеральной налоговой проверки, деньги (иное имущество) были переданы основной компании и если такая передача привела к невозможности взыскания указанной недоимки.

Тот же самый механизм должен сработать и в том случае, если злостным недоимщиком является основная компания и свои ценности она переводит в дочерние или зависимые структуры.

Во-вторых, если налоговики узнают, что выручка «прячется» на счетах нескольких компаний или активы переводятся в несколько компаний, то взыскание недоимки будет производиться с соответствующих компаний пропорционально доле поступившей им выручки за реализуемые товары, работы, услуги или доле переданных активов.

Даже если налогоплательщики окажутся ещё более хитрыми и начнут выводить активы через «цепочки», то это им не поможет. Если налоговики установят, что перечисление выручки от реализации или передача активов «на сторону» были произведены через совокупность взаимосвязанных операций, в том числе в случае, если участники указанных операций не являются основными или зависимыми компаниями, взыскание всё равно будет произведено.

В этом налоговым инспекциям поможет суд, которому дано право признавать организации взаимозависимыми, грубо говоря, вообще по своему собственному усмотрению.

При применении указанных положений взыскание может производиться в пределах поступивших основным или зависимым компаниям выручки или активов.

Стоимость имущества при этом определяется как остаточная стоимость имущества, отражённая в бухгалтерском учёте компании на момент, когда она узнала или должна была узнать о назначении выездной налоговой проверки или о начале проведения камеральной налоговой проверки.

Остановка по требованию

Неприятный сюрприз ожидает налогоплательщиков с 1 января 2015 года в части приостановления операций по счетам в банках, а также переводов электронных денег (п. 3 и 3.1 ст. 76 НК РФ). Налоговики получат в своё распо-

ряжение настоящую «дубину». Они могут приостановить указанные операции в случае непредставления налогоплательщиком налоговой декларации в налоговую инспекцию в течение 10 дней по истечении установленного срока представления такой декларации. Это было и раньше. Но теперь они могут это сделать **в течение трёх лет со дня истечения этих 10 дней**!

В этой связи снова крайне актуальным становится вопрос о подаче компаниями налоговых деклараций по тем налогам, которые они в принципе не уплачивают. В памяти всплывают споры по поводу того, должны ли представлять налоговую декларацию в случае выставления счёта-фактуры, в котором выделен НДС, лица, применяющие спецрежимы, освобождённые от исполнения обязанностей плательщика НДС или реализующие не облагаемые НДС товары, работы и услуги. Об этих ситуациях упоминается, в частности, в письме УФНС России по г. Москве от 17.11.09 № 16-15/120314 и в определении ВАС РФ от 14.08.07 № 9571/07.

Полагаем, что именно для этой ситуации и предназначены корреспондирующие поправки, внесённые в пункт 11 статьи 76 НК РФ. В нём теперь сказано, что правила по приостановлению операций распространяются также на те организации и тех индивидуальных предпринимателей, не являющихся налогоплательщиками или налоговыми агентами, которые при этом обязаны представлять налоговые декларации в соответствии с частью второй НК РФ.

Получается, что теперь налоговики могут выждать и нанести по налогоплательщику удар в самый удобный для них момент.

Конечно, налоговая инспекция должна отменить своё решение не позднее одного дня, следующего за днём представления налогоплательщиком налоговой декларации. Но бывает, что даже один день «ареста» счетов может стать для компании катастрофическим.

С приостановлением операций по счетам связан и новый пункт 5.1 статьи 23 НК РФ, вступающий в силу также с 1 января 2015 года. Там сказано, что лица, которые обязаны представлять налоговую декларацию в электронной форме, должны:

- получить от налоговой инспекции соответствующие документы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота;
- передать налоговикам квитанцию о приёме таких документов в электронной форме через оператора электронного документооборота в течение шести дней со дня их отправки налоговой инспекцией.

Так вот налоговики получили право приостанавливать операции по счетам налогоплательщика в течение 10 дней со дня истечения срока, установленного для передачи налогоплательщиком квитанции о приёме документов, направленных ему налоговой инспекцией.

Решение будет отменено не позднее одного дня, следующего за наиболее ранней из следующих дат:

- или дня передачи квитанции;
- или дня представления документов, истребованных налоговой инспекцией, — при направлении требования о представлении документов, или явки представителя компании — при направлении уведомления о вызове в налоговую инспекцию.

Где эта улица, где этот дом...

Статья 31 НК РФ дополнена пунктом 5, который действует с 30 июля 2013 года.

В случае направления документов, которые используются налоговиками при исполнении своих обязанностей, по почте такие документы будут направляться ими:

- налогоплательщику — российской компании — по адресу места её нахождения (или места нахождения её филиала или представительства), содержащемуся в ЕГРЮЛ;
- налогоплательщику — иностранной компании — по адресу места осуществления ею деятельности на территории РФ, содержащемуся в ЕГРН.

А вот налогоплательщикам — индивидуальным предпринимателям повезло больше. Им налоговые послания будут направлять по адресу места их жительства либо места пребывания или по предоставленному в налоговую инспекцию адресу для направления указанных документов, содержа-

щемуся в ЕГРН. Такой же порядок направления корреспонденции действует и в отношении обычных граждан.

Форму заявления о предоставлении предпринимателями и гражданами налоговой инспекции адреса для направления по почте документов должна будет утвердить ФНС России.

Ну а если кого-то не будет по указанному выше адресу, то пусть он не обижается.

Не прячьте ваши денежки...

Налоговики получают доступ к информации о вкладах и депозитах.

С 1 июля 2014 года банки будут обязаны сообщать в местную налоговую инспекцию информацию об открытии или о закрытии вклада и депозита, причём не только в отношении компаний и предпринимателей, но даже **в отношении обычных граждан, не являющихся предпринимателями**.

Информация будет предоставляться в электронной форме в течение трёх дней со дня соответствующего события. Порядок сообщения, формы и форматы сообщений будут устанавливаться ФНС России.

При этом в пункте 2 статьи 86 НК РФ более подробно описаны условия, при которых налоговики могут затребовать эту информацию.

Справки о наличии вкладов или депозитов, об остатках средств, выписки по операциям, справки об остатках электронных денежных средств и о переводах электронных денежных средств могут быть запрошены налоговиками **в случаях проведения налоговых проверок указанных лиц или истребования у них документов или информации в соответствии со статьёй 93.1 НК РФ**. Напомним, в этой статье сказано, что должностное лицо налоговой инспекции, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами или информацией, касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика, эти документы или информацию.

Указанные выше справки, выписки и т. д. могут быть запрошены налоговиками **при наличии согласия руководителя вышестоящей налоговой инспекции или руководителя (заместителя руководителя) ФНС России**

в случаях проведения налоговых проверок в отношении налогоплательщиков или истребования у них данных в соответствии с пунктом 1 статьи 93.1 НК РФ.

Поправка в этой части, касающаяся счетов рядовых граждан, была принята, несмотря на категорическое несогласие Комитета по бюджету и налогам Госдумы. Отметим, что с правом законодательной инициативы выступало Правительство РФ, а профильным комитетом являлся Комитет Госдумы по финансовому рынку.

В своём заключении к законопроекту, который стал законом № 134-ФЗ, Комитет по бюджету и налогам обосновал своё возражение так. Принятые поправки вводят существенное ограничение конституционных прав граждан. А необходимость доступа налоговых инспекций к массивам информации о счетах граждан весьма сомнительная. Судите сами. Информацию о счетах налоговики не могут использовать в процессе взыскания с граждан недоимок по налогам. Статья 48 НК РФ таких прав налоговым инспекциям не предоставляет. Если гражданин не платит налоги, налоговая инспекция вправе обратиться в суд с заявлением о взыскании соответствующих сумм. А если дело доходит до суда, то такие справки по счетам и вкладам граждан банки и сейчас выдают суду в соответствии с действующим законодательством.

Нет у налоговых инспекций и права приостанавливать операции по счетам физических лиц.

А вот негативных последствий от нововведений вполне можно ожидать.

Обладая доступом к информации о счёте, налоговики (без каких-либо серьёзных оснований во время проверки) могут потребовать у гражданина пояснений по любой произведённой операции. И каждому из нас придётся доказывать свою добросовестность. Возможность избирательного использования такой информации в отношении отдельных граждан «попахивает» и коррупциогенным фактором. Помимо этого возникают дополнительные риски утечки банковской тайны. А о том, что в глазах граждан снизится привлекательность хранения свободных денег в банках, и говорить не приходится.

Но, как видим, к мнению Комитета по бюджету и налогам законодатель не прислушался.

Налогоплательщики, объяснитесь!

Важные и усложняющие жизнь налогоплательщиков изменения произошли в статье 88 НК РФ, регулирующей правила проведения камеральной налоговой проверки. Раньше налогоплательщиков заставляли объясняться только при выявлении ошибок и противоречий в налоговых декларациях, расчётах или предоставленных документах.

У налоговиков появится ещё несколько оснований требовать от налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов подтверждения предоставленных данных при камеральных проверках.

Во-первых, если налогоплательщик предоставит уточнённую декларацию или расчёт, в которых **уменьшит сумму ранее начисленного налога**, то инспекция вправе потребовать предоставить в течение пяти дней* необходимые пояснения, почему это произошло.

Во-вторых, налоговики получили право требовать от налогоплательщиков **доказательств размера убытка**, если налоговая декларация или расчёт были предоставлены с убытком.

Новая редакция пункта 3 статьи 88 НК РФ, которым установлены новые требования, начнёт действовать с 1 января 2014 года.

При этом налогоплательщик, представляющий указанные пояснения, вправе дополнительно представить в инспекцию выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учёта и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесённых в налоговую декларацию (расчёт) (новая редакция п. 4 ст. 88 НК РФ).

В-третьих, налоговики также будут вправе истребовать у налогоплательщика счета-фактуры, первичные и иные документы при выявлении:

- противоречий между сведениями об операциях, содержащимися в декларации по НДС, или
- несоответствия сведений об операциях, содержащихся в декларации по НДС, представленной налогоплательщиком, сведениям об указанных операциях, содержащимся

* В данном случае имеются в виду рабочие дни (п. 6 ст. 6.1 НК РФ).

