

В настоящем обзоре представлены новые документы (разъяснения Минфина России, налоговых органов и иные), в которых выражены позиции этих ведомств по вопросам налогообложения и бухгалтерского учета. Знание позиций налоговых органов, финансистов и мнения профессионального сообщества необходимо бухгалтеру для принятия решений и планирования работы. Обзор поможет быстро сориентироваться в рассматриваемых проблемах и принять взвешенное решение с учетом всех возможных вариантов поведения и их последствий.

Содержание обзора

Новости

1. Переплата по НДФЛ, возникшая в 2011 г. из-за увеличения размера стандартного вычета, возвращается работодателем по письменному заявлению налогоплательщика
2. ФНС России и Минфин России дали разъяснения о порядке учета новых объектов обложения налогом на игорный бизнес
3. Уточненные декларации по налогу на прибыль за 2010 г. рекомендуется представлять по той форме, по которой были представлены первоначальные декларации
4. Применяющая УСН организация вправе учесть затраты на оплату услуг сторонней компании по подготовке документов по обеспечению безопасности обработки персональных данных в материальных расходах

Комментарии

1. В каком порядке учитывают материальные расходы предприниматели, осуществляющие производственную деятельность?
2. Можно ли при ликвидации объектов незавершенного строительства учесть в расходах стоимость этих объектов?

Судебное решение недели

Если решение о взыскании за счет денежных средств налогоплательщика принято в порядке ст. 46 НК РФ, инкассовые поручения можно направить в течение годичного срока, предусмотренного ст. 47 НК РФ

Новости

1. Переплата по НДФЛ, возникшая в 2011 г. из-за увеличения размера стандартного вычета, возвращается работодателем по письменному заявлению налогоплательщика

Письмо Минфина России от 16.12.2011 N 03-04-05/8-1051

Письмо Минфина России от 23.12.2011 N 03-04-08/8-230

Минфин России разъяснил порядок возврата переплаты по НДФЛ, возникшей у некоторых налогоплательщиков в 2011 г. из-за изменения размеров и правил предоставления стандартных вычетов.

Напомним, что до 22 ноября 2011 г. налогоплательщики получали вычет на ребенка в размере 1000 руб. (пп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ). Однако абз. 3 пп. "а" п. 8 ст. 1 Федерального закона от 21.11.2011 N 330-ФЗ были внесены изменения в данную норму. В частности, был увеличен размер вычета на третьего и каждого последующего ребенка, а также на каждого ребенка-инвалида. Причем поправки были распространены на правоотношения, возникшие с 1 января 2011 г. После вступления изменений в силу у некоторых категорий налогоплательщиков образовалась переплата по НДФЛ, поскольку до 22 ноября 2011 г. применялся вычет в меньшем размере, чем предусмотрено поправками. Так, переплата по налогу возникла у работников, которые имеют трех и более детей или детей-инвалидов либо учащихся очной формы обучения, аспирантов, ординаторов, студентов в возрасте до 24 лет, если ребенок является инвалидом I или II группы. Таким образом, налоговую базу по этим работникам за 2011 г. необходимо пересчитать и возратить им сумму излишне уплаченного налога.

Минфин России в своих разъяснениях отметил, что в 2011 г. стандартный вычет предоставлялся в размере 1000 руб. на первого ребенка, 1000 руб. - на второго ребенка, 3000 руб. - на третьего и каждого последующего ребенка.

В связи с предоставлением налогоплательщику стандартного налогового вычета в размере 3000 руб. налоговый агент обязан учесть увеличенные суммы вычета за весь налоговый период при исчислении суммы налога нарастающим итогом с первого по последний месяц 2011 г. применительно к доходам, облагаемым по ставке 13 процентов,

с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего года суммы налога. Если по окончании года у работника образовалась переплата, то она является излишне удержанной налоговым агентом из дохода налогоплательщика суммой НДФЛ. Данная сумма подлежит возврату налоговым агентом на основании заявления работника в порядке, установленном п. 1 ст. 231 НК РФ.

