

НАШИ КОНСУЛЬТАЦИИ

УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Вопрос. Вправе ли организация, применяющая упрощенную систему налогообложения (УСНО), уменьшить полученные доходы на сумму расходов по оплате коммунальных услуг?

Ответ.

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ПИСЬМО

от 27 февраля 2004 г.

№ 04-02-05/1/19

Департамент налоговой политики рассмотрел письмо и сообщает следующее.

Порядок исчисления налоговой базы при применении налогоплательщиком УСНО определен гл. 26.2 Налогового кодекса РФ (далее - Кодекс), вступившей в силу 1 января 2003 г.

В соответствии со ст. 346.18 Кодекса налогоплательщик, выбравший объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, учитывает при определении налоговой базы расходы, перечень которых приведен в п. 1 ст. 346.16 Кодекса.

При этом коммунальные расходы в вышеупомянутом перечне не предусмотрены.

Вместе с тем в соответствии со ст. 346.16 Кодекса при определении налоговой базы учитываются материальные расходы, принимаемые применительно к порядку, предусмотренному для исчисления налога на прибыль организаций ст. 254 Кодекса.

В соответствии с подп. 5 п. 1 ст. 254 Кодекса в составе материальных расходов принимаются к вычету из налоговой базы расходы на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии.

Учитывая изложенное, организации, применяющие УСНО, вправе уменьшить полученные доходы на сумму расходов по оплате коммунальных услуг в порядке, предусмотренном ст. 254 Кодекса.

Заместитель руководителя
Департамента налоговой политики
А.И. КОСОЛАПОВ

Вопрос. Вправе ли муниципальное учреждение, которое наряду с основной деятельностью, финансируемой из бюджета, осуществляет предпринимательскую деятельность, перейти на УСНО? Если да, то в части каких доходов может быть применена УСНО: в отношении доходов по основной деятельности, финансируемой из бюджета, или в отношении доходов, полученных за счет источников, не относящихся к средствам целевого финансирования?

Ответ.

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ПИСЬМО

от 24 февраля 2004 г.

№ 04-02-05/3/11

Департамент налоговой политики рассмотрел письмо и по вопросам, поставленным в нем, сообщает следующее.

В ст. 346.12 Кодекса установлен перечень видов деятельности и иных условий, при наличии которых налогоплательщики не вправе применять упрощенную систему налогообложения. В указанный перечень бюджетные учреждения не включены.

Ограничение применения упрощенной системы налогообложения организациями, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25%, установленное подп. 14 п. 3 ст. 346.12 Кодекса, не распространяется на бюджетные учреждения.

В п. 2 ст. 11 Кодекса определено, что организации - это юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международных организаций, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ.

Учитывая изложенное, Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования, являющиеся собственниками бюджетных учреждений, не подпадают под понятие «организация» в целях применения норм Кодекса.

В соответствии со ст. 346.15 Кодекса организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения, при определении объекта налогообложения не учитываются доходы, предусмотренные ст. 251 Кодекса.

Подпункт 14 п. 1 ст. 251 Кодекса определяет, что при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования.

К средствам целевого финансирования в том числе относится имущество, полученное в виде средств бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. К средствам бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемым бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения, но не использованным по целевому назначению в течение налогового периода либо использованным не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства РФ.

Таким образом, бюджетные учреждения в части учета доходов (расходов), полученных (произведенных) за счет источников, не относящихся к средствам целевого финансирования, при соблюдении всех прочих положений ст. 346.12 Кодекса вправе перейти на упрощенную систему налогообложения.

Заместитель руководителя
Департамента налоговой политики
А.И. КОСОЛАПОВ

ЦЕНТР ИССЛЕДОВАНИЙ ПРОБЛЕМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Вопрос. Привлекается ли организация, применяющая УСНО, к ответственности по ст. 120 НК РФ за неотражение доходных и расходных операций в Книге учета доходов и расходов?

Ответ. В соответствии с пп. 1, 2 ст. 120 Налогового кодекса РФ грубое нарушение организацией Правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного (нескольких) налоговых периодов, влечет за собой взыскание штрафа в размере 5 000 руб. (15 000 руб.).

Под грубым нарушением Правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей настоящей статьи понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета, систематическое два

раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Организации, перешедшие на УСНО, освобождены от ведения бухгалтерского учета, за исключением учета ОС и НМА (п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ), и учет своей финансово-хозяйственной деятельности должны осуществлять в Книге учета доходов и расходов (далее - Книга).

Согласно гл. 26.2 НК РФ Книга учета доходов и расходов является регистром налогового, но никак не бухгалтерского учета (ст. 346.24 НК РФ). Минфин России также указывал на это обстоятельство в письме от 15.04.2003 № 16-00-14/132. Напомним, что именно Минфин России является полномочным органом в вопросах ведения бухгалтерского учета (п. 1 ст. 5 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ; подп. 10 п. 5 Положения о Министерстве финансов РФ, утвержденного постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 № 273).

Статья 120 НК РФ в настоящее время не предусматривает каких-либо санкций за неправильное ведение налогового учета. Таким образом, налоговая ответственность, установленная ст. 120 НК РФ, в случае допущения организацией ошибок при заполнении Книги, а равно за неотражение отдельных операций в Книге применяться к организации не должна.

В период действия Федерального закона от 29.12.1995 № 222-ФЗ налоговые органы расценивали неотражение (неправильное отражение) хозяйственных операций в Книге учета доходов и расходов (форма утверждена приказом Минфина России от 22.02.1996 № 18) как деяние, за которое предусмотрена налоговая ответственность по ст. 120 НК РФ.

Арбитражные же суды неоднократно указывали, что привлечение организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, предусмотренную Федеральным законом от 29.12.1995 № 222-ФЗ, к ответственности по ст. 120 НК РФ за неотражение (неправильное отражение) хозяйственных операций в Книге учета доходов и расходов неправомерно, поскольку названная Книга является регистром бухгалтерского учета, а за неправильное отражение хозяйственных операций в регистре бухгалтерского учета ст. 120 НК РФ ответственность не установлена (постановления ФАС Северо-Западного округа от 05.12.2001 № А56-19717/01, от 08.11.2000 № А56-12591/00, от 22.10.2001 № А56-15487/01). ФАС Центрального округа обратил внимание налоговых органов на то обстоятельство, что, поскольку организации, при-

меняющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, не должны отражать хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета, ответственность по ст. 120 НК РФ к ним неприменима в принципе (постановления от 24.03.2003 № 64-2015/02-13, от 13.09.2002 № А64-2015/02-13, от 13.09.2002 № А64-1952/02-16).

Вопрос. *Наша организация применяет УСНО. Налоговый орган при проверке привлек нас к ответственности за отсутствие первичных документов по ст. 120 НК РФ. Верно ли это, учитывая, что налогоплательщики, применяющие УСНО, освобождены от ведения бухучета?*

Ответ. Действительно, организации, перешедшие на УСНО, освобождены от ведения бухгалтерского учета, за исключением учета ОС и НМА (п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ), и учет своей финансово-хозяйственной деятельности должны осуществлять в Книге учета доходов и расходов (ст. 346.24 Налогового кодекса РФ).

При этом в соответствии со ст. 120 НК РФ, предусматривающей ответственность за грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, под таким правонарушением понимается в том числе отсутствие первичных документов.

Поэтому считаем, что привлечение организаций к ответственности по ст. 120 НК РФ за отсутствие соответствующих первичных документов будет вполне обоснованным. Арбитражные суды принимали решения, подтверждающие данное утверждение, указывая, что освобождение плательщиков единого налога от ведения бухгалтерского учета не означает их освобождения от оформления хозяйственных операций необходимыми первичными документами (постановления ФАС Северо-Западного округа от 23.09.2002 № А56-16889/02, от 30.07.2002 № А05-2077/02-163/13).

Не следует также забывать, что все расходы, учитываемые для целей обложения единым налогом, должны быть документально подтверждены (п. 2 ст. 346.16, п. 1 ст. 252 НК РФ).

Вопрос. *Организация с 01.01.2004 перешла на УСНО. Возможна ли ситуация, при которой организация в момент осуществления каких-либо выплат физическим лицам может быть признана плательщиком ЕСН и обязана будет исчислить и уплатить налог в бюджет?*

Ответ. В соответствии с п. 2 ст. 346.11 НК РФ применение упрощенной системы налогообложе-

ния организациями предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и единого социального налога уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за налоговый период. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются плательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с гл. 21 НК РФ при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Очевидно, что вышеприведенные положения гл. 26.2 НК РФ предполагают полное освобождение организаций, уплачивающих единый налог при УСНО, от обязанностей налогоплательщика ЕСН независимо от оснований, по которым осуществляются те или иные выплаты физическим лицам.

Таким образом, если организация соблюдает установленные гл. 26.2 НК РФ условия применения УСНО (например, по размеру выручки - п. 4 ст. 346.13 НК РФ), то ситуация, при которой она обязана будет в качестве налогоплательщика исчислить и уплатить в бюджет ЕСН, возникнуть не может.

Однако напомним, что организация, перешедшая на УСНО, по-прежнему должна производить уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, объектом обложения и базой для исчисления которых является объект налогообложения и налоговая база по ЕСН (п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ) «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», п. 1 ст. 236, п. 1 ст. 237 НК РФ).

Вопрос. *Организация - плательщик единого налога при применении УСНО выплачивает работникам единовременную премию за выпуск большой партии продукции без брака. Выплата осуществляется за счет средств, оставшихся в распоряжении организации после уплаты единого налога (т.е. за счет чистой прибыли). Премирование подобного рода не предусмотрено системой оплаты труда, принятой в организации, и не упоминается в трудовых договорах с работниками.*

Включается ли такая выплата в базу для исчисления страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний?

Ответ. Как известно, переход организации на УСНО не предполагает освобождения от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (далее - взносы) (п. 2 ст. 346.11 НК РФ).

Действующим законодательством в области взимания взносов предусмотрено, что базой для их исчисления является, в частности, начисленная по всем основаниям оплата труда работников (ст. 3, п. 3 ст. 22 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний», пп. 3, 4 Правил начисления, учета и расходования средств на осуществление обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, утвержденными постановлением Правительства РФ от 02.03.2000 № 184, далее – Правила), к которой согласно ст. 129, 144 ТК РФ относятся также стимулирующие выплаты в виде премий.

Как видим, возникновение объекта обложения взносами и обязанность по исчислению базы по ним не ставится законодательством в зависимость ни от источников, за счет которых осуществляются выплаты работникам, ни от наличия условия о соответствующих выплатах в трудовом договоре.

При этом согласно п. 4 упомянутых Правил страховые взносы не начисляются на выплаты, установленные перечнем выплат, на которые не начисляются страховые взносы в Фонд социального страхования РФ, утвержденным постановлением Правительства РФ от 07.07.1999 № 765.

Упомянутая в вопросе «единовременная премия» в данный перечень не вошла и, как следствие, подлежит включению в базу для исчисления взносов на общих основаниях.

Вопрос. Организация с 01.01.2003 перешла на УСНО, при этом было принято решение продолжать вести бухгалтерский учет по общим правилам. С 2004 г. организация возвращается к общей системе налогообложения. В 2004 г. на расчетный счет поступила выручка за товары, реализованные покупателю в 2003 г. Есть ли какие-либо особенности отражения данного обстоятельства в бухгалтерском учете?

Ответ. Насколько мы поняли из текста вопроса, организация в течение 2003 г. продолжала вести бухгалтерский учет без отступления от правил его ведения, предусмотренных для организаций, не перешедших на УСНО.

Следовательно, доходы в виде выручки от реализации товара проводкой по кредиту счета 90 «Продажи», субсчет 90-1 «Выручка», в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н) должны

были быть отражены в бухучете организации исходя из дебиторской задолженности покупателя, возникшей в момент отгрузки ему товара в 2003 г. (пп. 6, 6.1 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н).

Соответственно, в 2004 г. факт поступления на расчетный счет организации денежных средств от покупателя за реализованный ему в 2003 г. товар оформляется лишь одной проводкой по дебету счета 51 «Расчетный счет» и кредиту счета 62 без каких-либо дополнительных записей, связанных с отражением доходов на счетах бухгалтерского учета.