в декларации по НДС, представленной другим налогоплательщиком, или в журнале учёта полученных и выставленных счетов-фактур, —

если такие противоречия или несоответствия свидетельствуют **о занижении суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, или о завышении суммы НДС, заявленной к возмещению**. Эта норма (п. 8.1 ст. 88 НК РФ) вводится с 1 января 2015 года.

В-четвёртых, при проведении камеральной проверки на основе уточнённой налоговой декларации, представленной по истечении двух лет со дня, установленного для её подачи, налоговики будут вправе истребовать у налогоплательщика первичные и иные документы, подтверждающие изменение сведений в соответствующих показателях налоговой декларации, и аналитические регистры налогового учёта, на основании которых сформированы указанные показатели до и после их изменений (п. 8.3 ст. 88 НК РФ будет действовать с 1 января 2014 года).

Правда, это правило будет действовать в отношении декларации, в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, или увеличена сумма полученного убытка по сравнению с ранее представленной.

В русле указанных изменений были внесены поправки в статью 91 НК РФ о доступе должностных лиц налоговой инспекции на территорию или в помещение для проведения налоговой проверки и статью 92 НК РФ об осмотре.

С 1 января 2015 года доступ и осмотр налоговикам будет разрешён не только при проведении выездной налоговой проверки, но и при проведении камеральной налоговой проверки, относящейся к НДС.

Очевидно, что в этом случае камеральная налоговая проверка из практически формальной проверки правильности соотношения предоставленных чисел превращается в полноценный инструмент налогового контроля.

Возврат к «налоговому терроризму»?

Отметим, что Комитет Госдумы по бюджету и налогам также был против дополнения, дающего право налоговикам осматривать территорию и помещения налогоплательщи-

ка по время камеральной проверки. В своём заключении комитет указывал на то, что такая **поправка противоречит самой природе камеральной проверки, проводимой по месту нахождения налоговой инспекции**.

А истребование документов при проведении камеральной проверки декларации, в которой уменьшены показатели или в которой заявлены убытки, фактически стирает грань между камеральной и выездной налоговыми проверками.

Подчёркивалось, что на недопустимость смешения указанных двух форм налогового контроля обращал внимание и ВАС РФ в заключении, которое было представлено на стадии обсуждения законопроекта.

Принятие поправок, расширяющих права налоговиков при осуществлении камеральных проверок, сводит к нулю достигнутый ранее баланс прав налогоплательщиков и налоговых инспекций и по существу возвращает нас к практике «налогового терроризма».

Технические поправки

Остальные поправки в часть первую НК РФ можно назвать техническими.

Так, в статье 11 НК РФ уточнено понятие счёта — это расчётные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счёта. Безо всяких дополнительных разъяснений.

В статье 93.1 НК РФ теперь уточнено, что налоговики вне рамок проведения налоговых проверок по конкретной сделке (если у них появится такая необходимость) могут истребовать у участников этой сделки или иных информированных лиц не только информацию по этой сделке, но и документы. Можно подумать, что до внесения поправок они не могли это сделать.

Статья 102 НК РФ о налоговой тайне пополнилась следующим требованием.

Запрет на разглашение сведений, составляющих налоговую тайну, требования к специальному режиму хранения указанных сведений и доступа к ним, ответственность за утрату документов, содержащих указанные сведения,

или за разглашение таких сведений распространяются на сведения о размере и об источниках доходов работников, их супругов и несовершеннолетних детей, поступившие в государственные органы в соответствии с нормативными правовыми актами Президента РФ или Правительства РФ. Правда, к налоговой тайне отнесены не все сведения об источниках доходов. Запрет на разглашение распространяется, как сказано в новой норме, на сведения о доходах лиц, имеющих отношение к организациям с государственным участием.

Ещё одна ценная поправка была внесена в пункт 1 статьи 119 НК РФ. До этого в ней было сказано, что непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговую инспекцию по месту учёта влечёт взыскание штрафа в размере 5% неуплаченной суммы налога, подлежащей уплате или доплате на основании этой декларации.

Это была крайне неудачная формулировка, вызывавшая конфликты налогоплательщиков с налоговиками (например, письмо Минфина России от 12.11.10 № 03-02-07/1-518).

Теперь однозначно трактовать данное положение стало проще.

Непредставление в установленный срок налоговой декларации в налоговую инспекцию по месту учёта влечёт взыскание штрафа в размере 5% не уплаченной **в установленный законодательством о налогах и сборах срок** суммы налога, подлежащей уплате или доплате на основании этой декларации.

Хотя главный вопрос так и остался без ответа: если налог был уплачен своевременно, а запоздала только налоговая декларация, придётся ли в этом случае уплачивать штраф?

Электронная отчётность по НДС

С 1 января 2014 года налогоплательщики и налоговые агенты НДС должны будут отчитываться по этому налогу исключительно в электронной форме. К этому их обязывает новая редакция пункта 5 статьи 174 НК РФ и введён-

ный абзац 5 пункта 3 статьи 80 НК РФ. Последняя норма расширяет круг лиц, которым вменено представлять налоговые декларации (расчёты) в налоговую инспекцию по месту учёта налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) по установленным форматам в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота, являющегося российской организацией и соответствующего требованиям, утверждаемым ФНС России. Помимо:

- налогоплательщиков, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек, и
- вновь созданных (в том числе при реорганизации) организаций, численность работников которых превышает 100 человек, —

декларацию в электронном виде обязаны будут представлять налогоплательщики, для которых представление деклараций (расчётов) в налоговый орган по установленным форматам в электронном виде предусмотрено частью второй НК РФ. Первой ласточкой как раз и стала норма пункта 5 статьи 174 НК РФ.

Выставление покупателю счета-фактуры с выделением суммы НДС:

- лицами, не являющимися налогоплательщиками;
- налогоплательщиками, освобождёнными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС;
- налогоплательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, —

обяжет и их представлять налоговую декларацию по НДС в электронной форме.

Срок представления налоговой декларации по НДС остаётся прежним — не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

С 1 января 2015 года в число отчитывающихся перед налоговиками в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота включаются лица:

- не являющиеся налогоплательщиками;
- налогоплательщики, освобождённые от исполнения обязанностей плательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС;
- не признаваемые налоговыми агентами, —

в случае выставления и (или) получения ими счетов-фактур при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров. Перечисленным лицам вменена обязанность по представлению в налоговые органы по месту своего учёта соответствующего журнала учёта полученных и выставленных счетов-фактур в отношении указанной деятельности по установленному формату. Срок представления документа совпадает со сроком представления налоговой декларации по НДС (п. 5.2 ст. 174 НК РФ).

Вести же журнал полученных и выставленных счетов-фактур, применяемых при расчётах по НДС (форма журнала и правила его ведения представлены в разделах I и II приложения № 3 к постановлению Правительства РФ от 26.12.11 № 1137), **лица, не являющиеся налогоплательщиками**, в случаях когда они выставляют и (или) получают счета-фактуры при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров, **обязаны будут уже с начала следующего года** (п. 3.1 статьи 169 НК РФ).

Налогоплательщикам и налоговым агентам при выставлении и (или) получении ими счетов-фактур при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров **предлагается с 2015 года включать в налоговую декларацию по НДС сведения, указанные в журнале учёта полученных и выставленных счетов-фактур, в отношении указанной деятельности.**

Состав сведений, указанных в журнале учёта полученных и выставленных счетов-фактур, включаемых в налоговую декларацию, должна определить ФНС России. Напомним, что форматы и порядок представления налоговых

деклараций (расчётов) и прилагаемых к ним документов в соответствии с НК РФ в электронной форме, а также формы и порядок заполнения форм налоговых деклараций (расчётов) утверждаются ФНС России по согласованию с Минфином России (п. 7 ст. 80 НК РФ).

Налогоплательщик, как известно, при обнаружении в поданной им в налоговый орган налоговой декларации недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, вправе внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточнённую налоговую декларацию в порядке, установленном статьёй 81 НК РФ (абз. 2 п. 1 ст. 81 НК РФ).

Начиная с 2014 года законодатель поэтапно расширяет права налоговиков при рассмотрении таких деклараций при проведении камеральных проверок, о чём уже было сказано ранее.

И ещё повторимся относительно того, что с начала 2015 года инспекции будут вправе истребовать у налогоплательщика счета-фактуры, первичные и иные документы при выявлении противоречий и несоответствия сведений, свидетельствующих о занижении сумм НДС, представленных налогоплательщиком в декларации по НДС или контрагентами в журналах учёта полученных и выставленных счетов-фактур (п. 8.1 ст. 88 НК РФ). ■

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

Реклама здесь обошлась бы вам всего в 3000 руб.

БУХГАЛТЕРИЯ И БАНКИ
издательский дом

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

Продолжение. Начало комментария к документу опубликовано в «720 часов» № 7, 2013

Татьяна МАСЛОВА, эксперт «ПБУ»

В прошлом номере мы отмечали, что в целях налогового стимулирования и повышения бюджетных доходов Правительство РФ планирует вносить изменения в налоговое законодательство. В числе выбранных направлений налоговой политики, которые предполагается реализовать в 2014–2016 годах, обозначено упрощение налогового учёта (НУ) и его сближение с бухгалтерским учётом (БУ).

Пути упрощения и сближения НУ и БУ

Разговоры относительно сближения НУ и БУ ведутся уже не первый год. Все хорошо понимают, что ведение нескольких видов учёта (а помимо бухгалтерского и налогового учёта значительная часть организаций обязаны ещё и трансформировать свою отчётность в соответствии с требованиями МСФО) — это существенная нагрузка на организации. И возложенная государством на организацию обязанность расходовать средства на обязательные виды учёта, которые по большому счёту порой не несут для неё никакой пользы, осложняет хозяйственную жизнь, не способствует привлекательности инвестиционного климата. Поэтому основной целью сближения определено снижение издержек на содержание учётных систем.

Можно ли оставить какой-то один вид учёта? На сегодня ответ очевиден: нельзя! Ведь организации как налогоплательщики помимо требования о ведении бухгалтерского учёта обязаны выполнять нормы налогового законодательства, в котором глава 25 содержит указания на ведение отдельного налогового учёта.