2. ФНС России и Минфин России дали разъяснения о порядке учета новых объектов обложения налогом на игорный бизнес

[Письмо ФНС России от 30.12.2011 N AC-4-3/22696@ "О направлении письма Минфина России от 30.12.2011 N 03-05-05-05/12" \(вместе с Письмом Минфина России от 30.12.2011 N 03-05-05-05/12\)](#)

[С 1 января 2012 г. изменен перечень объектов обложения налогом на игорный бизнес. Ранее в перечень входили касса тотализатора и касса букмекерской конторы. Теперь вместо них в этот перечень включены пункты приема ставок тотализатора и букмекерской конторы, а также процессинговые центры указанных игорных заведений.](#)

[На данный момент в форме заявления о регистрации изменений количества объектов обложения налогом на игорный бизнес нет полей для отражения информации, необходимой при регистрации вновь введенных объектов. ФНС России разработала рекомендуемую форму заявления.](#)

[Свои разъяснения о порядке применения новых правил дал и Минфин России в Письме от 30.12.2011 N 03-05-05-05/12. Ведомство указало, что в настоящее время его Приказ от 22.12.2011 N 184н "Об утверждении форм документов, используемых при регистрации объектов налогообложения налогом на игорный бизнес" находится на государственной регистрации в Минюсте России. До вступления в силу данного Приказа при регистрации процессинговых центров букмекерских контор и тотализаторов, а также пунктов приема ставок букмекерских контор и тотализаторов рекомендуется использовать форму, доведенную до налоговых органов и налогоплательщиков](#)

[Письмом ФНС России от 20.12.2011 N ЕД-4-3/21748@.](#)

[Федеральным законом от 16.11.2011 N 319-ФЗ, которым внесены соответствующие изменения в Налоговый кодекс РФ, не предусмотрены переходные положения, регулирующие порядок регистрации новых объектов налогообложения, открытых до вступления в силу этого Закона. Такие объекты должны включаться в базу по налогу на игорный бизнес начиная с 1 января 2012 г. Минфин России указал, что эти объекты нужно регистрировать без учета даты их открытия до представления в установленный срок декларации по налогу на игорный бизнес за первый налоговый период \(месяц\) 2012 г.](#)

[Налогоплательщику необходимо также регистрировать в инспекции изменение количества объектов налогообложения в связи с выбытием касс букмекерских контор \(касс тотализаторов\), в том числе открытых до вступления в силу Федерального закона от 16.11.2011 N 319-ФЗ.](#)

[Заявление о регистрации объекта \(объектов\) налогообложения подается в налоговый орган по месту открытия процессингового центра букмекерской конторы или тотализатора, пункта приема ставок букмекерской конторы или тотализатора. При этом неважно, совпадает место открытия такого объекта налогообложения с местом нахождения обособленного подразделения или нет.](#)

-

[3. Уточненные декларации по налогу на прибыль за 2010 г. рекомендуется представлять по той форме, по которой были представлены первоначальные декларации](#)

[Письмо ФНС России от 07.12.2011 N ЕД-4-3/20970](#)

[Действующая форма декларации по налогу на прибыль утверждена Приказом ФНС России от 15.12.2010 N ММВ-7-3/730@ \(далее - Приказ\). Пунктом 2 Приказа](#)

предусмотрено, что за 2010 г. по налогу на прибыль необходимо было отчитаться по утвержденной этим документом форме.

Однако Решением ВАС РФ от 28.07.2011 N ВАС-8096/11 данный пункт Приказа признан недействующим. Суд указал, что распространение Приказа на отношения, возникшие до момента его официального опубликования (18 февраля 2011 г.), противоречит Налоговому кодексу РФ. Новая форма применяется к отчетности за периоды, окончившиеся после 28 февраля 2011 г.

Следует обратить внимание, что Решение ВАС РФ вступило в силу 28 июля 2011 г., то есть уже после окончания срока представления декларации по налогу на прибыль за 2010 г. У многих налогоплательщиков отчетность за этот период подана по новой форме. В случае корректировки налоговых обязательств за 2010 г. у организаций возникает вопрос: по какой форме необходимо подать уточненную декларацию по налогу на прибыль?

В рассматриваемом Письме ФНС России рекомендует налогоплательщикам представлять уточненные декларации по налогу на прибыль за 2010 г. по той форме, по которой была представлена первоначальная декларация. Ведомство обращает внимание, что если данная рекомендация не будет учтена, инспекция все равно обязана будет принять отчетность.

Следует отметить, что согласно Налоговому кодексу РФ корректировка производится по форме, действовавшей в налоговый период, за который вносятся изменения (п. 5 ст. 81 НК РФ). Иными словами, если руководствоваться положениями налогового законодательства, уточненную декларацию по налогу на прибыль за 2010 г. следует представлять по форме, утвержденной Приказом Минфина России от 05.05.2008 N 54н.