Отдельно отметим, что, поскольку товар был реализован (право собственности на него передано – п. 1 ст. 39 НК РФ) в тот момент, когда организация не являлась налогоплательщиком НДС (п. 2 ст. 346.11 НК РФ), объект налогообложения данным налогом не возник (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ), соответственно, исчислять НДС, а также оформлять проводками его исчисление в момент получения выручки за реализованный в 2003 г. товар организация, перешедшая с 01.01.2004 на ОСНО, по нашему мнению, не обязана независимо от принятой на 2004 г. учетной политики.

Вопрос. Организация в течение 2003 г. исчисляет свои налоговые обязательства на основании норм гл. 26.2 НК РФ, т.е. является плательщиком единого налога при УСНО.

С 2004 г. организация вынуждена вернуться на общий режим налогообложения. При этом в момент перехода в учете числится предоплата, полученная от покупателя в 2003 г. и включенная в состав доходов, участвующих в расчете налоговой базы по единому налогу. Товары были отгружены в 2004 г. Подлежит ли доход от реализации товаров, отгруженных в 2004 г., включению в налоговую базу по налогу на прибыль, при условии что доходы и расходы определяются организацией по методу начисления?

Ответ. В соответствии с п. 1 ст. 346.15 и п. 1 ст. 346.17 НК РФ авансы (в том числе предоплата) под предстоящую поставку товаров, перечисленные организации – плательщику единого налога при УСНО, включаются в состав доходов, учитываемых при расчете налоговой базы по единому налогу того отчетного периода, в котором они получены.

При этом п. 2 ст. 346.25 НК РФ, предусматривающий порядок учета доходов и расходов при переходе с УСНО на общий режим налогообложения, не содержит норм, касающихся порядка налогового учета доходов от реализации товаров, полученных организацией после такого перехода, при условии

что предоплата ранее была учтена для целей налогообложения единым налогом.

Однако согласно подп. 3 п. 1 ст. 346.25 НК РФ не включаются в налоговую базу по единому налогу денежные средства, полученные после перехода на УСНО, если по правилам налогового учета по методу начислений указанные суммы были включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций при применении общего режима налогообложения.

На наш взгляд, положения названного подпункта позволяют сделать и обратный вывод: доходы от реализации товаров, полученные после возврата на общий режим налогообложения в момент фактического перехода права собственности на них от продавца покупателю (например, на дату отгрузки) (п. 1 ст. 39, п. 3 ст. 271 НК РФ), не учитываются в расчете налоговой базы по налогу на прибыль при условии, что ранее предоплата поставки была учтена в составе доходов для целей налогообложения единым налогом.

В противном случае включение доходов от реализации товаров, оплаченных покупателем в 2003 г. и отгруженных в 2004 г., в налоговую базу по налогу на прибыль приведет к двойному налогообложению, что противоречит принципу, заложенному в ст. 38, 346.25 НК РФ.

Вопрос. *Надо ли делать какие-то бухгалтерские проводки организации, применяющей УСНО?*

Ответ. В соответствии с п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 30.06.2003) организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета, за исключением учета основных средств и нематериальных активов в порядке, предусмотренном законодательством РФ о бухгалтерском учете.

При этом отражать на счетах бухгалтерского учета только операции, связанные с наличием и движением объектов основных средств и нематериальных активов, без отражения иных операций, связанных с ведением хозяйственной деятельности организации в целом, невозможно. В результате учет ОС и НМА организуется без использования синтетических счетов бухгалтерского учета. Достаточно оформления первичных документов и регистров бухгалтерского учета для систематизации и накопления информации, содержащейся в первичных документах, о стоимости ОС и НМА.

А.И. ДЫБОВ

О ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОШЛИНЕ

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Вопрос. *Арбитражный суд выдал организации справку для получения из доходов федерального бюджета излишне уплаченной организацией суммы государственной пошлины. Просим разъяснить, в каком порядке и на основании каких документов организация может получить из бюджета указанную сумму.*

Ответ.

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ПИСЬМО

от 15 марта 2004 г.

№ 04-04-06/42

В связи с письмом по вопросу возврата из доходов федерального бюджета излишне уплаченной государственной пошлины Департамент налоговой политики сообщает следующее.

В соответствии с п. 5 ст. 6 Закона РФ от 09.12.1991 № 2005-1 «О государственной пошлине» возврат уплаченной в федеральный бюджет государ-

ственной пошлины производится по заявлениям, подаваемым в налоговый орган по месту совершения действия, в течение года со дня принятия соответствующего решения суда. Возврат уплаченной в местный бюджет государственной пошлины производится по заявлениям, подаваемым в налоговый орган, в течение года со дня поступления ее в указанный бюджет.

К заявлению о возврате государственной пошлины прилагаются: решения, определения и справки судов, организаций, осуществляющих действия, за которые уплачивается (взимается) государственная пошлина, об обстоятельствах, являющихся основанием для полного или частичного возврата сумм государственной пошлины, в соответствующих случаях - акты налоговых проверок организаций и должностных лиц, а также платежные поручения или квитанции с подлинной отметкой банка, подтверждающие уплату государственной пошлины, в случае если пошлина подлежит возврату в полном размере, а в случае, если она подлежит возврату частично, - копии указанных документов.

По заявлениям, апелляционным или кассационным жалобам, оплаченным государственной пошлиной, но не поступившим в суд или им возвра-

щенным, и по судебным актам, предусматривающим полный или частичный возврат государственной пошлины, ее возврат производится на основании выданной судом справки.

Государственная пошлина, подлежащая возврату, должна быть выдана гражданину или юридическому лицу в течение одного месяца со дня принятия решения о ее возврате соответствующим финансовым или налоговым органом.

Возврат уплаченной государственной пошлины по делам, рассматриваемым арбитражными судами, Конституционным Судом РФ и Верховным Судом РФ, производится органами федерального казначейства. Возврат государственной пошлины, уплаченной в местный бюджет, производится финансовыми органами.

Учитывая изложенное, для возврата излишне уплаченной государственной пошлины по делам, рассматриваемым арбитражными судами, организация должна обратиться с заявлением в налоговый орган по месту совершения действия с приложением копий необходимых для возврата документов.

Руководитель Департамента
налоговой политики
А.И. ИВАНЕЕВ

МИНИСТЕРСТВО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ

Вопрос. Уплачивается ли государственная пошлина при государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя в связи с принятием им решения о прекращении данной дея-

тельности? Если да, то в каком размере?

Ответ. Согласно подп. «и» п. 1 ст. 22.1 Федерального закона от 08.08.2001 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (в ред. Федерального закона от 23.06.2003 № 76-ФЗ) при государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя в регистрирующий орган представляется, в частности, документ об уплате государственной пошлины.

Статьей 8 Федерального закона от 08.12.2003 № 169-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу законодательных актов РСФСР» внесены дополнения в ст. 4 Закона РФ «О государственной пошлине», согласно которым за государственную регистрацию граждан в качестве индивидуальных предпринимателей государственная пошлина взимается в размере 400 руб., за государственную регистрацию при прекращении гражданами деятельности в качестве индивидуальных предпринимателей в связи с принятием ими решения о прекращении данной деятельности государственная пошлина взимается в размере 80 руб.

Таким образом, с 1 января 2004 г. при государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя в связи с принятием им решения о прекращении данной деятельности будет уплачиваться государственная пошлина в размере 80 руб.

Е.Н. СИВОШЕНКОВА
Советник налоговой службы РФ
III ранга

О ЕДИНОМ НАЛОГЕ НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Вопрос. Предприниматель просит Минфин России в соответствии с подп. 4 п. 2 ст. 64 НК РФ (имущественное положение исключает возможность единовременной уплаты налога) предоставить отсрочку по уплате ЕНВД в части ЕНВД, идущей в федеральный бюджет, фонд социального страхования, фонд обязательного медицинского страхования, в связи с тем что уплата ЕНВД заменяет уплату налогов и

сборов.

Ответ.

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ПИСЬМО

от 1 марта 2004 г.

№ 04-01-11/1-3

Департамент налоговой политики рассмотрел письмо о предоставлении отсрочки по уплате единого налога на вмененный доход и сообщает, что в соответствии с гл. 9 Налогового кодекса РФ (далее - Кодекс) налогоплательщикам при наличии оснований, установленных указанной главой, могут быть

предоставлены отсрочки или рассрочки по уплате налога и сбора, а также налоговые кредиты и инвестиционные налоговые кредиты.

При этом виды налогов и сборов, по которым могут быть предоставлены отсрочки или рассрочки по уплате налогов и сборов, определены ст. 19 - 21 Закона РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

Вместе с тем законодательство РФ о налогах и сборах предусматривает установление специальных налоговых режимов (систем налогообложения), согласно которым вводится особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов.

При этом установление и введение в действие специальных налоговых режимов не относятся к установлению и введению в действие новых налогов и сборов. Налог, уплачиваемый в связи с применением специального налогового режима, заменяет уплату совокупности налогов и сборов одним налогом и сам по себе, в соответствии с действующим законодательством, не относится ни к одной из следующих категорий: федеральные, региональные, местные налоги.

Таким образом, единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности, уплачиваемый в рамках специальных налоговых режимов, в понимании Кодекса не является налогом и для предоставления отсрочек в соответствии с гл. 9 Кодекса нет законных оснований.

Учитывая изложенное, вопрос об изменении срока уплаты налогов, уплачиваемых в рамках специальных налоговых режимов, в настоящее время законодательством РФ о налогах и сборах не регламентируется, в связи с чем удовлетворить просьбу о предоставлении отсрочки по данному налогу не представляется возможным.

Руководитель Департамента
налоговой политики
А.И. ИВАНЕЕВ

Вопрос. Торговая организация, переведенная с 2004 г. на уплату ЕНВД, просит разъяснить следующее.

Организация реализует товар юридическим лицам по безналичному расчету, а также юридическим и физическим лицам за наличный расчет. Какой из перечисленных видов деятельности подлежит обложению ЕНВД, учитывая, что понятие «розничная купля-продажа», используемое в ГК РФ, отличается от понятия «розничная торговля», используемого в НК РФ?

Организация арендует несколько помещений: помещение для директора, главного бухгалтера и менеджеров; помещение, где выставлены образцы продукции и стоит ККМ; подвальное помещение (без доступа посетителей). Какие из указанных помещений сле-

дует рассматривать для целей ЕНВД в качестве торгового зала? Достаточно ли иметь приказ по фирме о наличии одного торгового зала (в котором зарегистрирован ККМ) или нужны еще другие документы, подтверждающие возможность обслуживать посетителей только в одном помещении?

В 2002 - 2003 гг. приобретались основные средства, суммы НДС по которым принимались к вычету из бюджета. Следует ли восстанавливать НДС в следующих случаях:

- по недоамортизированным основным средствам, используемым в деятельности, как переведенной на уплату ЕНВД, так и не переведенной на уплату ЕНВД;

- по основным средствам, по которым на момент перехода на уплату ЕНВД амортизация начислена полностью?

Ответ.

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ПИСЬМО

от 22 марта 2004 г.

№ 04-05-12/14

Департамент налоговой политики рассмотрел письмо о порядке применения гл. 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» Налогового кодекса РФ (далее - Кодекс) и сообщает следующее.

Статьей 346.27 гл. 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» Кодекса определено, что для целей указанной главы используется следующее понятие розничной торговли - торговля товарами и оказание услуг покупателям за наличный расчет, а также с использованием платежных карт. К данному виду предпринимательской деятельности не относится реализация подакцизных товаров, указанных в подп. 6 - 10 п. 1 ст. 181 Кодекса, подакцизного минерального сырья, продуктов питания и напитков, в том числе алкогольных, как в упаковке и расфасовке изготовителя, так и без них, в барах, ресторанах, кафе и других точках общественного питания.

В то же время понятие «розничная купля-продажа», используемое в Гражданском кодексе РФ, отличается от понятия «розничная торговля», используемого в Налоговом кодексе РФ.

Рассматривая вопрос о несоответствии указанных понятий, необходимо учитывать следующее.

В соответствии с п. 1 ст. 11 Кодекса институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Кодексом.

Как было указано выше, ст. 346.27 Кодекса предусмотрено иное, отличное от положений Гражданского кодекса РФ, понятие «розничная торговля», которое должно использоваться для целей указанной главы Налогового кодекса РФ.

Кроме того, необходимо учитывать, что согласно ст. 2 Гражданского кодекса РФ к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством.