Составление налоговой отчётности (исчисление налога) исключительно на основе документов бухгалтерского учёта, по мнению Правительства РФ, может иметь целый ряд негативных последствий. В числе таких последствий, в частности, называется уменьшение налоговой нагрузки для отдельных налогоплательщиков. Если параметры налогообложения будут прямо зависеть от правил бухгалтерского учёта, то, лоббируя внесение изменений в эти правила (в обход законодательства о налогах), налогоплательщики смогут добиваться необходимых налоговых последствий. Бухгалтерская информация перестанет быть нейтральной, поскольку её составители будут прямо заинтересованы в снижении налоговой нагрузки. С учётом этого подготовка налоговой отчётности на основании исключительно документов бухгалтерского учёта признана нецелесообразной.

Оставить только налоговый учёт тоже невозможно, поскольку составление финансовой отчётности по всем правилам базируется на данных бухгалтерского учёта.

Поэтому нужно создать учётную систему единых правил, которая содержала бы на выходе информацию, необходимую для составления отчётности как в целях бухучёта, так и в целях налогообложения.

Правительство РФ предлагает идти по пути упрощения налогового учёта. Каким образом? А через выявление и корректировку норм налогообложения прибыли организации, которые:

- вызывают сложности при ведении учёта;
- ограничивают возможности использования одинаковых правил налогового и бухгалтерского учёта.

При этом действующий порядок определения налоговой базы по налогу на прибыль должен остаться неизменным.

В целях реализации указанных мероприятий Минфин России в текущем году должен подготовить проект федерального закона, которым, в частности, будет предусмотрено:

- **уточнение методов списания в расходы стоимости материально-производственных запасов** в целях налогообложения прибыли организаций для обеспечения возможности ведения единого учёта таких запасов в бухгалтерском и налоговом учёте. Например, в налоговом

учёте материалов и запасов предусмотрен метод ЛИФО (п. 8 ст. 254, подп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ). А в бухгалтерском учёте МПЗ (п. 16 ПБУ «Учёт материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01)) такого метода нет;

- **возможность амортизации в налоговом учёте малоценного имущества** в зависимости от применяемой налогоплательщиком учётной политики;
- **принятие к налоговому учёту безвозмездно полученного имущества по рыночной стоимости, определённой на дату получения такого имущества**. Что имеют в виду разработчики? Ведь и сейчас указанное имущество принимается к учёту по рыночной цене на указанную дату. Можем предположить, что речь идёт о механизме определения рыночной цены. Пункт 8 статьи 250 НК РФ, которая определяет правила учёта внереализационных доходов, отсылает налогоплательщика, желающего установить рыночную цену, к статье 105.3 НК РФ. Но там установлены лишь общие положения о сделках между взаимозависимыми лицами. В письме же Минфина России от 30.07.12 № 03-01-18/5-101 говорится, что налогоплательщик для определения рыночной цены вправе использовать общедоступные источники информации (п. 5 ст. 105.6 НК РФ). При этом в пунктах 1 и 2 этой статьи прописаны источники, из которых сами налоговики могут черпать информацию при осуществлении контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Это могут быть сведения о ценах и котировках российских и иностранных бирж, сведения, содержащиеся в опубликованных и (или) общедоступных изданиях и информационных системах, экспертные заключения оценщиков и т. д. Что-то подобное необходимо и налогоплательщику;
- **признание убытков от уступки прав требования** после наступления срока платежа единовременно на дату уступки права требования;
- **изменение в налоговом учёте порядка переоценки обязательств и требований, выраженных в иностранной валюте**, а также учёта доходов и расходов в виде суммовых разниц.

Совершенствование налогообложения в торговле

Списание товарных потерь на расходы: кто за...

Среди мер налогового стимулирования основными направлениями НП предусмотрено совершенствование налогообложения торговой деятельности. Кабинет министров считает, что в НК РФ следует предусмотреть условия, при соблюдении которых потери по основаниям, отличным от потерь в результате естественной убыли товаров, а также потерь, относимых на виновных лиц, могут признаваться в составе расходов организаций, осуществляющих розничную торговлю с открытым доступом покупателей к товарам.

Речь идёт о потерях товаров при таком способе розничной торговли, как самообслуживание покупателей в торговых залах. Это довольно распространённый способ, отвечающий потребностям покупателей, но он, как считают разработчики основных направлений НП, влечёт значительные потери товаров.

Предлагается решить эту проблему следующим образом.

Потери (недостачи) можно будет учесть в целях налогообложения прибыли в размере, не превышающем 0,75 % выручки от реализации. Этот норматив будет действовать не на все товары, а на определённый **перечень продукции, который будет определять Правительство РФ**.

Воспользоваться этой нормой можно будет при соблюдении двух условий:

- торговая фирма должна иметь систему учёта и контроля за использованием материально-производственных запасов, соответствие которой установленным требованиям должно быть подтверждено аудиторской организацией;
- акт инвентаризации о выявленных недостачах должен подтверждаться аудитором, включённым в состав инвентаризационной комиссии.

Акт должен стать заслоном на пути злоупотреблений недобросовестными налогоплательщиками.

Видимо, предчувствуя неоднозначную реакцию на это предложение законодателя и представителей предпринимательского сообщества других сфер деятельности, Правительство РФ подчеркнуло, что такой метод учёта соответствует мировой практике. А его внедрение в РФ позволит снизить издержки торговых организаций и тем самым улучшить инвестиционный климат в розничной торговле, что позитивно повлияет на уровень потребления.

Заметим, что эта норма (в отличие от других, более значимых) начала претворяться в жизнь ещё до принятия самих основных направлений НП.

Ещё в конце прошлого года был подготовлен законопроект, вносящий поправки в статьи 265 и 272 НК РФ. В пояснительной записке к законопроекту указано, что он направлен на устранение необоснованного налогообложения убытков от потерь, возникающих при осуществлении торговой деятельности, причины которых не могут быть установлены либо установление причин которых может быть гораздо более затратно, чем сами потери.

Разработчики законопроекта отметили, что сейчас доля потерь, связанных с реализацией товаров крупнейшими российскими розничными торговыми сетями, применяющими общий режим налогообложения, с открытым доступом покупателей к товарам, гораздо выше предлагаемой нормы и составляет в среднем 1,5% выручки от реализации товаров, что в целом соответствует уровню наиболее эффективного управления по снижению товарных потерь.

До принятия главы 25 НК РФ (до 2002 года) действовали примерные дифференцированные размеры списания потерь непродовольственных и продовольственных товаров, реализуемых в магазинах (отделах, секциях) самообслуживания. Они были утверждены приказом Минторга СССР от 23.03.84 № 75. Но с введением в действие правил налогообложения прибыли, установленных главой 25 НК РФ, эти нормы не подлежат применению (определение ВАС РФ от 11.10.10 № ВАС-13572/10 по делу № А48-4388/2009).

Упомянутая норма о списании на расходы убытков от хищений на практике не реализуется, поскольку не позволяет ни правоохранительным органам, ни судам в случае

выявления недостач в производстве и на складах, на предприятиях торговли установить и доказать факт хищения. И судебная практика складывается не в пользу тех, кто желает применять норму подпункта 5 пункта 2 статьи 265 НК РФ, предусматривающую возможность списания убытков от хищений для целей налогообложения.

При отсутствии специальной нормы законодательства невозможно применение норм об учёте товарных потерь ни в качестве прочих расходов на реализацию товаров (подп. 4 п. 2 ст. 253 НК РФ, подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ), ни по статье «внереализационные расходы» (подп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Было решено, что надо исправлять ситуацию с отсутствием норм об учёте для целей налогообложения прибыли товарных потерь, учитывая то обстоятельство, что в современной торговле сектор самообслуживания из года в год увеличивается.

Правительство РФ и решило включить в основные направления НП на ближайшие годы меры, связанные с совершенствованием налогообложения в этом секторе торговой деятельности.

...и кто против

Законодательная инициатива Кабинета министров столкнулась с рядом трудностей и пока не нашла поддержки среди думцев.

В заключении к упомянутому ранее законопроекту Комитет по бюджету и налогам Госдумы отметил, что реализация предлагаемой законодательной меры вряд ли позволит позитивно повлиять на уровень конечного потребления посредством снижения розничных цен. Этот вывод подтверждается и правоприменительной практикой.

Комитет увидел отсутствие прозрачности в делегировании Правительству РФ полномочий по определению соответствующего перечня продукции, по которой можно будет применять норму о списании. Что, в свою очередь, не позволяет чётко определить круг налогоплательщиков, которые смогут воспользоваться предусматриваемой законопроектом налоговой преференцией.

В комитете посчитали сомнительной и правомерность предъявления требования об обязательном участии ауди-

торских организаций в проводимых процедурах инвентаризации (включении аудиторов в состав инвентаризационной комиссии). Таких полномочий не содержит Федеральный закон от 30.12.08 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Основная задача аудита — независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчётности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчётности.

Свою «ложку дёгтя» добавил и Комитет Госдумы по безопасности и противодействию коррупции. Он также не поддержал концепцию законопроекта, посчитав, что предлагаемые нормы не отвечают экономическим интересам государства, создают необоснованные льготы для организаций, доля выручки от реализации товаров через секции самообслуживания которых составляет не менее 70% от общего объёма выручки, что ставит их в более выгодное положение по сравнению с другими хозяйствующими субъектами. В результате предлагаемые нормы создают условия для недобросовестной конкуренции.

Думцы указали, что вопросы борьбы с хищениями в области торговли должны решаться посредством усиления мер безопасности и контроля в торговых организациях, а не посредством предоставления налоговых льгот.

Страховые взносы

В числе мер налогового стимулирования предложено продлить до 2016 года применение тарифа страховых взносов в государственные внебюджетные фонды РФ на уровне 2013 года. Для большинства плательщиков сохранится основной тариф 30% и неперсонифицированный тариф 10% сверх установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов в бюджет ПФР.

В отношении отдельных льготных категорий плательщиков взносов будет происходить постепенный переход от льготного обложения взносами на общеустановленный тариф. Если при этом отдельным направлениям экономической деятельности потребуется поддержка, государство будет готово её оказать, но уже вне рамок соцобеспечения.