-

4. Применяющая УСН организация вправе учесть затраты на оплату услуг сторонней компании по подготовке документов по обеспечению безопасности обработки персональных данных в материальных расходах

Письмо Минфина России от 01.12.2011 N 03-11-06/2/165

Положение о персональных данных работников является одним из обязательных локальных документов организации. Порядок хранения и обработки персональных данных регулируется Федеральным законом от 27.07.2006 N 152-ФЗ "О персональных данных".

В Минфин России обратилась применяющая УСН организация, которая поручила сторонней компании разработать комплект документов по обеспечению безопасности обработки персональных данных. Налогоплательщику требовалось разъяснение порядка учета таких расходов.

В рассматриваемом Письме финансовое ведомство разъяснило, что данные затраты можно учесть в материальных расходах как услуги производственного характера (подп. 5 п. 1 ст. 346.16, подп. 6 п. 1 ст. 254 НК РФ).

-

-

Комментарии

-

1. В каком порядке учитывают материальные расходы предприниматели, осуществляющие производственную деятельность? _

Название документа:

[Письмо Минфина России от 20.12.2011 N 03-04-05/8-1074](#)

Комментарий:

[Предприниматели, применяющие общую систему налогообложения, учитывают доходы и расходы в порядке, утвержденном Минфином России \(п. 2 ст. 54 НК РФ\).](#)
[Соответствующий документ был принят Приказом Минфина России N 86н, МНС России N БГ-3-04/430 от 13.08.2002 \(далее - Порядок\). ВАС РФ Решением от 08.10.2010 N ВАС-9939/10 признал п. 13 и подп. 1 - 3 п. 15 Порядка недействующими.](#)

[Напомним, что п. 13 Порядка обязывал предпринимателей учитывать доходы и расходы кассовым методом. Для некоторых расходов были предусмотрены особенности их признания. Так, в подп. 2 п. 15 Порядка указано, что расходы на материальные ресурсы, использованные для изготовления товаров, не реализованных в текущем налоговом периоде, учитываются при получении доходов от реализации таких товаров в последующих налоговых периодах. ВАС РФ указал, что данные особенности создают дополнительные условия признания расходов при кассовом методе, не предусмотренные ст. 273 НК РФ. А это противоречит принципу установления налога только законом \(ст. 57 Конституции РФ, п. 1 ст. 3 НК РФ\).](#)

[На основании приведенного решения ВАС можно сделать вывод, что предприниматели вправе выбирать порядок признания расходов: метод начисления \(ст. 272 НК РФ\) или кассовый метод \(ст. 273 НК РФ\), и учитывать расходы в соответствии с правилами, которые аналогичны изложенным в ст. 272 и 273 НК РФ. Подробнее см. в выпуске обзора "Новые документы для бухгалтера" от 03.11.2010.](#)

[После вступления в силу решения ВАС РФ, финансовое ведомство выпустило ряд писем, где указало, что в целях признания доходов и расходов предпринимателям необходимо руководствоваться исключительно положениями гл. 23 НК РФ \(см., например, Письма Минфина России от 10.08.2011 N 03-04-05/8-558, от 17.02.2011 N 03-04-05/8-97, от 17.02.2011 N 03-04-05/8-99, от 16.02.2011 N 03-04-05/8-91, от 09.02.2011 N 03-04-08/8-23\). Исходя из смысла п. 1, 2 ст. 223 НК РФ в доходы налогового периода предприниматель включает все доходы, дата получения которых приходится на этот период, а расходы признаются в том периоде, в котором был получен доход от реализации товаров, работ, услуг. Руководствоваться правилами ст. 272 и 273 НК РФ нельзя.](#)

В комментируемом Письме Минфин России конкретизировал свои разъяснения, рассмотрев вопрос о порядке признания материальных расходов предпринимателями, занимающимися производственной деятельностью. Напомним, что к таким расходам относятся, в частности, затраты на сырье и материалы, топливо, энергию, отопление, транспортные услуги (п. 17 Порядка).

Финансовое ведомство указало, что предприниматели вправе при определении базы по НДС/Л применить профессиональный налоговый вычет (п. 1 ст. 221 НК РФ), а именно: уменьшить облагаемые по ставке 13 процентов доходы на фактически произведенные расходы. При этом затраты должны быть документально подтверждены и непосредственно связаны с извлечением доходов. Это означает, что списание материальных расходов возможно только в том налоговом периоде, в котором был получен доход от реализации товаров, работ, услуг. Данный принцип учтен в п. 22 Порядка. В нем указано, что материальные расходы, осуществленные при изготовлении товаров, списываются полностью на затраты в части реализованных товаров. Аналогичные выводы содержатся в Письмах Минфина России от 31.10.2011 N 03-04-05/8-820, от 30.08.2011 N 03-04-05/8-614.