Учитывая это, полагаем, что в случае осуществления деятельности по продаже товаров покупателям (физическим или юридическим лицам) за наличный расчет, а также с использованием платежных карт (независимо от целей дальнейшего использования покупателями приобретенных товаров) такая деятельность подлежит обложению единым налогом на вмененный доход.

Что касается вопроса об определении площади торгового зала, то, учитывая отсутствие необходимых документов, дать однозначное заключение не представляется возможным. Одновременно сообщаем, что исходя из положений ст. 346.27 Кодекса она определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

В случае если деятельность, в отношении которой применяется единый налог на вмененный доход, осуществляется в арендованном помещении (помещениях), к указанным выше документам могут быть отнесены заключенные организацией договоры (договор) аренды помещения, поэтажные планы, экспликации, паспорт на строение и т.п.

Одновременно в части вопроса, касающегося применения налога на добавленную стоимость в отношении основных средств при переходе организаций на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, сообщаем.

На основании подп. 1 п. 2 ст. 171 гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса РФ вычетам подлежат суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные налогоплательщиками по основным средствам, приобретаемым для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость.

Согласно п. 4 ст. 346.26 гл. 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» Кодекса организации, являющиеся плательщиками единого налога на вмененный доход, в отношении операций, признаваемых объектами налогообложения по налогу на добавленную стоимость в соответствии с

гл. 21 Кодекса и осуществляемых в рамках предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, не признаются плательщиками налога на добавленную стоимость, и, соответственно, операции по реализации товаров (работ, услуг), подлежащие обложению единым налогом на вмененный доход, налогом на добавленную стоимость не облагаются.

Таким образом, суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные по основным средствам, используемым организациями при осуществлении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых единым налогом, вычету не подлежат.

Учитывая изложенное, суммы налога на добавленную стоимость, ранее принятые к вычету по недоамортизированным основным средствам, используемым в производственной деятельности после перехода организации на уплату единого налога на вмененный доход, следует восстановить и вернуть в бюджет. Исчисление суммы налога, подлежащей восстановлению по таким основным средствам, производится с их остаточной стоимости, сформированной по данным бухгалтерского учета.

В соответствии с п. 7 ст. 346.26 Кодекса налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей обложению единым налогом, иные виды предпринимательской деятельности, обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей обложению единым налогом, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с общим режимом налогообложения.

Раздельный учет сумм налога на добавленную стоимость налогоплательщиками, переведенными на уплату единого налога на вмененный доход, ведется в порядке, предусмотренном п. 4 ст. 170 Кодекса, согласно которому суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные налогоплательщиками, переведенными на уплату единого налога на вмененный доход, по товарам (работам, услугам), используемым для операций, как облагаемых налогом на добавленную стоимость, так и не подлежащих обложению этим налогом, принимаются к вычету, либо учитываются в стоимости этих товаров (работ, услуг) в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат обложению налогом на добавленную стоимость, либо освобождаются от обложения этим налогом. При этом данная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период.

В связи с изложенным сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая восстановлению по недоамортизированным основным средствам, используемым в операциях, как облагаемых налогом на добавленную стоимость, так и не подлежащих обложению этим налогом, в части деятельности, переведенной на уплату единого налога на вмененный доход, исчисляется на основании вышеуказанной пропорции с учетом остаточной стоимости таких основных средств, сформированной по данным бухгалтерского учета на момент перехода организации на уплату единого налога на вмененный доход.

Что касается сумм налога на добавленную стоимость, ранее принятых к вычету по основным средствам, по которым на момент перехода на уплату единого налога на вмененный доход амортизация начислена полностью, то данные суммы налога восстанавливать не следует.

Заместитель руководителя
Департамента налоговой политики
А.И. КОСОЛАПОВ

ЦЕНТР ИССЛЕДОВАНИЙ ПРОБЛЕМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Вопрос. Организация в отношении одного из осуществляемых видов деятельности переведена на уплату ЕНВД. По другим видам деятельности налоговые обязательства исчисляются на основании норм гл. 26.2 «Упрощенная система налогообложения» НК РФ. Объектом налогообложения по единому налогу при УСНО организация избрала доходы за минусом расходов.

В I кв. 2004 г. приобретен объект ОС, использование которого предполагается в деятельности как облагаемой, так и не облагаемой ЕНВД.

В каком порядке организация должна учесть в составе расходов, уменьшающих доходы текущего отчетного периода по единому налогу при УСНО, стоимость приобретения указанного объекта ОС?

Ответ. С 01.01.2004 организации, осуществляющие как облагаемые, так и не облагаемые ЕНВД виды деятельности, в части осуществления деятельности, не подпадающей под обложение ЕНВД, вправе перейти на УСНО (п. 4 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ, п. 41 ст. 1, ст. 10 Федерального закона от 07.07.2003 № 117-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу некоторых законодатель-

ных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации» (ред. от 08.12.2003)).

В соответствии с подп. 1 п. 1 и подп. 1 п. 3 ст. 346.16 НК РФ полученные в отчетном (налоговом) периоде доходы плательщик единого налога при УСНО, избравший в качестве объекта налогообложения доходы за минусом расходов, вправе уменьшить на стоимость приобретенных объектов ОС в полной сумме в момент ввода данных объектов в эксплуатацию при условии, что задолженность перед поставщиком ОС полностью погашена (п. 2 ст. 346.17 НК РФ).

При этом по общему правилу расходы, включаемые в расчет налоговой базы по единому налогу, хотя бы и поименованные в перечне, установленном п. 1 ст. 346.16 НК РФ, в обязательном порядке должны соответствовать критериям п. 1 ст. 252 НК РФ (п. 2 ст. 346.16 НК РФ), в число которых входят:

- экономическая обоснованность и направленность на извлечение доходов, участвующих в расчете налоговой базы по единому налогу при УСНО;
- подтверждение документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

В представленной в вопросе ситуации приобретенный объект ОС будет использоваться как в деятельности, доходы от которой включаются в налоговую базу по единому налогу, так и в деятельности, доходы от которой не подлежат обложению единым налогом при УСНО вследствие того, что в отношении данного вида деятельности организация переведена на уплату ЕНВД.

Следовательно, на наш взгляд, списание стоимости приобретения данного объекта ОС полностью в состав расходов, уменьшающих доходы текущего отчетного (налогового) периода по единому налогу при УСНО, неправомерно, так как один из критериев п. 1 ст. 252 НК РФ не выполняется, а именно часть расходов на приобретение объекта ОС не связана с извлечением доходов, включаемых в расчет налоговой базы по единому налогу при УСНО.

При этом гл. 26.2 НК РФ не содержит порядка списания в состав расходов стоимости объектов ОС, используемых одновременно в деятельности, облагаемой и не облагаемой ЕНВД, в случае невозможности ведения раздельного учета по ним.

По нашему мнению, в такой ситуации организация для определения части списываемой в состав расходов при УСНО стоимости приобретения объекта ОС может взять за основу порядок учета расходов по деятельности, облагаемой и не облагаемой ЕНВД, закрепленный в п. 9 ст. 274 НК РФ, а также порядок определения суммы НДС, частично включаемой в стоимость приобретенного объекта ОС, а частично принимаемой к вычету, установленный п. 4 ст. 170 НК РФ. И в том, и в другом случае для расчета доли,

исходя из которой расходы учитываются для целей налогообложения (доли, исходя из которой НДС принимается к вычету) применяется формула «Доходы по деятельности, не облагаемой ЕНВД» / «Доходы в целом по организации».

Исходя из изложенного в том отчетном (налоговом) периоде по единому налогу, в котором организация ввела в эксплуатацию приобретенный и оплаченный поставщику объект ОС, ей необходимо рассчитать сумму доходов, включенных в расчет налоговой базы по единому налогу за этот период, разделив полученный результат на общую сумму доходов организации, включая доходы от деятельности, облагаемой ЕНВД, за тот же отрезок времени. Полученная величина умножается на стоимость приобретения объекта ОС.

Результатом такого умножения будет часть стоимости приобретения объекта ОС, подлежащая включению в состав расходов текущего отчетного (налогового) периода по единому налогу при УСНО.

Приведем числовой пример.

Допустим, стоимость приобретенного организацией в I кв. объекта ОС - 50 000 руб. Доходы, включенные в расчет налоговой базы по единому налогу за I кв., составили 240 000 руб. Доходы по деятельности, подлежащей обложению ЕНВД, - 60 000 руб.

Руководствуясь предложенным выше порядком, рассчитаем сумму расходов на приобретение объекта ОС, учитываемую для целей обложения единым налогом при УСНО: $50\,000 \text{ руб.} \times (240\,000 \text{ руб.} / (240\,000 \text{ руб.} + 60\,000 \text{ руб.})) = 40\,000 \text{ руб.}$

В результате в графе 6 «Расходы - всего» разд. I «Доходы и расходы» Книги учета доходов и расходов (форма утверждена приказом МНС России от 28.10.2002 № БГ-3-22/606 (ред. от 26.03.2003)) в последний день I кв. 2004 г. (п. 2 ст. 346.17 НК РФ) организация должна указать сумму 50 000 руб., а в графе 7 «в том числе учитываемые при расчете единого налога» - 40 000 руб.

Вопрос. Организация осуществляет как облагаемую, так и не облагаемую ЕНВД деятельность. Для осуществления обоих видов деятельности используются одни и те же объекты ОС, соответственно, организация должна определять пропорцию, исходя из которой часть амортизационных отчислений по ним участвует в расчете налоговой базы по налогу на прибыль, а оставшаяся часть включается в состав расходов, не учитываемых для целей налогообложения прибыли.

Включается ли в расчет указанной пропорции сумма арендных платежей, причитающаяся организации за сданное в аренду помещение, учитываемая для целей исчисления налога на прибыль в составе внереализационных доходов?

Ответ. В соответствии с п. 9 ст. 274 Налогового кодекса РФ при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются в составе доходов и расходов налогоплательщиков доходы и расходы, относящиеся к деятельности, подлежащей обложению ЕНВД. Организации, осуществляющие как облагаемые, так и не облагаемые ЕНВД виды деятельности, в случае невозможности раздельного учета расходов по данным видам деятельности должны определять долю, исходя из которой соответствующие расходы (в том числе амортизация по объектам ОС) не учитываются в расчете налоговой базы по налогу на прибыль. Названная величина определяется как частное от деления суммы доходов организации от деятельности, облагаемой ЕНВД, в общем доходе организации по всем видам деятельности.

Согласно п. 1 ст. 248 НК РФ для целей налогообложения прибыли к доходам организации относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (ст. 249 НК РФ), а также внереализационные доходы (ст. 250 НК РФ).

Таким образом, п. 9 ст. 274 НК РФ не ставит порядок расчета пропорции в зависимость от того, являются ли для целей налогообложения прибыли доходы организации внереализационными (как арендная плата - п. 4 ст. 250 НК РФ) либо относятся к выручке от реализации товаров (работ, услуг) (п. 1 ст. 249 НК РФ), - в расчете участвует вся сумма ее доходов.

А.И. ДЫБОВ

О ЕДИНОМ СОЦИАЛЬНОМ НАЛОГЕ

МИНИСТЕРСТВО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ

Вопрос. Просим разъяснить, правомерно ли применение средневзвешенной ставки при исчислении ЕСН.

Ответ. В соответствии с п. 4 ст. 243 Налогового кодекса РФ налогоплательщики обязаны вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм налога, относящегося к ним, а также сумм налоговых вычетов по каждому физическому лицу.

Пунктом 3 ст. 243 НК РФ определено, что данные о суммах исчисленных, а также уплаченных авансовых платежей отражаются в расчете, представляемом не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, в налоговый орган по форме, утвержденной МНС России.

Следует отметить, что налогоплательщики-работодатели имеют право производить расчет ЕСН по регрессивным ставкам налогообложения в том случае, если выполняется условие, установленное п. 2 ст. 241 НК РФ, а именно: в случае, если на момент уплаты авансовых платежей по налогу налогоплательщиками, указанными в подп. 1 п. 1 ст. 235 настоящего кодекса, накопленная с начала года величина налоговой базы в среднем на одно физическое лицо, деленная на количество месяцев, истекших в текущем налоговом периоде, составляет сумму не менее 2 500 руб. В том случае если данная величина составит менее 2 500 руб., налог уплачивается по максимальной ставке, предусмотренной п. 1 настоящей статьи, независимо от фактической величины налоговой базы на каждое физическое лицо.