Окончание следует

Кассовые нарушения: налоговики анализируют арбитражную практику

Комментарий к письму ФНС России от 05.06.13 № АС-4-2/10250 «О направлении арбитражной практики»

Раиса НИЧУК, консультант-эксперт

Согласно КоАП РФ (ч. 2 ст. 14.5 и ст. 15.1) нарушение порядка ведения кассовых операций является составом административного правонарушения. Причём рассматривать дела о таких правонарушениях в соответствии со статьёй 23.5 КоАП РФ должны налоговые органы.

А потому неудивительно, что налоговая служба воспылала желанием проанализировать арбитражную практику по вопросам применения данных норм. Желание вполне реалистичное и потому исполнилось. Судебная практика была изучена, выводы были обобщены в комментируемом письме ФНС России от 05.06.13 № АС-4-2/10250, которое направлено подчинённым налоговым инспекциям для использования в работе.

Буква закона

Для начала напомним, за какие именно кассовые «провинности» организацию или индивидуального предпринимателя могут наказать.

Во-первых, штрафуют за нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций (ч. 1 ст. 15.1 КоАП РФ), то есть, прежде всего, за неисполнение требований Положения о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории РФ (утв. Банком России 12.10.11 № 373-П).

Выражаться такое нарушение может:

- в осуществлении расчётов наличными деньгами с другими организациями сверх установленных размеров (с 22 июля 2007 года и вплоть по текущий день этот размер составляет 100 000 руб. в рамках одного договора. Этот лимит установлен указанием Банка России от 20.06.07 № 1843-У);
- неоприходовании (неполном оприходовании) в кассу денежной наличности;

- несоблюдении порядка хранения свободных денежных средств;
- накоплении в кассе наличных денег сверх установленных лимитов (согласно положению № 373-П такой лимит каждое юридическое лицо и каждый предприниматель устанавливают самостоятельно).

Во-вторых, к ответственности могут быть привлечены (ч. 2 ст. 15.1 КоАП РФ) платёжные агенты, которые осуществляют свою деятельность в соответствии с Федеральным законом от 03.06.09 № 103-ФЗ «О деятельности по приёму платежей физических лиц, осуществляемой платёжными агентами», а также банковские платёжные агенты и банковские платёжные субагенты, работающие в рамках Федерального закона от 27.06.11 № 161-ФЗ «О национальной платёжной системе». Правонарушениями с их стороны считаются:

- неисполнение обязанностей по сдаче в кредитную организацию полученных от плательщиков при приёме платежей наличных денег для зачисления их в полном объёме на свой специальный банковский счёт (счета);
- неиспользование ими, а также поставщиками специальных банковских счетов для осуществления соответствующих расчётов.

Наказание по каждой из частей статьи 15.1 КоАП РФ — это административный штраф:

- на юридическое лицо — в размере от **40 000** до **50 000 руб.**;
- на должностных лиц — в размере от **4000** до **5000 руб.**

И наконец, в-третьих, на основании части 2 статьи 14.5 КоАП РФ предупреждение или наложение административного штрафа (от **30 000** до **40 000 руб.** для юридического лица, от **3000** до **4000 руб.** для должностного лица, от **1500** до **2000 руб.** для граждан) грозит за:

- неприменение контрольно-кассовой техники (ККТ) в установленных федеральными законами случаях;
- применение ККТ, которая не соответствует установленным требованиям либо используется с нарушением установленного законодательством РФ порядка и условий её регистрации и применения;

- отказ в выдаче по требованию покупателя (клиента) в случае, предусмотренном федеральным законом, документа (товарного чека, квитанции или другого документа, подтверждающего приём денежных средств за соответствующий товар (работу, услугу)).

То есть в данном случае речь идёт преимущественно о нарушениях требований Федерального закона от 22.05.03 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчётов и (или) расчётов с использованием платёжных карт» и уже упоминавшегося закона № 103-ФЗ.

На что указывают суды

Сложности и разногласия в применении указанных норм возникают прежде всего потому, что если вопросы применения ККТ и замены кассовых чеков иными документами достаточно широко прокомментированы чиновниками в многочисленных письмах, то официальных разъяснений о тонкостях практической реализации требований положения № 373-П очень мало. А потому именно арбитражная практика вооружает и налоговых инспекторов, и хозяйствующих субъектов (организации, предпринимателей) аргументами в поддержку занимаемых ими позиций. Некоторые из ключевых вопросов рассмотрены в комментируемом письме.

Проверки и доказательства

Некоторые из проанализированных ФНС России судебных решений касались вопросов о круге полномочий налоговых органов при выявлении кассовых нарушений и допустимости отдельных видов доказательств.

? *Вправе ли налоговые органы проводить проверку соблюдения организациями установленных предельных сумм расчётов наличными деньгами между юридическими лицами?*

Да, вправе. Так решил ВАС РФ, поддержавший своим определением от 29.11.12 № ВАС-15182/12 позицию Пятна-

дцатого арбитражного апелляционного суда РФ, выраженную в постановлении от 10.04.12 № А32-17155/2011.

Было бы ошибкой считать, что налоговые органы не имеют права проверять соблюдение предприятиями требований порядка ведения кассовых операций, включая соблюдение предельных размеров расчётов наличными деньгами между юридическими лицами, аргументируя это тем, что данные функции возложены на должностных лиц учреждений банка. На самом деле, осуществляя подобные проверки, налоговые органы не выходят за пределы статьи 31 НК РФ. Ведь в силу пункта 1 части 1 статьи 28.1 КоАП РФ поводом к возбуждению дела об административном правонарушении является непосредственное обнаружение должностными лицами, уполномоченными составлять протоколы об административных правонарушениях, достаточных данных, указывающих на наличие события административного правонарушения. Составляют такие протоколы (ч. 1 ст. 28.3 КоАП РФ) должностные лица тех органов, которые уполномочены рассматривать дела об административных правонарушениях в соответствии с главой 23 КоАП РФ, в пределах компетенции соответствующего органа. А, как уже отмечалось выше, дела об административных правонарушениях, предусмотренных в том числе и статьёй 15.1 КоАП РФ, рассматривают именно налоговые органы.

Отсюда бесспорный вывод судей: **налоговые органы вправе проводить проверки на предмет соблюдения организациями порядка работы с денежной наличностью**.

? *Налоговики установили факт неприменения ККТ (невыдачи бланков строгой отчётности) при осуществлении наличных денежных расчётов с физическими лицами, не участвующими в проведении проверки. Является ли это недопустимым доказательством по делу об административном правонарушении, полученным с использованием контрольной закупки?*

Ответ отрицательный: нет, такие доказательства не будут расцениваться как недопустимые. Так решил Тринадца-

тый арбитражный апелляционный суд, который своим постановлением от 19.11.12 № 13АП-18943/12 поддержал позицию Арбитражного суда Санкт-Петербурга и Ленинградской области, выраженную в решении от 16.08.12 № А56-36214/2012.

Так что налоговые органы имеют полное право приводить в качестве доказательства неприменения ККТ невыдачу гражданину, не участвующему в проведении проверки, отпечатанного ККТ кассового чека (или бланка строгой отчётности). Это касается в том числе и случаев осуществления наличных денежных расчётов за услуги по перевозке пассажиров в общественном транспорте.

Суд указал, что проверочные мероприятия налоговых органов по применению ККТ и выдаче БСО не являются проверочной (контрольной) закупкой в соответствии с пунктом 4 статьи 6 Федерального закона от 12.08.95 № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности». **Если контрольное мероприятие проведено сотрудниками инспекции открыто (гласно), гражданин выявлен ими в ходе проверки, то такие доказательства допускаются, даже если сам гражданин участия в проверке не принимал.**

Внимание на реквизиты чека

Следующий важный нюанс заключается в том, что мало просто формально исполнить обязанность по передаче покупателю (клиенту) кассового чека. Нужно, чтобы все реквизиты чека были заполнены правильно, чтобы значения криптографического проверочного кода были корректными, чтобы информация о чеке присутствовала на контрольной ленте ККТ. Ну и сама ККТ должна быть должным образом зарегистрирована в налоговом органе.

В противном случае проблемы возникнут не только у организации, нарушившей правила применения ККТ и осуществления кассовых операций, но и у её контрагентов, когда они попытаются включить в состав своих расходов те ценности, работы, услуги, в подтверждение оплаты которых им был выдан «неправильный» чек.

Достаточно ли установить факт некорректности значения криптографического проверочного кода кассового чека и отсутствия информации о чеке на контрольной ленте ККТ для того, чтобы привлечь организацию к административной ответственности?

Суды отвечают: «Да, достаточно». Определением ВАС РФ от 13.11.12 № ВАС-14289/12 высшие арбитры поддержали позицию Третьего арбитражного апелляционного суда, содержащуюся в постановлении от 03.08.12 по делу № А33-2096/2012.

Налоговая инспекция при проверке кассовых чеков на специализированном сайте установила факты некорректности значения КПК на чеках, выдаваемых клиентам (в приведённом судебном решении «неправильные» чеки выдавались на автозаправочных станциях, принадлежащих организации, которая была в итоге привлечена к административной ответственности). В ходе проверки организации было установлено отсутствие информации о данных чеках на контрольной ленте. Налоговая инспекция будет совершенно права, когда сделает вывод о том, что данной **контрольно-кассовой техникой не обеспечивается защита фискальных данных, не обеспечивается долговременное хранение в электронном виде информации обо всех проведённых кассовых операциях и фактически данная ККТ работает в нефискальном режиме**. Обжаловать постановление налоговой инспекции в этой ситуации будет, в принципе, бесполезно.

В продолжение этой темы. ККТ должна обеспечивать надлежащий учёт денежных средств при осуществлении расчётов, в противном случае организация тоже будет наказана!

В постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 12.02.13 № 09АП-41587/2012, в поддержку позиции Арбитражного суда г. Москвы, обращается особое внимание на правомерность привлечения организации к административной ответственности за нарушение порядка применения ККТ в следующей ситуации.