Таким образом, если руководствоваться официальной позицией, занимающиеся производственной деятельностью предприниматели могут учесть материальные расходы только в том налоговом периоде, в котором будет получен доход от реализации изготовленных товаров, и только в той части, которая приходится на данные реализованные товары.

Однако данный подход можно оспорить. Приведем следующие аргументы. ВАС РФ в указанном Решении признал за предпринимателями право выбора метода учета расходов. В случае избрания кассового метода расходы учитываются после их фактической оплаты (п. 3 ст. 273 НК РФ). При этом, согласно данной статье, момент признания затрат не обусловлен датой получения дохода от реализации товаров, для изготовления которых эти расходы были понесены. Дополнительное условие действует только в отношении затрат на приобретение сырья и материалов - для них необходимо списание в производство (подп. 1 п. 3 ст. 273 НК РФ). Получается, что положения п. 22 Порядка также фактически противоречат ст. 273 НК РФ.

К сожалению, судебной практики по спорам о порядке учета материальных расходов, понесенных после 08.10.2010 предпринимателями, занимающимися производственной деятельностью, нет. Учитывая, что п. 22 Порядка продолжает действовать, предсказать положительный исход такого спора для предпринимателя

затруднительно.

Применение документа (выводы):

Предприниматели, занимающиеся производственной деятельностью, вправе выбрать один из следующих вариантов учета материальных расходов:

1) материальные расходы, понесенные при изготовлении товаров, учитываются только в том налоговом периоде, в котором будет получен доход от реализации этих товаров, и только в той части, которая приходится на данные реализованные товары. В этом случае споры с контролирующими органами маловероятны;

2) если предприниматель выбирает кассовый метод признания расходов, материальные затраты на изготовление товаров учитываются после их фактической оплаты (в части сырья и материалов - после их списания в производство). В этом случае неизбежны споры с налоговой инспекцией.

-

2. Можно ли при ликвидации объектов незавершенного строительства учесть в расходах стоимость этих объектов?

Название документа:

Письмо Минфина России от 23.11.2011 N 03-03-06/1/772

Комментарий:

Довольно часто налогоплательщики для осуществления своей деятельности строят объекты капитального строительства. Однако в силу различных обстоятельств организация может принять решение о ликвидации этих объектов. Учет затрат на само строительство будет зависеть от того, на каком этапе ликвидируется объект: после принятия к учету в качестве основного средства либо на стадии строительства. Помимо указанных затрат, организация несет расходы на демонтаж имущества, вывоз его остатков.

Минфин России рассмотрел ситуацию, когда ликвидируется объект незавершенного строительства.

Расходы, связанные с ликвидацией объекта незавершенного строительства, признаются на основании подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ. Данные затраты включаются во внереализационные расходы в том налоговом периоде, в котором фактически была произведена ликвидация (подп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ).

Стоимость же самих объектов незавершенного строительства, по мнению финансового ведомства, учесть для целей налогообложения прибыли нельзя, поскольку подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ такую возможность не предоставляет. Аналогичные разъяснения выпускались и ранее (см. Письма Минфина России от 03.12.2010 N 03-03-06/1/757, от 07.05.2007 N 03-03-06/1/261). Некоторые арбитражные суды данный подход подтверждают (Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 12.03.2008 N Ф04-883/2008(1734-A67-34), Ф04-883/2008(464-A67-34), от 24.09.2007 N Ф04-6485/2007(38369-A67-40)).

ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 17.08.2011 N А56-60650/2010 отказал в уменьшении налогооблагаемой прибыли на стоимость объекта незавершенного строительства, так как решил, что затраты по созданию этого объекта не были произведены для осуществления какой-либо деятельности, направленной на получение дохода. Учитывать же эти расходы по п. 2 ст. 265 НК РФ оснований нет, поскольку в перечне убытков стоимость объекта незавершенного строительства либо затраты, связанные с его созданием, в качестве убытков не упоминаются.

Однако точка зрения, согласно которой стоимость объекта незавершенного строительства при его ликвидации не учитывается в расходах, спорна.