При этом налогоплательщики, которые по итогам вышеназванного расчета потеряли право рассчитывать ЕСН по регрессивным ставкам налогообложения, не вправе до конца налогового периода использовать регрессивную шкалу ставки налога даже в том случае, если в последующих месяцах накопленная с начала года величина налоговой базы в среднем на одно физическое лицо, деленная на количество месяцев, истекших в текущем налоговом периоде, составит сумму не менее 2 500 руб.

В соответствии с Порядком заполнения расчета по авансовым платежам по ЕСН для лиц, производящих выплаты физическим лицам: организаций; индивидуальных предпринимателей; физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями, утвержденным приказом МНС России от 01.02.2002 № БГ-3-05/49 (с изменениями и до-

полнениями), налогоплательщики, которые утратили право рассчитывать ЕСН по регрессивным ставкам, с месяца, следующего за месяцем, в котором данное право утрачено, заполнение Расчета условия на право применения регрессивных ставок ЕСН по месяцам последнего отчетного квартала отчетного периода не производят и в соответствующих графах проставляют отметку «Z», а ежемесячные авансовые платежи по налогу рассчитывают исходя из подлежащих налогообложению выплат, начисленных с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца, и максимальных ставок, предусмотренных п. 1 ст. 241 НК РФ, независимо от фактической величины налоговой базы на каждое физическое лицо.

Кроме того, ставки ЕСН, предусмотренные ст. 241 НК РФ, установлены для соответствующей налоговой базы. При этом применение средневзвешенной ставки ЕСН законом не предусмотрено.

Таким образом, с учетом изложенного применение средневзвешенной ставки по ЕСН неправомерно. Кроме того, у предприятия в течение года может быть утрачено право рассчитывать ЕСН по регрессивным ставкам налогообложения, и, следовательно, налог должен быть рассчитан по максимальным ставкам налогообложения независимо от налогооблагаемой базы, а расчет по средневзвешенной ставке может привести к занижению суммы ЕСН.

Н.В. КРИКСУНОВА
Государственный советник
налоговой службы РФ
I ранга

Вопрос. Следует ли начислять единый социальный налог на суммы денежных компенсаций взамен дополнительных отпусков, предусмотренных положениями трудовых договоров с сотрудниками организации, или можно в таком случае применить норму ст. 238 НК РФ и не уплачивать с данных сумм налог?

Ответ. На основании ст. 116 Трудового кодекса РФ ежегодные дополнительные оплачиваемые отпуска предоставляются работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, работникам, имеющим особый характер работы, работникам с ненормированным рабочим днем, работникам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, а также в других случаях, предусмотренных федеральными законами.

Организации с учетом своих производственных и финансовых возможностей могут самостоятельно

устанавливать дополнительные отпуска для работников, если иное не предусмотрено федеральными законами. Порядок и условия предоставления этих отпусков определяются коллективными договорами или локальными нормативными актами.

В соответствии с нормами подп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ не подлежат обложению единым социальным налогом все виды установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных, в частности, с увольнением работников, включая компенсации за неиспользованный отпуск.

Учитывая, что такой вид компенсационных выплат, как денежная компенсация за неиспользованный дополнительный отпуск, в данном подпункте не поименована, и то, что перечень выплат является закрытым, на суммы компенсационных выплат взамен дополнительных отпусков следует начислять единый социальный налог (за исключением ситуации, когда сотрудник увольняется, - подп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ).

Т.А. САВИНА

Советник налоговой службы РФ

II ранга

Вопрос. *Обязано ли предприятие заводить индивидуальную карточку по учету выплат и исчисления сумм единого социального налога?*

Ответ. Пунктом 4 ст. 243 Налогового кодекса РФ определено, что плательщики единого социального налога обязаны вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм налога, относящихся к ним, а также сумм налоговых вычетов по каждому физическому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты.

Приказом МНС России от 21.02.2002 № БГ-3-05/91 «Об утверждении формы индивидуальной карточки учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного единого социального налога, а также сумм налогового вычета и порядка ее заполнения» утверждены форма индивидуальной карточки (Приложение № 1 к приказу) и порядок ее заполнения (Приложение № 2 к приказу).

Е.Н. ИСАКИНА

Советник налоговой службы РФ

II ранга

Вопрос. *Организация просит разъяснить, начисляется ли ЕСН на суммы денежных средств, перечисляемые на благотворительные цели из прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.*

Ответ. В соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 235 Налогового кодекса РФ плательщиками ЕСН признаются, в частности, организации, производящие выплаты физическим лицам.

Согласно п. 1 ст. 236 НК РФ объектом налогообложения для налогоплательщиков, указанных в абз.2 и 3 подп. 1 п. 1 ст. 235 НК РФ, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Пунктом 3 ст. 236 НК РФ установлено, что указанные в п. 1 названной статьи выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Кроме того, согласно п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Таким образом, не признаются объектом налогообложения произведенные работодателем в пользу других лиц выплаты денежных средств из прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после уплаты налогов, поскольку указанные выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде. Кроме того, выплаты в виде денежных средств, перечисляемые на благотворительные цели, не предполагают со стороны их получателей выполнение каких-либо работ или услуг для этой организации в соответствии с трудовым и гражданско-правовыми договорами.

Учитывая изложенное, суммы денежных средств, перечисляемые на благотворительные цели из прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после уплаты налогов, объектом налогообложения для исчисления ЕСН не являются.

Е.Н. СИВОШЕНКОВА

Советник налоговой службы РФ

III ранга

Вопрос. Прошу разъяснить порядок признания неуплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование путем занижения суммы единого социального налога налогоплательщиками, применяющими общую систему налогообложения.

Ответ. Пунктом 2 ст. 243 Налогового кодекса РФ (далее - Кодекс) определено, что сумма единого социального налога (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации». При этом сумма налогового вычета не может превышать сумму налога (сумму авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

В соответствии с п. 3 ст. 243 Кодекса по итогам отчетного периода налогоплательщики исчисляют разницу между суммой налога, исчисленной исходя из налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода, и суммой уплаченных за тот же период ежемесячных авансовых платежей, которая подлежит уплате в срок, установленный для представления расчета по налогу.

В случае если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, такая разница признается занижением суммы единого социального налога, подлежащего уплате с 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который уплачены авансовые платежи по данному налогу.

В.И. ГАВРИШОВА
Советник налоговой службы РФ
III ранга

О НАЛОГЕ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Вопрос. 1. Согласно ст. 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг) налогоплательщикам, осуществляющим операции, как облагаемые НДС, так и освобождаемые от этого налога, принимаются к вычету или учитываются в их стоимости в зависимости от соотношения таких операций, рассчитанного через пропорцию. При делении НДС в соответствии с рассчитанной пропорцией нужно делить весь «входной» НДС за налоговый период или только тот, который оплачен? Учитывается ли в следующем налоговом периоде для расчета соответствующей пропорции остаток невозмещенного НДС? Как регистрируются в книге покупок счета-фактуры в случае приобретения товаров, оформленных одним счетом-фактурой, но использованных в операциях, как облагаемых налогом, так и освобождаемых от налогообложения?

2. Организация считает, что не любое выбытие векселей включается в расчет доли необлагаемых оборотов в общем объеме реализации. Если гасится вексель у векселедателя, то реализация отсутствует, несмотря на то что вексель списывается в дебет 91 счета, так как в соответствии со ст. 39 НК РФ при реализации происходит смена собственника. В данном случае смена собственника отсутствует: организа-

ция получила долговое обязательство, а затем его погасила. А если расчет с поставщиками производится векселем третьего лица, то ценная бумага меняет собственника. Данная реализация будет включаться в расчет доли необлагаемых оборотов в общем объеме реализации. Верна ли такая позиция?

Ответ.

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ПИСЬМО

от 4 марта 2004 г.

№ 04-03-11/30

Департамент налоговой политики рассмотрел письмо по вопросам ведения раздельного учета затрат для целей налога на добавленную стоимость и сообщает следующее.

В соответствии с п. 4 ст. 170 Налогового кодекса РФ (далее - Кодекс) суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг) налогоплательщикам, осуществляющим операции, как облагаемые налогом на добавленную стоимость, так и освобождаемые от этого налога, принимаются к вычету или учитываются в их стоимости в зависимости от соотношения таких операций, рассчитанного через пропорцию. При этом конкретный универсальный порядок ведения раздельного учета затрат для таких целей законодательством не установлен, а только определено, что

данная пропорция исчисляется исходя из общей стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) за налоговый период.

Согласно п. 2 ст. 170 Кодекса и правилам ведения бухгалтерского учета налог на добавленную стоимость по товарам (работам, услугам), используемым при осуществлении операций, освобождаемых от налогообложения, включается в расходы одновременно со стоимостью указанных товаров (работ, услуг). В связи с этим при определении на основе вышеуказанной пропорции суммы налога, подлежащей учету в стоимости приобретаемых товаров (работ, услуг) при осуществлении операций, освобождаемых от налогообложения, по нашему мнению, следует учитывать общую сумму налога по товарам (работам, услугам), как оплаченным поставщикам, так и не оплаченным.

Таким образом, суммы налога на добавленную стоимость по товарам (работам, услугам), принятым на учет, но не оплаченным поставщикам, при осуществлении операций, освобождаемых от налогообложения, учитываются в стоимости приобретаемых налогоплательщиком товаров (работ, услуг), а суммы налога по товарам (работам, услугам), используемым при осуществлении операций, подлежащих налогообложению, принимаются к вычету после оплаты этих товаров (работ, услуг) при наличии соответствующих счетов-фактур. Поэтому остаток налога, не возмещенный в одном налоговом периоде, учитывать для расчета соответствующей пропорции в следующем налоговом периоде не требуется.

Порядок ведения книг покупок при расчетах по налогу на добавленную стоимость утвержден постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914. При этом данным порядком особенности регистрации в книгах покупок счетов-фактур в случае приобретения товаров (работ, услуг), оформленных одним счетом-фактурой, но использованных в операциях, как облагаемых налогом, так и освобождаемых от налогообложения, не предусмотрены.

Поэтому в данном случае порядок ведения книг покупок налогоплательщику следует установить самостоятельно в зависимости от особенностей деятельности и вида осуществляемых операций. Данный порядок должен быть отражен в приказе по учетной политике организации и подтверждаться фактическим наличием аналитического учета затрат. При этом следует иметь в виду, что на основании п. 7 указанного постановления покупателя ведут книги покупок в целях определения суммы налога на добавленную стоимость, предъявляемой к вычету в установленном порядке.

Учитывая изложенное, одним из возможных вариантов учета сумм налога на добавленную стоимость, подлежащих вычету при осуществлении

операций, подлежащих налогообложению, по нашему мнению, может быть учет счетов-фактур, при котором в графе 7 «Всего покупок, включая НДС» книги покупок указывается стоимость покупок, по которым налог принимается к вычету согласно произведенному расчету по вышеназванной пропорции.

Что касается применения налога на добавленную стоимость в отношении векселей, являющихся формой расчета за приобретаемые товары (работы, услуги), то департамент подтверждает позицию организации по данному вопросу, изложенную в письме.

Заместитель руководителя
Департамента налоговой политики
Н.А. КОМОВА

ЦЕНТР ИССЛЕДОВАНИЙ ПРОБЛЕМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Вопрос. Является ли счет-фактура, составленный без выделения соответствующей ставки НДС, основанием для принятия суммы налога к вычету в порядке, предусмотренном гл. 21 Налогового кодекса РФ?

Ответ. В соответствии с п. 2 ст. 169 Налогового кодекса РФ счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного пп. 5, 6 настоящей статьи, в том числе при неуказании в них налоговой ставки (подп. 10 п. 5 ст. 169 НК РФ), не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм НДС к вычету или возмещению.

При этом ФАС Северо-Западного округа в постановлении от 18.10.2002 № А26-2926/02-02-08/82 указал, что после устранения нарушений в оформлении счетов-фактур налогоплательщик вправе применить налоговый вычет на соответствующую сумму НДС.

Вопрос. Организацией по основному и единственному виду деятельности применяется льгота по налогу на добавленную стоимость, указанная в ст. 149 НК РФ. Необходимо ли выдавать покупателям счета-фактуры и вести книгу продаж?

Ответ. В соответствии со ст. 143 Налогового кодекса РФ организации признаны плательщиками НДС. При этом факт осуществления организацией исключительно операций, не подлежащих обложению НДС, не означает, что организация при этом утрачивает статус налогоплательщика.