Налоговая инспекция на основании поступившей в её адрес жалобы, к которой был приложен кассовый чек, про-

водила мероприятия по контролю и надзору за соблюдением требований к ККТ, порядку и условиям её регистрации и применения. Проверка проводилась в отношении организации, осуществлявшей пассажирские перевозки на водном транспорте (экскурсионная, прогулочная и туристическая деятельность). Используя специализированный сайт, налоговики проверили криптографические данные этого чека и установили, что КПК чека имеет неверное значение. А это свидетельствует об использовании при работе ККТ устройства (программы), предназначенной для корректировки (уничтожения, блокировки, модификации) данных, обязательных для регистрации и хранения в фискальной памяти ККТ, а также блоке ЭКЛЗ.

Номер КПК — это непрерывно нарастающий порядковый номер операции формирования значения КПК, и все фискальные документы ККТ и отчёты закрытия смены, оформляемые на ККТ после активизации ЭКЛЗ, а также отчёт итогов активизации завершаются строкой, содержащей номер КПК.

На это указано в пунктах 1.4 и 4.3.1 Методических указаний по применению ЭКЛЗ в контрольно-кассовых машинах (утв. решением Государственной межведомственной экспертной комиссии по контрольно-кассовым машинам (протокол от 25.06.02 № 4/69-2002)).

Результаты проверки КПК показали, что, несмотря на более раннюю дату, номер КПК используемого кассового чека больше, чем номер КПК закрытия смены, что, в принципе, при нормальном использовании ККТ невозможно.

Более того, налоговые инспекторы установили, что спорный чек не был отражён в фискальной памяти ККТ и в ней также не была учтена сумма, указанная в кассовом чеке. Иными словами, вскрылось, что организация применяла ККТ не в фискальном режиме.

Суд посчитал, что в данном случае налоговая инспекция документально подтвердила наличие в действиях организации состава административного правонарушения, ответственность за которое установлена КоАП РФ (ч. 2 ст. 14.5), и организация совершенно справедливо была привлечена к ответственности.

Повторимся ещё раз: **применение ККТ, которая не обеспечивает надлежащий учёт денежных средств при осуществлении наличных расчётов, является основанием для привлечения к административной ответственности**.

? *Что, если представленные в подтверждение расходов кассовые чеки содержат номер ККТ, которая в налоговом органе за контрагентом не зарегистрирована? Свидетельствуют ли такие чеки о том, что хозяйственные операции организацией, от имени которой представлены чеки, фактически не осуществлялись?*

Суд согласился, что это так. ВАС РФ в определении от 23.11.12 № ВАС-15161/12 оставил без удовлетворения кассационную жалобу организации на постановление ФАС Уральского округа от 03.08.12 № Ф09-6778/12.

В целях проверки фактов совершения сделок по приобретению товаров (работ, услуг) за наличный расчёт налоговыми органами в ходе выездных налоговых проверок проводились проверки соответствия реквизитов, указанных на кассовых чеках ККТ, представленных налогоплательщиками для подтверждения расходов, информации о регистрации ККТ, содержащейся в информационном ресурсе «Контрольно-кассовая техника».

Как установлено судами, в ходе проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика, приобретающего запасные части у контрагента, налоговой инспекцией было установлено, что **представленные в подтверждение расходов кассовые чеки содержат номер ККТ, которая не зарегистрирована в инспекции за контрагентом**. Иных документов, подтверждающих понесённые расходы, в том числе квитанций к приходным кассовым ордерам, налогоплательщик не представил.

Обстоятельства, выявленные в ходе проверки, в совокупности свидетельствуют о том, что хозяйственные операции организацией, от имени которой представлены кассовые чеки и другие документы, фактически не осуществлялись. В связи с этим **налоговой инспекцией пра-**

вомерно исключены из состава расходов затраты налогоплательщика и отказано в применении налогового вычета по НДС по сделке с контрагентом.

Ведите кассовую книгу правильно!
Особенно если есть обособленные подразделения...

Следующий блок вопросов, освещённых в комментируемом письме, касается тонкостей ведения кассовой книги организациями, имеющими обособленные подразделения. Ведь невнесение в кассовую книгу записи о зачислении наличных денежных средств в день их поступления является неоприходованием в кассу этих денежных средств. А требование о ведении кассовой книги должно соблюдаться каждым обособленным подразделением организации, ведущим кассовые операции.

Даже автозаправочные станции (не наделённые функциями юридического лица, не имеющие положений о филиале или представительстве и не отражённые в уставе организации), ведущие кассовые операции, обязаны соблюдать требование о ведении кассовой книги. Так решил Тринадцатый арбитражный апелляционный суд в постановлении от 19.03.13 в поддержку позиции Арбитражного суда Санкт-Петербурга и Ленинградской области, выраженной в решении от 03.12.12 по делу № А56-59643/2012.

Судьи не согласились с доводом организации о том, что АЗС являются территориально обособленной торговой точкой и не должны считаться обособленным подразделением в целях применения положения № 373-П в части ведения ими кассовой книги. Они указали, что положением № 373-П установлена обязанность по ведению кассовой книги, в которой должны учитываться поступающие наличные деньги, не только юридическим лицом, но и каждым обособленным подразделением юридического лица, ведущим кассовые операции, независимо:

- от наличия банковского счёта юридического лица, открытого для совершения операций обособленным подразделением;
- от того, обладает ли такое обособленное подразделение статусом филиала или представительства юридического лица;

- от основания постановки на учёт в налогом органе (на основании п. 3 или п. 4 ст. 83 НК РФ).

И даже ежедневная инкассация непосредственно в банк не освобождает от обязанности отражать в кассовой книге оприходование поступивших наличных денег. А потому судьи заключили, что **требование о ведении кассовой книги должно соблюдаться каждым обособленным подразделением организации, ведущим кассовые операции**. И если кассовая книга на АЗС не ведётся, имеет место нарушение порядка ведения кассовых операций.

Тот же Тринадцатый арбитражный апелляционный суд поддержал (постановление от 25.02.13 № А56-55039/2012) позицию межрайонной ИФНС России № 3 по Ленинградской области о необходимости внесения записи об оприходовании денег в кассовую книгу в день их поступления. Одновременно было отменено решение Арбитражного суда Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 07.12.12 по делу № А56-55039/2012. В этом решении судьи подчеркнули, что обособленные подразделения обязаны совершать определённые операции по оприходованию наличных денег в день их поступления.

В обоснование своей позиции они привели следующие доводы.

В пункте 2.5 положения № 373-П определено, что кассовые документы, кассовая книга, книга учёта принятых и выданных денежных средств могут оформляться на бумажном носителе или с применением технических средств, предназначенных для обработки информации; **листы кассовой книги обособленного подразделения подбираются и брошюруются юридическим лицом по каждому обособленному подразделению**.

Пунктом 5.6 того же положения установлено, что **обособленное подразделение** после выведения в кассовой книге суммы остатка наличных денег на конец рабочего дня **передаёт лист кассовой книги за этот рабочий день не позднее следующего рабочего дня юридическому лицу**.

Никаких других условий учёта наличных средств положение № 373-П не предусматривает. Значит, невнесение

в кассовую книгу записи об оприходовании наличных в день их поступления является неоприходованием этих денежных средств.

Агенты «обычные» и платёжные

И наконец, особое внимание было уделено кассовым операциям, совершаемым в рамках агентских договоров.

Пожалуй, самый важный момент заключается в том, что, по мнению судей, **агент, принимающий платежи в рамках агентского договора, считается платёжным агентом**.

В частности, приём платежей граждан по продаже пассажирских билетов и провозу багажа во исполнение агентского договора является деятельностью, регулируемой законом № 103-ФЗ. И таким организациям-агентам необходимо соблюдать требования этого закона. Данный вывод сделан в определении ВАС РФ от 22.02.13 № ВАС-17076/2012.

Обстоятельства дела, рассмотренного судом, были следующими. Организация принимала платежи граждан по продаже пассажирских билетов и по провозу багажа на рейсы, осуществляемые индивидуальным предпринимателем по междугородным перевозкам, во исполнение агентского договора. Полученную выручку от продажи пассажирских билетов и багажа за минусом суммы вознаграждения организация передавала индивидуальному предпринимателю по расходному кассовому ордеру, минуя специальный банковский счёт. Ведь организация считала, что раз она действовала на основании агентского договора и реализовывала билеты за счёт принципала, она была «обычным» агентом, а не платёжным агентом, и что требования закона № 103-ФЗ на неё не распространялись.

Однако судьи решили иначе. Они обратили внимание на пункт 3 статьи 2 закона № 103-ФЗ, согласно которому платёжный агент — юридическое лицо (за исключением кредитной организации) или индивидуальный предприниматель, осуществляющие деятельность по приёму платежей физических лиц. Платёжным агентом является опера-

тор по приёму платежей либо платёжный субагент. Далее, пунктом 4 статьи 2 закона № 103-ФЗ установлено, что оператор по приёму платежей — платёжный агент — это юридическое лицо, заключившее с поставщиком договор об осуществлении деятельности по приёму платежей физических лиц.

Деятельностью по приёму платежей граждан в целях этого закона признаётся приём платёжным агентом от плательщика денежных средств, направленных на исполнение денежных обязательств перед поставщиком по оплате товаров (работ, услуг), в том числе внесение платы за жилое помещение и коммунальные услуги в соответствии с ЖК РФ, а также **осуществление платёжным агентом последующих расчётов с поставщиком** (ч. 1 ст. 3 закона № 103-ФЗ).

Из буквального прочтения закона суд заключил, что организация на основании агентского договора о междугородных пассажирских перевозках является оператором по приёму платежей физических лиц по поручению и за вознаграждение индивидуального предпринимателя. И, следовательно, его деятельность регулируется в том числе нормами закона № 103-ФЗ.

А одним из требований к платёжным агентам является использование специального банковского счёта. Так что зачисление наличных денежных средств, полученных в результате осуществления деятельности по приёму платежей физических лиц на банковский счёт, не являющийся специальным банковским счётом, является основанием для привлечения к административной ответственности (ч. 2 ст. 15.1 КоАП РФ). На это обращалось внимание в постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 14.02.13 № 09АП-294/2013, поддержавшего позицию Арбитражного суда г. Москвы от 16.11.12 по делу № А40-115774/12-154-1091.