Действительно, в подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ упомянуты только расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства. В же то время в указанной норме прямо предусмотрено, что при ликвидации достроенного и введенного в эксплуатацию объекта можно списать расходы на его ликвидацию, включая суммы недоначисленной амортизации (то есть учесть все расходы на создание этого основного средства). Следовательно, организация, которая ликвидирует построенный объект, принятый к учету в качестве основного средства, оказывается в лучшем положении, чем компания, которая в силу каких-либо причин вынуждена ликвидировать объект незавершенного строительства. Нарушается принцип равенства налогообложения (ст. 3 НК РФ). Кроме того, перечень внереализационных расходов является открытым. Поэтому, несмотря на то что расходы на создание ликвидируемого объекта незавершенного строительства прямо не значатся в подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ, их можно учесть по подп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ.

Такая позиция находит отражение в решениях отдельных арбитражных судов (см. Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 03.09.2007 N A28-11054/2006-320/23, ФАС Северо-Кавказского округа от 13.08.2010 N A32-2525/2009-70/36). ФАС Волго-Вятского округа признал необоснованным исключение инспекцией из расходов стоимости объекта незавершенного строительства при его ликвидации. Суд указал, что затраты по возведению этого объекта были направлены на получение дохода от последующей его эксплуатации (Постановление от 07.09.2010 N A38-7141/2009 (Определением ВАС РФ от 20.01.2011 N ВАС-18063/10 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ)).

Таким образом, организация, которая по определенным обстоятельствам ликвидирует объект незавершенного строительства, вправе включить во внереализационные расходы:

- затраты, связанные с ликвидацией объекта (подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ);

- стоимость объекта на основании подп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ. С отнесением этих затрат к расходам контролирующие органы могут не согласиться, и налогоплательщику, вероятнее всего, придется отстаивать правомерность их учета в суде.

-

Судебное решение недели _

Если решение о взыскании за счет денежных средств налогоплательщика принято в порядке ст. 46 НК РФ, инкассовые поручения можно направить в течение годичного срока, предусмотренного ст. 47 НК РФ

(Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 14.12.2011 N A82-473/2011)

Предприятие было признано несостоятельным (банкротом) в судебном порядке и в отношении него было открыто конкурсное производство. В связи с наличием у налогоплательщика задолженности по налогам инспекция направила в его адрес требования о ее уплате. Предприятие в добровольном порядке указанные требования не исполнило, из-за чего налоговый орган принял решение о взыскании налога за счет денежных средств на счетах налогоплательщика и повторно направил в банки инкассовые поручения, на основании которых налоги были взысканы в бюджет. Предприятие не согласилось с действиями налогового органа по выставлению инкассовых поручений и обратилось с заявлением в арбитражный суд.

Суды всех трех инстанций сочли действия налогового органа правомерными, однако налогоплательщик настаивал на том, что суды неправильно применили п. 3 ст. 46, ст. 47 НК РФ, а также не применили п. 24 Постановления Пленума ВАС РФ от 22.06.2006 N 25. По мнению предприятия, предусмотренный ст. 46 НК РФ 60-дневный срок применяется ко всей процедуре бесспорного взыскания налога и включает срок направления инкассовых поручений в банк, поэтому инспекция неправоммерно направила повторные инкассовые поручения после истечения названного срока. Годичный срок установлен в ст. 47 НК РФ в отношении взыскания налога за счет имущества налогоплательщика и не распространяется на взыскание налога за счет денежных средств на счетах налогоплательщика.

ФАС Волго-Вятского округа, рассматривавший данный спор в кассации, пришел к противоположным выводам. Суд отметил, что в силу п. 3 ст. 46 НК РФ решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате

налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. Однако при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика или при отсутствии информации о его счетах налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика в соответствии со ст. 47 НК РФ (п. 7 ст. 46 НК РФ). Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика принимается в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Таким образом, в ст. ст. 46 и 47 НК РФ установлена единая и последовательная процедура бесспорного взыскания налога и пеней. Поэтому налоговый орган, своевременно приняв решение об обращении взыскания на денежные средства организации в порядке ст. 46 НК РФ, вправе направить в банк инкассовые поручения не позднее годичного срока, предусмотренного п. 1 ст. 47 НК РФ. В результате перевыставления инкассовых поручений двойного взыскания налога не допущено.

В практике встречаются и противоположные решения: см., например, Постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 11.03.2011 N A25-827/2010, от 10.02.2009 N A32-4608/2008-63/85.