Пунктом 5 ст. 168 НК РФ установлено, что при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), расчетные документы, первичные учетные документы оформляются и счета-фактуры выставляются без выделения соответствующих сумм налога. При этом на указанных документах делается соответствующая надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)». Следовательно, такие организации должны в общем порядке вести журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур, книгу покупок и книгу продаж в соответствии с Правилами ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденными постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 (п. 8 ст. 169 НК РФ).

Согласно п. 4 ст. 169 НК РФ счета-фактуры не составляются налогоплательщиками только по операциям реализации ценных бумаг (за исключением брокерских и посреднических услуг), а также банками, страховыми организациями и негосударственными пенсионными фондами по операциям, не подлежащим налогообложению (освобождаемым от налогообложения) в соответствии со ст. 149 настоящего кодекса.

Вопрос. С 1 января 2004 г. мы пользуемся освобождением от обязанностей плательщика НДС по ст. 145 НК РФ. Часть недоамортизированных основных средств приобреталась в 1999 г., и НДС по этим основным средствам был принят к вычету по налоговому декларациям в 1999 г. Обязаны ли мы восстанавливать НДС по основным средствам на остаточную стоимость при получении освобождения с 01.01.2004?

Ответ. Согласно п. 8 ст. 145 Налогового кодекса РФ суммы НДС, принятые налогоплательщиком к вычету в соответствии со ст. 171, 172 НК РФ до использования им права на освобождение, по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ, но не использованным для указанных операций, после отправки налогоплательщиком уведомления об использовании права на освобождение подлежат восстановлению в последнем налоговом периоде перед отправкой уведомления об использовании права на освобождение путем уменьшения налоговых вычетов.

Данная норма введена в действие по истечении 1 месяца со дня опубликования Федерального закона от 29.05.2002 № 57-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Рос-

сийской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации», то есть с 01.07.2002 (п. 1 ст. 1, ст. 16 Федерального закона от 29.05.2002 № 57-ФЗ). Следовательно, при получении освобождения от обязанностей налогоплательщика НДС на основании ст. 145 НК РФ с 01.01.2004 налоговые органы, скорее всего, будут требовать от организации произвести действия, установленные п. 8 ст. 145 НК РФ.

В то же время нельзя не отметить, что в п. 8 ст. 145 НК РФ речь идет именно о суммах НДС, принятых к вычету в соответствии со ст. 171, 172 НК РФ, тогда как в отношении сумм НДС, принятых к зачету до момента вступления в силу гл. 21 НК РФ (01.01.2001), специальные нормы о восстановлении отсутствуют. Следовательно, основываясь на данном факте, организация может не исполнить условия п. 8 ст. 145 НК РФ в силу отсутствия четкого законодательного указания на обязанность восстанавливать НДС по объектам ОС, приобретенным до 01.01.2001, в момент получения освобождения по ст. 145 НК РФ.

В заключение отметим, что налогоплательщик, избирая тот или иной вариант поведения в спорной ситуации, должен учитывать все последствия своих действий, в том числе и неблагоприятные. Как правило, избранный вариант поведения, если он противоречит позиции налогового органа, приводит к конфликту с последним. И если налогоплательщик считает, что акты налоговых органов и действия или бездействие их должностных лиц нарушают его права, он вправе обжаловать такие акты и действия или бездействие в вышестоящий налоговый орган или в суд (ст. 137, 138 НК РФ). Однако предсказывать решение суда по возможному в данной ситуации спору мы не беремся.

А.И. ДЫБОВ

ИЗДАТЕЛЬСТВО «ГЛАВНАЯ КНИГА»

Вопрос. Является ли грубым нарушением правил учета доходов и расходов на основании ст. 120 НК РФ незаполнение одной из граф книги покупок, которую ведет организация при расчетах по налогу на добавленную стоимость?

Ответ. Согласно ст. 120 НК РФ грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения является отсутствие первичных документов или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета, систематическое несвоевременное или неправильное отра-

жение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика. Согласно п. 7 правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость (утверждены постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914) книгу покупок ведут покупатели в целях определения суммы налога на добавленную стоимость, предъявляемой к вычету (возмещению) в установленном порядке. Книга покупок не является регистром бухгалтерского учета, и неверное отражение в ней операций не является нарушением, при совершении которого может быть применена ответственность по ст. 120 НК РФ.

Такая позиция была подтверждена арбитражными судами ряда округов (постановления ФАС Поволжского округа от 13.06.2002 № А12-368/02-С25, ФАС Северо-Западного округа от 12.03.2003 № А56-31031/02).

Однако следует обратить внимание, что в арбитражной практике есть случаи, когда суды определяют книгу покупок как регистр бухгалтерского учета (поскольку она отвечает установленным законодательством о бухгалтерском учете требованиям для регистров бухгалтерского учета) и, соответственно,

неправильное ведение книги покупок или ее отсутствие квалифицируют как грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения в соответствии со ст. 120 НК РФ (см., в частности, постановление ФАС Московского округа от 23.01.2003 № КА-А41/9163-02).

В постановлениях ФАС Центрального округа от 26.08.2003 № А35-5056/02-СЗ, ФАС Северо-Западного округа от 20.11.2002 № А56-13395/02 суд отказал налоговому органу в удовлетворении требования о взыскании штрафа в аналогичной ситуации в связи с нарушением порядка привлечения к налоговой ответственности, не рассматривая вопрос о правомерности применения ст. 120 НК РФ.

Как видим, ситуация в данном случае неоднозначна. Налогоплательщик, избирая тот или иной вариант поведения, должен учитывать все последствия своих действий, в том числе и неблагоприятные. Как правило, избранный вариант поведения, если он противоречит позиции налогового органа, приводит к конфликту с последним. И если налогоплательщик считает, что акты налоговых органов и действия или бездействие их должностных лиц нарушают его права, он вправе обжаловать такие акты и действия или бездействие в вышестоящий налоговый орган или в суд (ст. 137, 138 НК РФ).

Т.Г. ЗАГРАНИЧНАЯ

РАЗЪЯСНЕНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Вопрос. Просим проконсультировать по следующему вопросу.

Организация-лизингополучатель получила лизинговое оборудование стоимостью 200 000 руб., которая соответствует сумме расходов лизингодателя на приобретение этого оборудования.

Для доставки лизингового оборудования до собственного склада организация-лизингополучатель воспользовалась услугами автотранспортной компании.

Согласно условиям договора лизинговое оборудование учитывается на балансе лизингополучателя.

На основании п. 1 ст. 257 Налогового кодекса РФ организация-лизингополучатель принимает предмет лизинга (оборудование) к налоговому учету в сумме расходов лизингодателя на его приобретение, то есть в данном случае по стоимости 200 000 руб.

Вправе ли организация-лизингополучатель, осуществившая расходы по доставке лизингового оборудования, учесть эти расходы для целей налогообложе-

ния прибыли в качестве прочих расходов в соответствии с подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ?

Ответ.

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ПИСЬМО**

от 11 марта 2004 г.

№ 04-02-05/3/21

Департамент налоговой политики рассмотрел письмо по вопросу учета при налогообложении прибыли расходов, связанных с доставкой оборудования, полученного в лизинг, и сообщает следующее.

Пунктом 7 ст. 258 Налогового кодекса РФ (далее - Кодекс) установлено, что имущество, переданное (полученное) в финансовую аренду по договору финансовой аренды (договору лизинга), подлежит амортизации в соответствии с условиями договора только у одной стороны - лизингодателя или лизингополучателя.

Первоначальная стоимость указанного имущества определяется исходя из затрат лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно

пригодно для использования (п. 1 ст. 257 Кодекса). При этом в случае, если начисление амортизации осуществляется (согласно договору) лизингополучателем, ему необходимо иметь документально подтвержденную информацию об указанных расходах лизингодателя.

Следует также иметь в виду, что совокупность экономических и правовых отношений, возникающих в связи с лизингом имущества, определена Федеральным законом от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)».

В частности, согласно положениям, установленным данным Федеральным законом, лизингодатель обязан предоставить лизингополучателю имущество, являющееся предметом лизинга, в состоянии, соответствующем условиям договора лизинга и назначению данного имущества. Договор лизинга может включать в себя условия оказания лизингодателем дополнительных услуг (перечень, объем и стоимость дополнительных услуг определяется соглашением сторон).

Лизингополучатель обязуется выплатить лизингодателю лизинговые платежи в порядке и сроки, которые предусмотрены договором лизинга, а также выполнить другие обязательства, вытекающие из содержания договора лизинга. При этом под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя.

В связи с изложенным при определении налоговой базы по налогу на прибыль организация-лизингополучатель не вправе учесть расходы по доставке лизингового оборудования до собственного склада. Указанные расходы, по нашему мнению, могут быть учтены у лизингодателя (при условии соответствия данных расходов критериям, установленным п. 1 ст. 252 Кодекса).

Руководитель Департамента
налоговой политики
А.И. ИВАНЕЕВ

Вопрос. *Просим разъяснить порядок формирования первоначальной стоимости объектов основных средств в налоговом учете. Правильно ли мы понимаем, что платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество, являющиеся прочими расходами согласно подп. 40 п. 1 ст. 264 НК РФ, произведенные до ввода объекта в эксплуатацию, формируют первоначальную стоимость объекта основных средств на основании п. 1 ст. 257, п. 5 ст. 270 НК РФ?*

Ответ.

**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ПИСЬМО**

от 11 марта 2004 г.

№ 04-02-05/3/16

Департамент налоговой политики рассмотрел письмо и сообщает следующее.

В соответствии с п. 1 ст. 257 Налогового кодекса РФ (далее – Кодекс) первоначальная стоимость амортизируемого основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с Кодексом.

Согласно подп. 40 п. 1 ст. 264 Кодекса к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество и землю, сделок с указанными объектами, платежи за предоставление информации о зарегистрированных правах, оплата услуг уполномоченных органов и специализированных организаций по оценке имущества, изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости.

Учитывая вышеизложенное, платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество учитываются в составе прочих расходов и не формируют первоначальную стоимость амортизируемого имущества.

Руководитель Департамента
налоговой политики
А.И. ИВАНЕЕВ

**МИНИСТЕРСТВО РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ ПО НАЛОГАМ
И СБОРАМ**

Вопрос. *Каков порядок расторжения трудового договора по инициативе работодателя в случае совершения виновных действий работником, непосредственно обслуживающим денежные или товарные ценности?*

Ответ. На основании п. 7 ст. 81 Трудового кодекса РФ трудовой договор может быть расторгнут работодателем, в частности, в случае совершения виновных действий работником, непосредственно обслуживающим денежные или товарные ценности, если эти действия дают основание для утраты доверия к нему со стороны работодателя.

По указанному основанию могут быть уволены работники, обслуживающие вверенные им денежные или товарные ценности (например, кассиры, работники ломбардов, банков, товароведы, а также

другие работники, которые несут полную материальную ответственность на основании письменного договора).

Так, в соответствии со ст. 244 ТК РФ письменные договоры о полной индивидуальной или коллективной (бригадной) материальной ответственности, то есть о возмещении работодателю причиненного ущерба в полном размере за недостачу вверенного работникам имущества, заключаются с работниками, достигшими возраста восемнадцати лет и непосредственно обслуживающими или использующими денежные, товарные ценности или иное имущество.

Перечни работ и категорий работников, с которыми могут заключаться указанные договоры, а также типовые формы этих договоров утверждаются в порядке, устанавливаемом Правительством РФ (указанные перечни работ и категорий работников утверждены постановлением Министерства труда и социального развития РФ от 31.12.2002 № 85 (зарегистрировано в Минюсте России 03.02.2003 № 4171)).

При увольнении работников по рассматриваемому основанию работодателю надлежит доказать факт совершения работником неправомерных действий и подтвердить это необходимыми документами (актом об инвентаризации, документами о ревизии денежных средств, объяснительными работника и пр.).

При этом до выхода обзора судебной (правоприменительной) практики применения судами норм ТК РФ при разрешении трудовых споров следует принимать во внимание постановление Пленума Верховного Суда РФ от 22.12.1992 № 16 «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации законодательства при разрешении трудовых споров», в соответствии с которым (в отношении действия аналогичной по содержанию нормы п. 2 ст. 254 утратившего силу КЗоТ РФ) в связи с утратой доверия могут быть уволены только работники, непосредственно обслуживающие денежные или товарные ценности (прием, хранение, транспортировка, распределение и т.п.), совершившие виновные действия, которые дают администрации основание для утраты доверия к ним.