Суть этого спора заключалась в следующем. Должностные лица налоговой инспекции провели проверку общества — платёжного агента в части соблюдения требований закона № 103-ФЗ. Было выявлено нарушение платёжным агентом обязанностей по сдаче в банк наличных денег,

полученных от плательщиков при приёме платежей, для зачисления в полном объёме на свой специальный банковский счёт (счета). В чём же выразилось нарушение? А вот в чём. Обособленное подразделение общества регулярно осуществляло инкассацию проведённых через ККТ наличных денежных средств, полученных при приёме платежей граждан через платёжные терминалы, на банковский счёт, который не является специальным банковским счётом. Суд решил, что это свидетельствует о наличии в действиях организации объективной стороны правонарушения, предусмотренного частью 2 статьи 15.1 КоАП РФ.

Если нарушение было и организацию оштрафовали

В заключение напомним, что в случае, если организация совершила административное правонарушение, нарушив порядок ведения кассовых операций или применения ККТ, и на неё был наложен административный штраф, бухгалтеру необходимо отразить операции по начислению и уплате штрафа в учёте.

Сумму штрафа нужно включить в состав прочих расходов, т. е. отнести в дебет счёта 91 «Прочие доходы и расходы». А поскольку административный штраф — это не налог и не сбор, расчёты по его уплате нужно отражать с использованием счёта 76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами», а не на счёте 68 «Расчёты по налогам и сборам».

Также имейте в виду, что нельзя учесть сумму уплаченного административного штрафа в составе расходов при формировании налоговой базы по налогу на прибыль (иными словами, уменьшить налогооблагаемую прибыль на сумму штрафа). Это следует из пункта 2 статьи 270 НК РФ и части 5 статьи 3.5 КоАП РФ.

Для тех, кто применяет ПБУ 18/02 «Учёт расчётов по налогу на прибыль организаций», это означает, что одновременно с начислением штрафа нужно признать возникновение постоянной разницы и отразить соответствующее ей постоянное налоговое обязательство (ПНО).

Пример

В июле 2013 года общество, применяющее общую систему налогообложения, было привлечено к административной ответственности по части 1 статьи 15.1 КоАП РФ. Размер штрафа составил 50 000 руб.

На основании постановления по делу об административном правонарушении бухгалтер отразил начисление и уплату штрафа, а также формирование ПНО следующими записями:

Дебет 91 Кредит 76

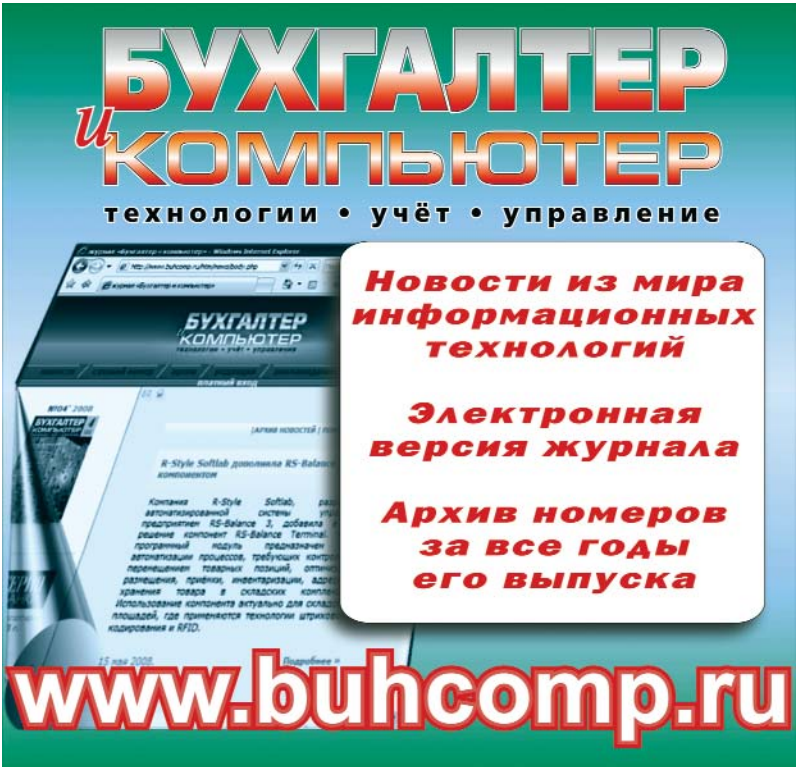
— *50 000 руб. — отражён наложенный на организацию административный штраф за нарушение кассовой дисциплины;*

Дебет 99 Кредит 68 субсчёт «Расчёты по налогу на прибыль»

— *10 000 руб. (50 000 руб. × 20 %) — отражено ПНО;*

Дебет 76 Кредит 51

— *50 000 руб. — уплачен штраф.* ■



Представительские расходы на приём граждан: можно ли учесть в целях налогообложения?

Комментарий к письму Минфина России от 03.06.13 № 03-03-06/2/20149 <Об уменьшении налоговой базы по налогу на прибыль на сумму представительских расходов>

Оксана ДЬЯЧКОВА, аудитор

Для развития взаимовыгодного сотрудничества организации проводят официальные встречи и приёмы с представителями других компаний. Расходы, которые несёт компания по организации подобных мероприятий, называются представительскими расходами. Вопросы учёта и налогообложения подобных расходов до сих пор остаются в центре внимания как налогоплательщиков, так и официальных органов. Это связано с тем, что не на все вопросы, связанные с расходами на представительские цели, можно найти однозначные ответы в НК РФ.

Бухгалтеры привыкли к тому, что переговорщики — это, как правило, представители организаций партнёров или потенциальных клиентов. Но помимо представителей других организаций в представительских мероприятиях могут принимать участие и рядовые граждане, которые являются фактическими или потенциальными клиентами компании. Как быть с такими расходами? Формально такие расходы учесть нельзя в силу прямого указания, содержащегося в подпункте 22 пункта 1 статьи 264 НК РФ (там речь идёт о представителях других «организаций»). На этот счёт специалисты Минфина высказали свою точку зрения в комментируемом письме от 03.06.13 № 03-03-06/2/20149.

Что считать представительскими расходами

Определение понятия «представительские расходы» дано в пункте 2 статьи 264 НК РФ. Там сказано, что это затраты налогоплательщика на официальный приём и (или) обслуживание представителей других организаций, участву-

ющих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий.

Участники представительского мероприятия

Представительские расходы делятся на две группы.

Первая группа — это расходы, которые связаны с приёмом (обслуживанием) членов руководящего органа организации, прибывших на его заседание.

Вторая группа — это расходы, связанные с приёмом (обслуживанием) представителей других организацией, прибывших на переговоры. Помимо представителей других компаний в переговорах принимают участие и официальные лица налогоплательщика. При этом расходы, связанные с приёмом представителей филиалов и работников организации, прибывших для решения производственных вопросов, не относятся к представительским расходам. Это подтверждает судебная практика (например, постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 11.08.06 по делу № А33-26560/04-С3-Ф02-3935/06-С1).

Помимо представителей других организаций в представительских мероприятиях могут принимать участие и **физические лица, которые являются фактическими клиентами или потенциальными клиентами компании**. Такую точку зрения выразили специалисты Минфина России в комментируемом письме № 03-03-06/2/20149.

В письме рассмотрена ситуация, которая сложилась в банке. Основным видом деятельности банка является кредитование и предоставление услуг гражданам. Специфика банковского розничного бизнеса предусматривает необходимость проведения многочисленных встреч — переговоров с физлицами, являющимися фактическими либо потенциальными клиентами банка, в том числе VIP-клиентами.

Усилия банка направлены на поддержание сотрудничества и повышение лояльности привлечённых клиентов, а также на развитие бизнеса путём привлечения новых

клиентов. Поэтому, по мнению Минфина России, затраты на переговоры с физическими лицами можно учесть для целей налогообложения в качестве представительских расходов на основании пункта 2 статьи 264 НК РФ.

По нашему мнению, разъяснения специалистов финансового ведомства можно применять не только в отношении банков, но и в отношении других организаций, деятельность которых направлена на привлечение клиентов-граждан. Например, это разъяснение могут использовать фирмы, занимающиеся продажей, ремонтом и отделкой жилой недвижимости, дорогих автомобилей, элитной мебели, страхованием граждан, оказанием услуг населению и т. д.

Если физическое лицо (фактический или потенциальный клиент) может быть участником представительского мероприятия, то имеет смысл определить, какие расходы на проведение подобного представительского мероприятия организация может учесть для целей налогообложения.

Состав представительских расходов

В состав представительских расходов, которые учитываются при расчёте налога на прибыль, включаются четыре вида затрат организации (п. 2 ст. 264 НК РФ).

Расходы на проведение официального приёма

По мнению чиновников, признать в качестве представительских расходов можно затраты только на официальный приём, а не на дружеский или неформальный обед. Расходы на завтраки, обеды и ужины, которые носят не официальный, а личный характер, должны оплачиваться за счёт собственных средств клиентов. Такой вывод можно сделать на основании письма Минфина России от 16.11.09 № 03-03-06/1/759.

Аналогичной позиции придерживаются как налоговики (письмо УФНС России по г. Москве от 16.05.06 № 20-12/41851), так и арбитражные суды (постановление ФАС Северо-Западного округа от 09.10.07 по делу № А26-691/2006-216).

Чтобы встреча с физическим лицом была официальной, необходимо запастись соответствующими документами:

- приказом руководителя о проведении представительского мероприятия;
- программой этого мероприятия;
- сметой расходов на его проведение (письмо Минфина России от 01.11.10 № 03-03-06/1/675).

Подробнее о документальном оформлении представительских расходов мы поговорим чуть позже.

В состав расходов на проведение официального приёма включаются только те расходы, которые непосредственно связаны с организацией питания. В составе этих расходов допускаются в том числе и расходы на приобретение алкогольных напитков (письмо Минфина России от 25.03.10 № 03-03-06/1/176).

Расходы на буфетное обслуживание во время переговоров

В буфетное обслуживание включается, как правило, предложение участникам во время кратковременных перерывов на переговорах чая, кофе, минеральной воды, соков, бутербродов, пирожных и т. д.

Помимо этого в составе представительских расходов может быть учтена и стоимость одноразовой посуды, которая была использована для организации буфетного обслуживания при проведении деловых переговоров (письмо УФНС России по г. Москве от 06.10.06 № 20-12/89121.2).

Расходы на транспортное обслуживание

Расходы на транспортное обслуживание включают в себя доставку гостей к месту проведения представительского мероприятия или заседания руководящего органа и обратно.

Следовательно, организация может за счёт собственных средств оплачивать проезд физического лица к месту проведения представительского мероприятия. Для этого можно воспользоваться услугами такси или привезти потенциального клиента к месту переговоров на собственном транспорте.

Если потенциальный клиент приезжает из другого города и представитель организации встречает его в аэропорту или на вокзале, а затем доставляет в гостиницу, то

расходы на такси нельзя отнести на уменьшение налогооблагаемой прибыли. Ведь в главе 25 НК РФ чётко сказано о транспортировке «к месту проведения представительского мероприятия и обратно».

Не учитываются при расчёте налога на прибыль и расходы по оплате проживания указанного лица (письмо Минфина России от 01.12.11 № 03-03-06/1/796).

Кроме того, расходы на оплату авиационных и железнодорожных билетов, на оформление визы не относятся к представительским расходам (письмо УФНС России по г. Москве от 06.12.07 № 21-11/116748).

Оплата услуг переводчиков

Если потенциальный клиент — иностранец, то организация может воспользоваться услугами профессионального переводчика, заключив договор со сторонней организацией или с физическим лицом. Расходы на услуги переводчиков уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль (подп. 22 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Что касается других затрат, которые не указаны в пункте 2 статьи 264 НК РФ, то они к представительским расходам не относятся. Например, чиновники считают, что расходы на приобретение цветов, подарков и сувениров для участников приёма не могут быть учтены в составе представительских расходов (письмо Минфина России от 16.08.06 № 03-03-04/4/136). Доказывать экономическую обоснованность таких расходов организации придётся в суде.

В то же время если во время официального приёма вручается сувенир с логотипом компании, то расходы на его изготовление или приобретение можно включить в состав представительских расходов (письмо УФНС России по г. Москве от 30.04.08 № 20-12/041966.2).

Документальное оформление расходов

Оформлению документов на представительские расходы бухгалтер должен уделить особое внимание. Речь идёт как о внутренних распорядительных документах, так и о внешних первичных документах (товарные чеки, акты и др.).

Действующие нормативно-правовые акты не содержат конкретного перечня документов, которые необходимо оформить для включения представительских расходов в общие затраты. Поэтому организации вправе самостоятельно определить порядок расходования средств по данной статье, их документального оформления и контроля.

Представительские расходы оформляются **внутренними** организационно-распорядительными документами, примерный перечень которых приведён специалистами Минфина России в письмах от 22.03.10 № 03-03-06/4/26 и от 13.11.07 № 03-03-06/1/807.

В этот перечень вошли:

- приказ (распоряжение) руководителя организации о проведении представительского мероприятия с указанием цели;
- программа представительского мероприятия с указанием места и времени его проведения;
- смета расходов в рамках программы представительского мероприятия;
- список официальных лиц организации, которые будут участвовать в переговорах.

Указанные документы оформляются до начала представительского мероприятия. По итогам проведённой встречи необходимо оформить один из следующих документов:

- протокол переговоров с указанием обсуждённых вопросов и достигнутых договорённостей (определение ВАС РФ от 30.11.09 № ВАС-15476/09);
- акт об осуществлении представительских расходов, утверждённый руководителем (письмо УФНС России по г. Москве от 22.12.06 № 21-11/113019@);
- отчёт о представительских расходах.

В отчёте о представительских расходах, составленном конкретно по проведённым представительским мероприятиям, следует указать:

- цели проведения представительского мероприятия,
- дату и место проведения;
- результат проведённого мероприятия;
- программу мероприятия;

- состав приглашённой делегации, а в рассматриваемом нами случае — фамилию, имя, отчество гражданина, с которым ведутся переговоры;
- участников принимающей стороны;
- суммы фактически произведённых представительских расходов.

О таком перечне сведений не раз напоминали налоговики (письма УФНС по г. Москве от 16.05.06 № 20-12/41851, от 22.12.06 № 21-11/113019).

Перечисленные выше документы (приказ, смета и акт) составляются под конкретное мероприятие. Разработать формы таких документов организации придётся самостоятельно и утвердить в качестве приложения к учётной политике для целей налогообложения.

При этом все расходы, перечисленные в отчёте, должны быть подтверждены соответствующими первичными документами — счетами организации общественного питания, чеками ККТ, товарными чеками, накладными и т. д.

В том случае если для подготовки к проведению представительских мероприятий организация выдавала наличные денежные средства под отчёт, то подотчётное лицо обязано составить авансовый отчёт. Это может быть форма № АО-1, а после 1 января 2013 года — форма, разработанная самой организацией. К авансовому отчёту должны быть приложены подлинники соответствующих первичных документов: чеки ККМ и товарные чеки с подробной расшифровкой вида и количества товарно-материальных ценностей, счета из ресторана, накладные, счета-фактуры, торгово-закупочные акты и т. д.

Порядок признания представительских расходов

В целях налогообложения представительские расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (п. 2 ст. 264 НК РФ). Такие затраты включаются в состав косвенных расходов, которые в полном объёме уменьшают доходы от производства и реализации текущего отчётного (налогового) периода (п. 2 ст. 318 НК РФ).

В налоговом учёте представительские расходы являются нормируемыми. При расчёте налога на прибыль представительские расходы учитываются в размере, не превышающем 4 % от расходов налогоплательщика на оплату труда за отчётный (налоговый) период.

Расходы и доходы при расчёте налога на прибыль учитываются нарастающим итогом в течение года. Поэтому бухгалтеру необходимо пересчитывать сумму расходов, которая укладывается в установленный норматив. Делать это можно ежемесячно тем организациям, который отчитываются по налогу на прибыль каждый месяц, или ежеквартально — тем предприятиям, которые перечисляют ежеквартальные авансовые платежи по налогу на прибыль.

Представительские расходы в части превышения предельного размера, установленного НК РФ, относятся налогоплательщиком в состав расходов, не учитываемых при налогообложении (п. 42 ст. 270 НК РФ).

Представительские расходы учитываются при расчёте налога на прибыль только в том случае, если они документально подтверждены и экономически обоснованны (ст. 252 НК РФ).

Метод начисления и кассовый метод

Порядок признания представительских расходов в целях налогообложения зависит от того, каким методом организация признаёт доходы и расходы — методом начисления или кассовым методом.

При методе начисления дата признания представительских расходов — это день утверждения акта о списании представительских расходов на официальный приём представителей.

При кассовом методе доходы и расходы учитываются для целей исчисления налога на прибыль в том периоде, когда они были фактически оплачены (ст. 273 НК РФ). Учтите, что использовать этот метод могут только те организации, у которых сумма выручки от реализации товаров, работ, услуг за предыдущие четыре квартала не превысила в среднем 1 000 000 руб. за каждый квартал.

Экономическая обоснованность расходов

Для признания представительских расходов должны выполняться требования, установленные статьёй 252 НК РФ: расходы должны быть экономически обоснованны, документально подтверждены и направлены на получение прибыли.

В частности, цели проведения официальных приёмов организации должны соответствовать тем формулировкам, которые приведены в пункте 2 статьи 264 НК РФ.

Например, целью проведения представительского мероприятия с гражданином может быть обсуждение вопросов:

- о заключении новых договоров;
- касающихся предложения дополнительных услуг (скидок и бонусов при оплате товаров (услуг), по использованию безналичных расчётов, дополнительному страхованию).

Формулировки в качестве типовых, а также другие технические аспекты деловой встречи рекомендуется отражать во всех внутренних документах организации, связанных с проведением представительского мероприятия.

Желательно, чтобы **формулировка «проведение переговоров» фигурировала и в первичных документах по представительским расходам**, которые организация может получить от клиента — физического лица.

Скажем, строительная фирма в ходе проведения мероприятий.

Для включения представительских расходов в состав затрат по обычным видам деятельности необходимо, чтобы прослеживалась взаимосвязь между официальным приёмом и деятельностью предприятия. Это может быть подтверждено:

- заключёнными договорами;
- подписанными контрактами, протоколами о намерениях;
- деловой перепиской.

Представительские расходы, перечисленные в пункте 2 статьи 264 НК РФ, включаются в состав расходов организации в целях налогообложения независимо:

- **от места проведения приёма** граждан. Приём может проводиться по месту работы гражданина, или в офисе

принимающей компании, или в любом другом месте (в другом городе, в другой стране);

- **количества участников и их состава** как со стороны принимающей, так и со стороны клиентов. Организация самостоятельно определяет состав участников встречи;
- **конечного результата переговоров**, то есть не имеет значения, подписан или не подписан договор по результатам встречи. Главное, чтобы переговоры были направлены на установление и поддержание сотрудничества, то есть расходы понесены в целях осуществления предпринимательской деятельности.

Такой позиции придерживается, в частности, ФАС Центрального округа (постановление от 27.08.09 № А48-2871/08-18). По мнению судей, обоснованность представительских расходов не зависит от наличия подписанных договоров по итогам проведённых встреч.

Аналогичные выводы были сделаны ФАС Уральского округа в постановлении от 23.12.08 № Ф09-8529/08-С2.

Подытоживая сказанное, отмечаем: если расходы связаны с приёмом гражданина, участвующего во взаимовыгодных отношениях с принимающей организацией, то они могут быть учтены при определении налоговой базы по налогу на прибыль при условии соответствия требованиям, предъявляемым статьёй 252 НК РФ. ■

Работа сделана, но суд решил: так дело не пойдёт

Комментарий к определению ВАС РФ от 14.06.13 № ВАС-7266/13 «Об отказе в передаче дела в президиум Высшего арбитражного суда Российской Федерации»

Иван МОЛЧАНОВ, аудитор

Лозунг «Никогда не сдавайся» — хороший девиз для жизни и работы. Но вот обращение налогоплательщика в суд с такими документами, которые были представлены в материалах дела, было глупым, что и подтвердило определение ВАС РФ от 14.06.13 № ВАС-7266/13. Читая судебный вердикт, так и хочется сказать: «Тоньше, тоньше надо было работать». А такие топорные налоговые схемы, какие применял налогоплательщик, как нам кажется, ничего, кроме раздражения у судей, давно уже не вызывают.