На основании п. 41 указанного постановления увольнение по данному основанию может иметь место и при установлении в предусмотренном законом порядке факта совершения работниками хищения, взяточничества и иных корыстных правонарушений, когда указанные действия не связаны с их работой.

Т.А. САВИНА
Советник налоговой службы
II ранга

Вопрос. Какой унифицированный документ предусмотрен в бухгалтерском учете для расчетов с подотчетными лицами?

Ответ. В соответствии со ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать реквизиты, установленные указанной статьей.

Постановлением Государственного комитета РФ по статистике от 01.08.2001 № 55 «Об утверждении унифицированной формы первичной учетной документации № АО-1 «Авансовый отчет» для учета денежных средств, выданных подотчетным лицам на административно-хозяйственные расходы, введена форма авансового отчета (форма № АО-1).

При этом следует отметить, что в соответствии с п. 2 указанного выше постановления унифицированная форма первичной учетной документации применяется юридическими лицами всех форм собственности, кроме бюджетных организаций.

В соответствии со ст. 15.11 Кодекса РФ об административных правонарушениях нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от двадцати до тридцати минимальных размеров оплаты труда.

Е.Н. ИСАКИНА
Советник налоговой службы РФ
II ранга

Вопрос. В каких случаях налоговые органы вправе отказать организации в регистрации контрольно-кассовой техники?

Ответ. В соответствии с п. 1 ст. 4 Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» контрольно-кассовая техника должна быть зарегистрирована в налоговых органах.

Порядок регистрации контрольно-кассовой техники (контрольно-кассовых машин) установлен

приказом Госналогслужбы России от 22.06.1995 № ВГ-3-14/36.

Согласно пп. 2 и 3 Порядка регистрации контрольно-кассовых машин, утвержденного вышеуказанным Приказом, налоговый орган после проверки достоверности данных, указанных организацией в заявлении установленной формы, обязан зарегистрировать контрольно-кассовую технику (контрольно-кассовую машину) в пятидневный срок с момента подачи заявления с приложением паспорта контрольно-кассовой машины и договора о техническом обслуживании с Центром технического обслуживания (ЦТО) или предприятием-изготовителем. При этом к регистрации допускаются только модели контрольно-кассовой техники (контрольно-кассовых машин), включенные в Государственный реестр согласно п. 1 ст. 3 Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ. Иных оснований, кроме непредставления вышеуказанных документов (заявления установленной формы, договора о техническом обслуживании с ЦТО и паспорта ККМ), для отказа в регистрации налоговыми органами контрольно-кассовой техники (контрольно-кассовых машин) законодательством о применении контрольно-кассовой техники не установлено.

В.П. КОЛОДИЙ

Советник налоговой службы
II ранга

Вопрос. *Вправе ли налоговый орган ликвидировать организацию, если она в течение года не ведет деятельность, не сдает бухгалтерскую отчетность и имеет задолженность по налогам?*

Ответ. В соответствии с п. 2 ст. 61 ГК РФ юридическое лицо может быть ликвидировано по решению суда в случае допущенных при его создании грубых нарушений закона, если эти нарушения носят неустранимый характер, либо осуществления деятельности без надлежащего разрешения (лицензии) либо деятельности, запрещенной законом, либо с иными неоднократными или грубыми нарушениями закона или иных правовых актов, либо при систематическом осуществлении общественной или религиозной организацией (объединением), благотворительным или иным фондом деятельности, противоречащей его уставным целям, а также в иных случаях, предусмотренных ГК РФ.

Согласно п. 2 ст. 3 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» юридическое лицо считается не способным удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязан-

ность по уплате обязательных платежей, если соответствующие обязательства и (или) обязанность не исполнены им в течение трех месяцев с даты, когда они должны были быть исполнены.

Пунктом 2 ст. 6 указанного закона установлено, что, если иное не предусмотрено названным Федеральным законом, дело о банкротстве может быть возбуждено арбитражным судом при условии, что требования к должнику - юридическому лицу в совокупности составляют не менее ста тысяч рублей, к должнику-гражданину - не менее десяти тысяч рублей, а также имеются признаки банкротства, установленные ст. 3 указанного Федерального закона.

Согласно п. 3 названной статьи для возбуждения дела о банкротстве по заявлению конкурсного кредитора, а также по заявлению уполномоченного органа по денежным обязательствам принимаются во внимание требования, подтвержденные вступившим в законную силу решением суда, арбитражного суда, третейского суда. Требования уполномоченных органов об уплате обязательных платежей принимаются во внимание для возбуждения дела о банкротстве, если они подтверждены решением налогового органа, таможенного органа о взыскании задолженности за счет имущества должника.

Кроме того, подп. 16 п. 1 ст. 31 НК РФ налоговыми органам предоставлено право предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски о ликвидации организации любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным законодательством РФ.

Учитывая то, что организация не является действующей, она не может быть ликвидирована на основании п. 2 ст. 61 ГК РФ. Вопросы ликвидации юридического лица - должника, которое не осуществляет деятельность и не способно исполнить обязанность по уплате налогов и сборов, регламентируются Федеральным законом от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)». Решение налогового органа о взыскании задолженности за счет имущества должника, а также иск о ликвидации указанной организации являются основанием для возбуждения дела о банкротстве арбитражным судом в случае, если требования к указанному лицу в совокупности составляют не менее ста тысяч рублей.

Учитывая изложенное, налоговый орган не вправе ликвидировать организацию в случае, если она в течение года не ведет деятельность, не сдает бухгалтерскую отчетность и имеет задолженность по налогам, поскольку вопросы ликвидации юридических лиц - должников решаются в судебном порядке.

Е.Н. СИВОШЕНКОВА

Советник налоговой службы РФ
III ранга

ИЗДАТЕЛЬСТВО «ГЛАВНАЯ КНИГА»

Вопрос. *Наша организация была переименована. Должны ли мы делать какую-то отметку об этом в трудовых книжках работников?*

Ответ. В ситуации, когда организация была переименована, в графе 3 раздела «Сведения о работе» Трудовой книжки об этом отдельной строкой делается запись: «Организация (указывается прежнее наименование организации) с такой-то даты

переименована в (указывается новое наименование)». При этом в графе 4 делается ссылка на документ, на основании которого произошло переименование, - решение участников организации, приказ (распоряжение), его дата и номер (п. 3.2 Инструкции по заполнению трудовых книжек, утвержденной постановлением Минтруда России от 10.10.2003 № 69).

Е.А. ШАПОВАЛ

О НАЛОГЕ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

МИНИСТЕРСТВО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ

Вопрос. *Индивидуальный предприниматель переведен на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, осуществляя одновременно три вида деятельности, облагаемые указанным налогом. Насколько правомерны требования налоговой инспекции об уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированного платежа по каждому из видов деятельности отдельно?*

Ответ. В соответствии с п. 4 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого налога, уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством РФ.

На основании норм Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» индивидуальные предприниматели в отношении предпринимательской деятельности являются плательщиками страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированного платежа.

При этом ст. 28 данного закона для индивидуальных предпринимателей установлен минимальный размер обязательного фиксированного платежа на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии - 150 руб. в месяц, из которых на финансирование страховой части трудовой пенсии направляется 100 руб. в месяц, а на финансирование накопительной части трудовой пенсии - 50 руб. в месяц.

Исходя из изложенного, начисление и уплата фиксированного платежа не зависит от количества видов деятельности, и индивидуальные предприни-

матели обязаны уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в виде фиксированного платежа в сумме 1 800 руб. в год (по 150 руб. в месяц) независимо от количества осуществляемых ими видов деятельности.

Т.А. САВИНА
Советник налоговой службы РФ
II ранга

Вопрос. *Индивидуальный предприниматель принял решение о прекращении деятельности. Какие документы он должен представить в регистрирующий (налоговый) орган для государственной регистрации? Каков размер пошлины? Какие документы выдаются регистрирующим (налоговым) органом при получении документов и после государственной регистрации?*

Ответ. Согласно п. 1 ст. 22.3 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (далее - Закон) в регистрирующий (налоговый) орган представляется Заявление о государственной регистрации прекращения физическим лицом деятельности в качестве индивидуального предпринимателя в связи с принятием им решения о прекращении данной деятельности по форме № Р26001, утвержденной постановлением Правительства от 19.06.2002 № 439.

Кроме того, представляется документ об уплате государственной пошлины, размер которой установлен п. 7 ст. 4 Закона РФ «О государственной пошлине» и составляет 80 руб.

В соответствии с п. 3 ст. 9 Закона индивидуальному предпринимателю выдается расписка в получении документов с указанием перечня и даты их получения регистрирующим органом.

На основании п. 3 ст. 11 Закона после осуществления государственной регистрации регистрирующий (налоговый) орган выдает Свидетельство о государственной регистрации прекращения физическим лицом деятельности в качестве индивидуального предпринимателя по форме № Р65001, утвержденной постановлением Правительства от 19.06.2002 № 439.

Вопрос. *Индивидуальный предприниматель получил лицензию на осуществление определенного вида деятельности. Обязан ли он сообщить об этом в регистрирующий (налоговый) орган?*

Ответ. Согласно подп. «м» п. 2 ст. 5 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (далее - Закон) в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей содержатся сведения о лицензиях, полученных индивидуальным предпринимателем.

Пунктом 5 ст. 5 Закона определено, что индивидуальный предприниматель в течение трех дней с момента изменения указанных в п. 2 сведений, за исключением сведений, указанных в подп. «м», обязан сообщить об этом в регистрирующий орган по месту своего жительства.

Таким образом, индивидуальный предприниматель не обязан сообщать в регистрирующий (налоговый) орган о получении лицензии.

В соответствии с п. 20 Правил ведения Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей и предоставления содержащихся в нем сведений, утвержденных постановлением Правительства РФ от 16.10.2003 № 630, сведения о лицензиях, полученных индивидуальным предпринимателем, представляются лицензирующим органом в течение 5 рабочих дней с даты принятия решения о предоставлении лицензии, ее переоформлении, приостановлении действия, возобновлении или аннулировании.

С.В. ГЛАДИЛИН
Советник налоговой службы РФ
III ранга

ЦЕНТР ИССЛЕДОВАНИЙ ПРОБЛЕМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Вопрос. *Организация заключила с физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем,*

договор подряда на выполнение указанным лицом ремонтных работ. Согласно условиям договора в течение срока, отведенного на ремонт (3 месяца со дня подписания договора), организация выплачивает физическому лицу по 5 000 руб. в виде аванса. По окончании работ сумма выплаченных авансов вычитается из суммы, подлежащей выплате согласно смете и составляющей 25 000 руб. Физическое лицо работником организации не является.

В каком порядке организация осуществляет начисление, удержание и перечисление в бюджет НДФЛ с сумм выплат физическому лицу в такой ситуации?

Ответ. В соответствии с п. 1 ст. 702 ГК РФ договор подряда относится к гражданско-правовым договорам и предполагает, что на его основе одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его. При этом в предусмотренных договором случаях подрядчик вправе рассчитывать на выплату ему аванса за работу, которая еще не окончена (ст. 711 ГК РФ).

В свою очередь, на основании подп. 6 п. 1 ст. 208 НК РФ вознаграждение за выполненную на территории России работу относится в состав доходов от источников в РФ и подлежит налогообложению НДФЛ.

Формулировка подп. 6 п. 1 ст. 208 НК РФ, на наш взгляд, позволяет сделать вывод о том, что, для того чтобы включить определенные выплаты в налоговую базу по НДФЛ, соответствующая работа на момент осуществления выплат должна быть выполнена, а результат принят заказчиком. Следовательно, с сумм авансовых платежей физическому лицу, осуществляющему по договору ремонт помещения организации, НДФЛ организацией - налоговым агентом (пп. 1, 2 ст. 226 НК РФ) исчисляться, удерживаться и перечисляться в бюджет не должен.

После подписания сторонами акта о приемке работ вся сумма, причитающаяся к выплате физическому лицу, без уменьшения ее на сумму ранее выплаченных авансов признается доходом подрядчика - физического лица и включается в налоговую базу по НДФЛ на общих основаниях.

Согласно п. 2 ст. 221 НК РФ физическое лицо, выполнявшее работы по договору подряда, имеет право на профессиональный налоговый вычет из облагаемого НДФЛ дохода в сумме фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением работ по договору, но только при условии подачи соответствующего заявления организации-заказчику. Однако, насколько мы можем судить по тексту вопроса, подобное заявление подрядчиком - физическим лицом в организацию не представлялось.