Прекрасное начало...

В некой строительной компании была проведена выездная налоговая проверка местной налоговой инспекцией. Налоговики доначислили фирме относительно небольшие суммы по налогу на прибыль и НДС. Основанием для доначисления обществу налогов, пеней и санкций послужил вывод налоговой инспекции о неправомерном включении в состав расходов затрат, связанных с приобретением электроэнергии, а также командировочных расходов и расходов по перевозке рабочих к месту работы.

Мы можем ошибаться, но выглядит это так, словно местные налоговики искали не там, где потеряли, а там, где светло. План по доначислениям налогов пока никто не отменял.

Даже странно, но компания не удовлетворилась такой мелочью, а решила оспорить выводы налоговой инспекции. И у неё это сначала получилось: решением вышестоящего налогового управления, принятым по результатам рассмотрения апелляционной жалобы общества, решение налоговой инспекции было отменено, производство по делу о налоговом правонарушении прекращено.

И ужасный конец

В налоговом законодательстве есть норма, согласно которой вышестоящие налоговые органы должны перепроверять нижестоящие. Смысл её состоит в том числе в том, что вышестоящие налоговики не только проверяют внутреннюю организацию работы инспекции, но и могут перепроверить то, как подчинённые проводят выездные налоговые проверки.

Строительная фирма тоже была перепроверена. В результате выявились совсем иные нарушения и совершенно другие суммы недоимки.

Основанием для доначисления обществу оспариваемых сумм налогов, пеней и санкций послужил вывод управления о необоснованном включении обществом в состав расходов по налогу на прибыль и о применении налоговых вычетов по НДС на основании документов, оформленных от имени обществ с ограниченной ответственностью, являющихся якобы контрагентами оштрафованной строительной фирмы. Грубо говоря, таких фирм на самом деле не оказалось.

В результате бледный вид имел не только налогоплательщик, но и местная налоговая инспекция.

Но мы оставим в покое налоговую инспекцию и вернёмся к нашей строительной компании, которая с упорством обречённого пыталась оспорить данный налоговый вердикт.

Фактические обстоятельства

Фактические обстоятельства дела, если уж говорить честно, шансов налогоплательщику практически не оставляли.

У контрагентов компании было выявлено отсутствие управленческого, технического персонала, основных и транспортных средств, производственных активов. Фирмы были зарегистрированы на формальных руководителей, которые отрицали участие в финансово-хозяйственной деятельности обществ, подписание финансовых документов неустановленными лицами, что было подтверждено заключением эксперта.

Так что налоговики вполне обоснованно пришли к выводу о невозможности реального осуществления заявителем взаимоотношений с данными организациями и наличии умысла на получение необоснованной налоговой выгоды.

Налогоплательщика подвела ещё одна не учтённая им деталь.

Объекты, на которых производились работы, имели отношение к гарнизону. На них был установлен пропускной режим. Соответственно и на всех лиц для прохода на территорию оформлялись пропуска. Все граждане, выполнявшие работы на территории гарнизона, являлись работниками заявителя или были временно наняты для выполнения определённых строительных работ без заключения договоров.

Допрошенные работники налогоплательщика также подтвердили, что об обществах-контрагентах они ничего не знали, с представителями данных фирм никогда не встречались, договоры с их работниками строительная фирма не заключала, работники обществ-контрагентов на объектах не работали.

Так что оформление операций с этими фирмами в бухгалтерском учёте строительной компании не свидетельствует об их реальности, а подтверждает лишь выполнение обязанностей по формальному учёту хозяйственных операций. Грубо говоря, это раньше называлось приписками.

Недостоверные документы, презумпция невиновности и право на повторный контроль

В постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.06 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» указано, что судебная практика должна исходить из презумпции добросовестности налогоплательщиков. В связи с этим изначально предполагается, что действия налогоплательщика для получения налоговой выгоды экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчётности, — достоверны. Представление налогоплательщиком всех надлежащим образом оформленных документов в целях получения налоговой выгоды является основанием для её получения, **если налоговики не смогут доказать, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны или противоречивы**.

Так вот в данном случае налоговиками было представлено достаточно доказательств, свидетельствующих не только о недостоверности и противоречивости документов, представленных налогоплательщиком, но и об отсутствии реальных хозяйственных операций.

Так на что рассчитывал налогоплательщик? А он рассчитывал на постановления Президиума ВАС РФ от 25.05.10 № 17099/09 и от 03.04.12 № 15129/11 (далее — постановления ВАС РФ № 17099/09 и 15129/11).

Можно предположить, что налогоплательщик пытался оспорить само право налогового управления на перепроверку, потому что оно нарушило положения пункта 10 статьи 89 НК РФ.

Кроме того, компания, видимо, указывала, что раз одно решение налоговой инспекции было ранее отменено, то опять проверять те же самые налоги за тот же период нельзя. Проще говоря, что-то вроде «нельзя дважды вешать».

Судебное решение

Когда дело дошло до ФАС Поволжского округа, он полностью встал на сторону налоговиков.

В постановлении от 27.02.13 по делу № А06-2688/2012 суд привёл такие аргументы.

Как указано в НК РФ (подп. 2 п. 1 ст. 32), налоговики обязаны осуществлять контроль за соблюдением законодательства РФ о налогах и сборах.

Пунктом 1 статьи 30 НК РФ установлено, что налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджетную систему РФ налогов и сборов. В целях осуществления такого контроля налоговики проводят в том числе выездные налоговые проверки.

Согласно статье 82 НК РФ налоговая проверка является одной из форм налогового контроля, проводимого налоговиками в целях исполнения возложенных на них обязанностей в пределах предоставленных им полномочий.

В соответствии с пунктом 10 статьи 89 НК РФ повторная проверка налогоплательщика может проводиться вы-

шестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью нижестоящей инспекции, ранее проводившей его проверку. Повторной выездной налоговой проверкой налогоплательщика признаётся выездная налоговая проверка, **проводимая независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период**.

И это не значит, что при перепроверке не могут быть выявлены иные нарушения налогового законодательства, которые ускользнули от внимания нижестоящих налоговиков, что и произошло в рассматриваемом нами случае.

Кроме того, законодательство РФ о налогах и сборах не содержит никаких запретов для вышестоящего налогового органа на осуществление контроля в отношении нижестоящего налогового органа в случае отмены им решения последнего.

Так что действия управления по проведению повторной выездной налоговой проверки правомерны и основаны на действующем налоговом законодательстве.

Возможно, этих доводов и так хватило бы, но ФАС привлёк ещё тяжёлую артиллерию в виде мнения КС РФ.

Как указано в постановлении КС РФ от 17.03.09 № 5-П, централизованным характером системы налоговых органов предопределяется контроль вышестоящего налогового органа за деятельностью нижестоящих. Контрольные мероприятия направлены на обеспечение соблюдения нижестоящими налоговыми инспекциями законодательства о налогах и сборах в соответствии с принципом конституционной законности (ст. 15 Конституции РФ). Одной из форм такого контроля и является повторная выездная налоговая проверка.

В определении КС РФ от 28.01.10 № 138-О-Р суд указал на двуединую природу повторной выездной налоговой проверки, которая выражается в осуществлении контрольных мероприятий и в отношении налоговой инспекции, и в отношении налогоплательщика.

Таким образом, действия управления по проведению повторной налоговой проверки нельзя признать неправомерными, противоречащими действующему законодательст-

ву. А ссылки общества на постановления № 17099/09 и 15129/11 следует отклонить, так как они основаны на иных обстоятельствах дела.

И всё-таки на что же надеялся налогоплательщик?

Два нюанса

В постановлении № 17099/09 рассматривалась вроде бы похожая ситуация. Тоже было решение налоговой инспекции, которое отменило управление, также потом была повторная выездная налоговая проверка.

Вот только ВАС РФ встал на сторону налогоплательщика.

В соответствии с положениями, содержащимися в пункте 10 статьи 89 НК РФ, повторная проверка налогоплательщика может проводиться вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налоговой инспекции, проводившей проверку, и, соответственно, имеет целью обеспечение законности и обоснованности принимаемых ею решений.

В рассматриваемом деле решение инспекции, принятое по результатам первоначальной выездной налоговой проверки, было отменено управлением в порядке административного контроля ввиду его необоснованности.

В данном случае повторная проверка, хотя и оформлена управлением в указанном порядке, фактически таковой не являлась, так как её целью не был контроль.

Аналогичное решение было принято и в постановлении № 15129/11. Суд указал, что повторная выездная налоговая проверка, хотя и оформлена управлением в порядке, предусмотренном пунктом 10 статьи 89 НК РФ, фактически таковой не являлась, так как **была осуществлена с целью доначисления налогов по кругу тех обстоятельств и правонарушений, которые были выявлены в результате первоначальной налоговой проверки**.

Почему же на этот раз налогоплательщик всё-таки проиграл?

Как нам кажется, суд учёл то, что повторная выездная налоговая проверка проводилась не по тем вопросам, которые рассматривало управление, когда отменяло реше-

ние нижестоящей налоговой инспекции, а по тем вопросам, которые нижестоящая налоговая инспекция вообще упустила из виду.

Тем не менее, на наш взгляд, в совокупности постановления Президиума ВАС РФ № 17099/09 и 15129/11 и определение ВАС РФ от 14.06.13 № ВАС-7266/13 производят неоднозначное впечатление. К сожалению, чётких критериев, исходя из которых, судьи будут признавать повторную выездную налоговую проверку вышестоящим налоговым органом законной или незаконной, установить не удалось. А без этого, видимо, в дальнейшем решение по каждому такому случаю будет приниматься исходя из конкретных обстоятельств. ■

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

Реклама здесь обошлась бы вам всего в 5000 руб.

БУХГАЛТЕРИЯ
издательский дом И БАНКИ

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