С учетом вышеизложенного приведем пример расчета НДФЛ с использованием данных, указанных в запросе.

В течение 3-месячного срока, отведенного на выполнение работ, организация выплачивает подрядчику - физическому лицу 5 000 руб. без каких-либо удержаний. Соответственно, к моменту приемки выполненных работ общая сумма выплат составит 15 000 руб. (5 000 руб. × 3 мес.). Цена работ, согласно смете, утверждена в размере 25 000 руб.,

следовательно, НДФЛ, подлежащей удержанию и перечислению в бюджет с дохода подрядчика - физического лица после завершения работ, будет равен 3 250 руб. (25 000 руб. × 13%) (п. 1 ст. 224 НК РФ), а к выплате физическому лицу причитается 6 750 руб. (25 000 руб. - 15 000 руб. - 3 250 руб.)

Обращаем внимание, что единовременно удерживаемая организацией - налоговым агентом сумма НДФЛ не может превышать 50% суммы выплаты (п. 4 ст. 226 НК РФ).

А.И. ДЫБОВ

ВЫЕЗДНАЯ НАЛОГОВАЯ ПРОВЕРКА

(порядок проведения и оформление результатов)

Действия, события	Документы, которыми оформляются отношения налогоплательщика и налогового органа	Срок совершения действия	Примечание
Налоговый орган принимает решение о проведении выездной налоговой проверки (ст. 89 НК)	Решение о проведении выездной налоговой проверки (подписывается руководителем налогового органа или его заместителем; предъявляется под расписку руководителю организации; с момента предъявления начинается течь срок налоговой проверки). В срок проведения проверки не засчитываются периоды между вручением требования о представлении документов в соответствии со ст. 93 НК и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов	Проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности проверяемых, непосредственно предшествующих году проверки. Запрещается проведение повторных выездных проверок (в течение календарного года) по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным за уже проверенный налоговый период (ст. 87 НК)	Отсутствие у проверяющих лиц решения о проведении выездной налоговой проверки либо служебных удостоверений дает проверяемому лицу законные основания к недопущению сотрудников налогового органа на свою территорию и в помещения (ст. 91 НК)
Налогоплательщик не представил документов для проверки	Требование о представлении документов (ст. 93 НК; Инструкция МНС от 10.04.2000 № 60 «О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах» (далее - Инструкция № 60))	Документы нужно представить в течение 5 дней (в случаях, когда последний день срока падает на нерабочий день, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день (ст. 93 НК))	При непредставлении документов по истечении 5 дней производится выемка документов и наступает ответственность по ст. 126 НК (ст. 93, 126 НК)
Налогоплательщик воспрепятствовал доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на используемую для предпринимательской деятельности территорию или в помещения (кроме жилых помещений). Доступ в жилые помещения помимо или против воли проживающих в них физических лиц иначе как в случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения не допускается (ст. 91 НК)	Руководителем проверяющей группы (бригады) составляется Акт об отказе допустить проверяющих, подписываемый им и налогоплательщиком. При отказе налогоплательщика подписать указанный акт в нем делается соответствующая запись (ст. 91 НК)		На основании составленного акта налоговый орган вправе самостоятельно определить суммы налогов, подлежащих уплате путем оценки имеющихся у него данных о налогоплательщике или по аналогии (ст. 91 НК). За воспрепятствование доступу - предупреждение или наложение административного штрафа на граждан в размере от 5 до 10 МРОТ; на должностных лиц - от 10 до 20 МРОТ (ст. 19.4 КоАП РФ)

Действия, события	Документы, которыми оформляются отношения налогоплательщика и налогового органа	Срок совершения действия	Примечание
Должностные лица, осуществляющие проверку, считают, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены. Принимается решение произвести выемку этих документов	Постановление должностного лица налогового органа о выемке документов (подписывается руководителем ИМНС или его замом). С ним знакомят налогоплательщика до начала выемки (ст. 94 НК). О производстве выемки составляется Протокол (акт) , где, в частности, указывают все изъятые документы. Налогоплательщик вправе вносить в акт свои замечания. Копия Протокола (акта) вручается под расписку налогоплательщику (ст. 89, 94, 99 НК)	Выемка не может производиться в ночное время. При выемке присутствуют понятые (не менее 2 чел.) и лица, у которых изымаются документы	Изъятые документы и предметы перечисляются и описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности – стоимости предметов. При изъятии оригиналов документов лицу, у которого они изъятые, должны быть изготовлены и переданы в течение 5 дней после изъятия их копии, заверенные должностным лицом налогового органа (п. 8 ст. 94 НК)
Идет проверка	Для продления срока проверки сверх отведенных на это 2 месяцев – Решение вышестоящего налогового органа	Налоговая проверка не может продолжаться более 2 месяцев , или в исключительных случаях по решению вышестоящего налогового органа этот срок может быть продлен до 3 месяцев (при наличии у организации филиалов (представительств) срок проверки увеличивается на 1 месяц на проведение проверки каждого филиала (представительства))	
Проверяющие решают провести инвентаризацию имущества налогоплательщика (подп. 6 п. 1 ст. 31 НК)	Документ: Распоряжение о проведении инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке . В ходе проверки составляются Инвентаризационные описи (должны быть подписаны материально ответственными лицами). По результатам проверки составляется Ведомость результатов, выявленных инвентаризацией (приказ Минфина России и МНС России от 10.03.1999 № 20н и ГБ-3-04/39 «Об утверждении положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке»)		
Окончание налоговой проверки (ст. 89 НК)	Справка о проведенной выездной налоговой проверке (далее – Справка) (в ней фиксируется предмет проверки и сроки ее проведения) (ст. 89 НК; Инструкция МНС № 60)	Дата составления справки является датой окончания проверки (ст. 89 НК)	Ни требование предоставить копию Справки налогоплательщику, ни подпись налогоплательщика НК не предусмотрены. Поэтому на практике налогоплательщик получает Справку вместе с Актом выездной налоговой проверки

Действия, события	Документы, которыми оформляются отношения налогоплательщика и налогового органа	Срок совершения действия	Примечание
Оформление результатов выездной налоговой проверки (ст. 100 НК)	Акт выездной налоговой проверки (далее – Акт) (налогоплательщик ставит на Акте свою подпись о получении копии; при уклонении от получения Акт отправляется почтой и считается полученным на 6-й день) ст. 100 НК; Инструкция МНС № 60)	Акт выездной налоговой проверки составляется не позднее 2 месяцев после составления Справки о выездной налоговой проверке.	Подписание Акта налогоплательщиком свидетельствует лишь о получении им копии, но не о согласии с изложенными в нем выводами
У налогоплательщика имеются возражения по Акту проверки (ст. 100 НК)	Налогоплательщик составляет письменное Объяснение мотивов отказа подписать акт или возражения по Акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменному объяснению (возражению) или в согласованный срок передать налоговому органу документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность возражений или мотивы неподписания Акта проверки	Возражения по Акту должны быть представлены в налоговый орган в 2-недельный срок со дня получения Акта проверки (срок, исчисляемый неделями, истекает в последний день недели. При этом недель признается период времени, состоящий из 5 рабочих дней, следующих подряд (ст. 6.1 НК)	
Налоговый орган рассматривает материалы выездной налоговой проверки. В случае представления налогоплательщиком письменных возражений по Акту материалы рассматриваются в его присутствии (ст. 100, 101 НК)	О времени и месте рассмотрения материалов проверки налоговый орган извещает налогоплательщика заблаговременно (способы уведомления НК не установлены)	В течение 14 дней после истечения 2-недельного срока со дня получения налогоплательщиком Акта проверки (п. 6 ст. 100 НК)	Налоговый кодекс не предусматривает направления официального уведомления о времени и месте рассмотрения материалов. Однако при отсутствии доказательств об извещении налогоплательщика можно утверждать о неизвещении, что в свою очередь может повлечь отмену решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом (п. 6 ст. 101 НК)
Налоговый орган принимает решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности (ст. 101 НК)	Решение о привлечении налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 101 НК; Инструкция № 60)	В течение 14 дней после истечения 2-недельного срока со дня получения налогоплательщиком Акта проверки (п. 6 ст. 100 НК) Срок, исчисляемый неделями, истекает в последний день недели. При этом недель признается период времени, состоящий из 5 рабочих дней, следующих подряд (ст. 6.1 НК). В течение 10 дней с даты вынесения решения налогоплательщику направляется требование об уплате недоимки по налогам и пени	

Действия, события	Документы, которыми оформляются отношения налогоплательщика и налогового органа	Срок совершения действия	Примечание
Налоговый орган предлагает налогоплательщику добровольно уплатить штраф . То есть соблюдает досудебный порядок урегулирования спора. В случае отказа либо пропуска срока для уплаты, указанного в требовании, налоговый орган обращается в суд (ст. 104 НК)	Требование об уплате санкций (ст. 104 НК)	Налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции не позднее 6 месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (срок давности взыскания санкции) (ст. 115 НК)	Несоблюдение налоговым органом досудебного порядка урегулирования спора является основанием для возвращения его искового заявления. Истечение срока давности является основанием для судебного отказа налоговому органу в удовлетворении заявленного иска

ПОРЯДОК РЕГИСТРАЦИИ КОНТРОЛЬНО-КАССОВОЙ ТЕХНИКИ

Одним из основных условий применения организациями, осуществляющими наличные денежные расчеты и расчеты с использованием платежных карт, контрольно-кассовой техники, является регистрация такой техники в налоговом органе по месту учета соответствующего экономического субъекта.

Общие положения о регистрации контрольно-кассовой техники

Требование о регистрации контрольно-кассовой техники (ККТ), применяемой организациями и индивидуальными предпринимателями, содержится в ст. 4 Федерального закона «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ (далее – Закон). Определяемое данной статьей место регистрации ККТ обуславливается местом учета организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика. Подобная норма, ввиду того, что ст. 83 Налогового кодекса РФ предусматривается сразу несколько мест постановки организации на налоговый учет, дает основание сделать вывод о возможности регистрации ККТ как по месту нахождения непосредственно самой организации, так и по месту нахождения ее обособленного подразделения.

Аналогичная позиция высказывалась и Министерством РФ по налогам и сборам, правда, применительно к ранее действовавшему законодательству о ККТ. Так, письмом Министерства РФ по налогам и сборам от 30 марта 2000 г. № АС-6-16/232 разъяснялось, что налоговый орган, в котором состоит на налоговом учете организация по месту нахождения

ее обособленного подразделения, вправе осуществлять в установленном порядке регистрацию ККТ, используемой этим обособленным подразделением при осуществлении денежных расчетов с населением. При этом копия карточки регистрации ККТ должна быть направлена налоговому органу, в котором состоит на налоговом учете головная организация. Никаких законодательных препятствий относительно того, чтобы указанные положения применялись и в рамках нового законодательства о ККТ, на наш взгляд, не имеется.

Из ст. 2 и 4 Закона следует, что налоговый орган может зарегистрировать только ту ККТ, модель которой предусмотрена в Государственном реестре ККТ. Впрочем, как следует из письма МНС РФ от 17 декабря 2003 г. № ШС-6-33/1321@, до утверждения Государственного реестра ККТ на уровне Правительства РФ регистрации подлежат все модели ККТ, включенные в Реестр контрольно-кассовых машин, действия по ведению которого осуществлялись Государственной межведомственной экспертной комиссией по контрольно-кассовым машинам (ГМЭК). Статус ГМЭК в настоящее время не совсем ясен, так как в Законе этот орган не указан, а на уровне Правительства РФ акты, регламентирующие правила ведения Государственного реестра ККТ, пока не утверждены. Поэтому относительно всех документов ГМЭК для их применения после вступления в силу Закона необходимо особое указание налоговых органов.

Перечень моделей ККТ, включенных в Государственный реестр, периодически доводится до сведения налогоплательщиков налоговыми органами. В частности, с перечнем моделей ККТ, включенных в Государственный реестр по состоянию на 1 января 1998 г., можно ознакомиться в Приложении 2 к пись-

му Госналогслужбы России от 5 февраля 1998 г. № ВК-6-16/84. Правда, следует иметь в виду, что приведенный в указанном письме перечень подвергся к настоящему времени определенным корректировкам, последние из которых были внесены протоколами ГМЭК от 12 сентября 2003 г. № 3/75-2003 и от 18 декабря 2003 г. № 4/76-2003. В отношении Протокола от 12 сентября 2003 г. Министерство РФ по налогам и сборам разъяснило, что указанные в нем версии моделей ККТ будут регистрироваться без каких-либо ограничений, до тех пор пока Правительством РФ не будет определен орган, уполномоченный осуществлять ведение Государственного реестра ККТ (Письмо от 6 февраля 2004 г. № 33-0-11/105). В отношении последнего Протокола ГМЭК (от 18 декабря 2003 г.) подобного разъяснения пока не выходило, поэтому, на наш взгляд, модели ККТ, в нем указанные, до издания соответствующего разъяснения налоговых органов приобретать не стоит, потому что вряд ли налоговый орган рискнет их зарегистрировать.

Отметим, что согласно п. 5 ст. 3 Закона, в случае исключения из Государственного реестра ранее применявшихся моделей контрольно-кассовой техники их дальнейшая эксплуатация осуществляется до истечения нормативного срока их амортизации.

Обращаясь с заявлением о регистрации ККТ, следует иметь в виду, что в отдельных сферах деятельности допускаются к эксплуатации только определенные модели ККТ. В частности, разграничивается ККТ, применяемая:

- в торговле;
- в сфере услуг;
- в торговле нефтепродуктами и газовым топливом;
- в сфере деятельности отелей и ресторанов.

Причем применение ККТ, предназначенной для иного вида деятельности, рассматривается налоговыми органами как неприменение ККТ вообще. Подобная позиция, правда, судебной практикой не подтверждается (постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда от 31 июля 2003 г. № 16, постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 17 марта 2003 г. № А42-7928/02-СЗ), однако во избежание возможных претензий со стороны налоговых органов представляется целесообразным использовать ту ККТ, которая предназначена для соответствующего вида деятельности. Определить, какая модель ККТ допустима к применению конкретным экономическим субъектом, можно, руководствуясь уже упомянутым письмом Госналогслужбы России от 5 февраля 1998 г. № ВК-6-16/84.

Следует оговорить вопрос о правомерности регистрации ККТ, не печатающей в качестве отдель-

ной строки реквизит «сумма НДС». Пунктом 4 Положения по применению контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением, утвержденного постановлением Правительства РФ от 30 июля 1993 г. № 745, в составе обязательных реквизитов кассового чека реквизит «сумма НДС» не указан. Следовательно, можно сделать вывод о том, что выделение в чеке НДС обязательным не является, и никаких препятствий к регистрации ККТ, не печатающей НДС, не имеется, главное – чтобы она была внесена в реестр ККТ. Вместе с тем согласно письму Министерства РФ по налогам и сборам от 10 октября 2003 г. № 03-1-08/2963/11-АЛ268 право на вычет НДС при приобретении индивидуальными предпринимателями и юридическими лицами товаров в организациях розничной торговли имеется только в том случае, если в кассовом чеке выделена сумма НДС. С другой стороны, согласно п. 6 ст. 168 Налогового кодекса РФ, в кассовых чеках, выдаваемых при реализации товаров населению по розничным ценам, сумма НДС не выделяется. Из сопоставления данных норм следует парадоксальный вывод о том, что организация, занимающаяся продажей товаров и населению, и юридическим лицам, должна для первых использовать ККТ, не выделяющую НДС, а для вторых – ККТ, НДС выделяющую. При решении данной проблемы, на наш взгляд, следует руководствоваться тем, что выделение в кассовом чеке НДС в нарушение вышерассмотренных норм – никакой ответственности не предполагает. Поэтому, как представляется, и организациям, осуществляющим расчеты только с юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, и организациям, осуществляющим расчеты помимо экономических субъектов также и с населением, следует выбрать для регистрации ту модель ККТ, которая НДС выделяет.

Основные этапы регистрации ККТ

Регистрация ККТ осуществляется в настоящее время по ранее действовавшим правилам, а именно на основании приказа Госналогслужбы РФ от 22 июня 1995 г. № ВГ-3-14/36. Детализированы правила регистрации ККТ в налоговых органах письмом Министерства РФ по налогам и сборам от 7 сентября 1999 г. № АС-6-16/706.

Регистрация ККТ, согласно указанным актам, осуществляется на основании заявления, оформляемого по установленной форме. К заявлению прилагаются паспорта на подлежащую регистрации ККТ и договор о ее техническом обслуживании и ремонте Центром технического обслуживания или непосредственно предприятием-изготовителем из числа зарегистрированных органами исполнитель-

ной власти субъектов РФ. Впрочем, надо быть готовым к тому, что налоговый орган потребует для регистрации ККТ и иные документы. В частности, свидетельство о регистрации организации, акты о вводе ККТ в эксплуатацию, журнал кассира-операциониста, документы о приобретении ККТ.

После подачи заявления и прилагаемых к нему документов осуществляется проверка достоверности указанных в них данных. Максимальный срок проверки – 5 дней (с момента подачи правильно оформленного пакета документов), по истечении которых либо должна быть произведена регистрация ККТ, либо вынесено мотивированное решение об отказе в регистрации. Возможен выезд налогового инспектора непосредственно к месту установки ККТ, например в случаях, когда техника является громоздкой и не может быть представлена в налоговый орган.

При регистрации ККТ, как правило, присутствует кассир-операционист, обученный навыкам работы на ККТ данной модели, и специалист Центра технического обслуживания (ЦТО). Налоговый инспектор, кассир-операционист и специалист ЦТО снимают показания суммирующих денежных счетчиков кассового аподпарата, пробивая итоговый чек. Специалист ЦТО программирует режим ввода пароля налогового инспектора, инспектор вводит цифровой пароль.

В ходе регистрации специалистом ЦТО и владельцем ККТ выполняются следующие операции:

- 1) проверяется правильность заполнения всех разделов технического паспорта кассового аподпарата – дата выпуска, фирма и страна-производитель, дата упаковки, наличие печатей завода-изготовителя или продавца;
- 2) владелец ККТ заполняет в паспорте талон-заявку на ввод ККТ в эксплуатацию;
- 3) специалист ЦТО проверяет исправность ККТ, программирует операцию печати на чеке названия организации-владельца ККТ, ее ИНН и полного заводского номера ККТ. После этого ККТ опечатывается, и в паспорте ККТ заполняется раздел «Ввод в эксплуатацию», который заверяется подписью специалиста ЦТО и скрепляется оттиском пломбира.

Если ККТ имеет показания суммирующих денежных счетчиков, об этом делается запись в техническом паспорте ККТ и в Журнале кассира-операциониста;

- 4) специалист ЦТО вносит запись в паспорт ККТ об установлении средств визуального контроля (голограмм-СВК), проверяет соответствие программного продукта и вносит в техпаспорт ККТ индивидуальные № голограммы и их названия. После того как вся работа по фискализации

завершена, налоговый инспектор пробивает определенную сумму, чтобы убедиться в исправности контрольно-кассовой машины, снимает итоговый отчет за смену или итоги дня и отчет фискальной памяти по паролю налогового инспектора.

Непосредственно регистрация ККТ предполагает внесение сведений о зарегистрированной ККТ в Книгу учета ККТ, ведущуюся налоговым органом по установленной форме. В книгу записываются показания суммирующего счетчика, пароль доступа к фискальной памяти и другие данные в соответствии с разделами, указанными в книге. Кроме того, необходимые данные, полученные в ходе регистрации, налоговый инспектор заносит в компьютерную программу учета ККТ.

Одновременно с внесением сведений о зарегистрированной ККТ в Книгу учета ККТ организации выдается Карточка регистрации ККТ, а также возвращаются представленные для регистрации документы (паспорта на ККТ и договор о ее техническом обслуживании и ремонте).

Отметим, что Карточка регистрации ККТ является основным документом, подтверждающим, что соответствующая техника является надлежащим образом зарегистрированной, и при осуществлении налоговыми и иными органами контроля за применением ККТ предъявляется по первому требованию должностных лиц этих органов.

Регистрации подлежит вся используемая экономическим субъектом ККТ, поэтому в случае необходимости замены действующей ККТ либо установки дополнительной ККТ до ввода ее в эксплуатацию необходимо подать в налоговый орган заявление о регистрации новой ККТ и снятии с учета ранее зарегистрированной. Далее регистрация ККТ осуществляется в общем порядке – в 5-дневный срок налоговый орган вносит соответствующие записи в Книгу учета ККТ и выдает заявителю карточки на вновь зарегистрированную ККТ.

Обращение в налоговый орган потребуется и при выбытии ККТ из обращения (в том числе в связи с реорганизацией или ликвидацией организации). В этом случае подается заявление о снятии ККТ с учета. Информация о снятии ККТ с учета отмечается в Карточке регистрации ККТ, заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью.

Самостоятельно налоговый орган снимает с учета ККТ, в отношении которой истек указанный в Государственном реестре ККТ срок применения. При этом следует знать о том, что за 30 дней до истечения срока применения ККТ организация должна быть об этом уведомлена надлежащим образом.

Ответственность за использование незарегистрированной ККТ

Санкции за использование незарегистрированной ККТ предусмотрены ст. 14.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях (КоАП РФ). Следует иметь в виду, что поскольку ст. 14.5 КоАП РФ в качестве основания привлечения к ответственности называется только неприменение ККТ в установленных законом случаях, иногда делается вывод о том, что применение незарегистрированной ККТ не является подпадающим под действие данной статьи нарушением. Между тем Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ, разъясняя правила привлечения к административной ответственности по ст. 14.5 КоАП РФ (постановление от 31 июля 2003 г. № 16), пояснил, что использование ККТ, не зарегистрированной в налоговых органах, охватывается понятием «неприменение ККТ» и, соответ-

ственно, подпадает под действие ст. 14.5 КоАП РФ. Данную позицию обосновывает и арбитражная практика по конкретным делам (постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 16 декабря 2003 г. № 10762/03).

Размер штрафа за использование незарегистрированной ККТ дифференцируется в зависимости от субъекта правонарушения - для граждан минимальный и максимальный размеры штрафа установлены на уровне соответственно 15 и 20 МРОТ, для лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, - 30 и 40 МРОТ (с учетом постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда от 31 июля 2003 г. № 16 к таким лицам применяются размеры штрафов, предусмотренные для должностных лиц), для юридических лиц - 300 и 400 МРОТ.

Ф.СП-1	АБОНЕМЕНТ		47697 (ИНДЕКС ИЗДАНИЯ)																									
	НА ГАЗЕТУ <i>Бухгалтер и закон</i> (НАИМЕНОВАНИЕ ИЗДАНИЯ)		Количество комплектов <i>1</i>																									
На 2004 год по месяцам:																												
<table border="1"> <tr> <td>1</td><td>2</td><td>3</td><td>4</td><td>5</td><td>6</td><td>7</td><td>8</td><td>9</td><td>10</td><td>11</td><td>12</td> </tr> <tr> <td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td>X</td><td>X</td><td>X</td><td>X</td><td>X</td><td>X</td> </tr> </table>					1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12							X	X	X	X	X	X
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12																	
						X	X	X	X	X	X																	
Куда		(АДРЕС)																										
Кому		(ФАМИЛИЯ, ИНИЦИАЛЫ)																										
ДОСТАВОЧНАЯ КАРТОЧКА																												
ПВ		МЕСТО	ЛИ-ТЕР	47697 (ИНДЕКС ИЗДАНИЯ)																								
НА ГАЗЕТУ <i>Бухгалтер и закон</i> (НАИМЕНОВАНИЕ ИЗДАНИЯ)																												
Стои-мость	ПОДПИСКИ	Руб.	коп.	Количество комплектов <i>1</i>																								
	ПЕРЕАДРЕСОВКИ	Руб.	коп.																									
На 2004 год по месяцам:																												
<table border="1"> <tr> <td>1</td><td>2</td><td>3</td><td>4</td><td>5</td><td>6</td><td>7</td><td>8</td><td>9</td><td>10</td><td>11</td><td>12</td> </tr> <tr> <td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td>X</td><td>X</td><td>X</td><td>X</td><td>X</td><td>X</td> </tr> </table>					1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12							X	X	X	X	X	X
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12																	
						X	X	X	X	X	X																	
Куда		(АДРЕС)																										
Кому		(ФАМИЛИЯ, ИНИЦИАЛЫ)																										