

8'2016

август

ПРАКТИЧЕСКИЙ бухгалтерский учёт

ОФИЦИАЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ И КОММЕНТАРИИ

Минфин
о планах разработки ФСБУ

Новшества в оценке и правилах
упрощённых способов учёта

Налоговые последствия
обеспечительного платежа

В ответе за чужого,
или О правах ИФНС
на истребование документов

ЕНВД против аренды
автотранспорта



В
бухгалтерский
учёт
2016

практический бухгалтерский учёт

официальные материалы и комментарии

720 часов

№ 8/2016

ЧИТАЙТЕ В НОМЕРЕ:

НАЛОГИ

Налоговые последствия обеспечительного платежа **3**

Владимир ФЕДОРОВИЧ

Комментарий к письму Минфина России от 31.05.16 № 03-03-06/1/31325 <Об учёте обеспечительного платежа для целей налога на прибыль>

В ответе за чужого, или О правах ИФНС на истребование документов **17**

Иван МОЛЧАНОВ

Комментарий к постановлению АС Московского округа от 06.06.16 по делу № А41-44418/2015 <Об отсутствии оснований для отмены судебных актов первой и апелляционной инстанций, признавших неправомерными и не соответствующими положениям статьи 93.1 НК РФ требования ИФНС к налогоплательщику о представлении документов>

Нет тела — нет дела, или Опасность вычетов НДС по неподтверждённой деятельности **22**

Александр АНИЩЕНКО

Комментарий к постановлению АС Московского округа от 27.05.16 по делу № А41-49713/14 <Об отсутствии оснований для удовлетворения кассационной жалобы на решение суда, признавшего получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в виде применения налогового вычета по НДС на основании сводного счёта-фактуры по работам, реальность которых не подтверждена>

Павел ЯКОВЕНКО

Комментарий к постановлению АС Дальне-восточного округа от 23.05.16 № Ф03-1888/2016 <Об отсутствии оснований для удовлетворения кассационной жалобы налогоплательщика о признании недействительным решения ИФНС о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, выразившегося в неправомерном применении системы налогообложения в виде ЕНВД>

учёт**Минфин о планах разработки ФСБУ****34**

Татьяна МАСЛОВА

Комментарий к информационному сообщению Минфина России от 07.06.16 № ИС-учёт-2 <О программе разработки федеральных стандартов бухгалтерского учёта на 2016–2018 годы>

Новшества в оценке и правилах упрощённых способов учёта**50**

Владимир МАЛЫШКО

Комментарий к приказу Минфина России от 16.05.16 № 64н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учёту»

**ПРАКТИЧЕСКИЙ
БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ.
ОФИЦИАЛЬНЫЕ МАТЕРИАЛЫ
И КОММЕНТАРИИ**

№ 8/2016**АДРЕС РЕДАКЦИИ:**

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

ТЕЛ.: (495) 778-91-20

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

Шеф-редактор

Анна ТАРАСЕНКОВА
oira2006@yandex.ru

Ответственный за выпуск

Татьяна МАСЛОВА
mta@pbu.ru

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

РЕКЛАМА:

(495) 778-91-20; rek@pbu.ru

ВЕРСТКА, ДИЗАЙН, КОРРЕКТУРА:

Д. ЕФИМОВ, Л. БЕЛЕНЬКИЙ,
В. КОТОВ, Т. МИТРОФАНЕНКО

Издание зарегистрировано
в Министерстве по печати, теле-
радиовещанию и средствам мас-
совой коммуникации РФ
ПИ № 77-17496 от 20.02.2004

Подписано в печать 04.07.16

© «ПРАКТИЧЕСКИЙ
БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ», 2016

Читайте в № 8'2016:

**О форме 4-НДФЛ
и не только**

**Непростые вопросы
в перечислении НДФЛ**

**У банка проблемы. Как
снизить риски**

**Недвижимость. Если право
собственности перешло
до фактической передачи**

Календарь бухгалтера



**Подписной индекс в каталоге «Почта России» — П2055
Телефон: (495) 778-91-20**

Налоговые последствия обеспечительного платежа

Комментарий к письму Минфина России от 31.05.16 № 03-03-06/1/31325
<Об учёте обеспечительного платежа для целей налога на прибыль>

Владимир ФЕДОРОВИЧ, консультант

Чуть больше года назад в Гражданском кодексе РФ появилось понятие «обеспечительный платёж». **Параграфом 8** с таким названием была дополнена глава 23 «Обеспечение исполнения обязательств» ГК РФ. Дополнение было внесено **пунктом 48 статьи 1 Федерального закона от 08.03.15 № 42-ФЗ** «О внесении изменений в часть первую Гражданского кодекса Российской Федерации».

Под **обеспечительным платежом** понимается внесённая по взаимному соглашению одной из сторон договора в пользу другой стороны определённая денежная сумма в обеспечение денежного обязательства, в том числе обязанности возмещения убытков или уплаты неустойки в случае нарушения договора (п. 1 ст. 381.1 ГК РФ).

Данную норму ГК РФ экономические субъекты стали применять при заключении договоров. Вот и возник вопрос у налогоплательщика, получившего такой обеспечительный платёж: как учитывать его при исчислении налога на прибыль? Ведь как до введения упомянутой нормы (до 1 июня 2015 года), так и после её появления в главе 25 НК РФ упоминания о таком платеже нет.

Налог на прибыль

Минфин России начал комментируемое письмо от 31.05.16 № 03-03-06/1/31325 с цитирования **пункта 1 статьи 381.1** ГК РФ, в котором помимо расшифровки рассматриваемого понятия даются законодательные основы по его применению.

Денежное обязательство, в том числе обязанность возместить убытки или уплатить неустойку в случае нарушения договора по соглашению сторон, как было сказано выше, может быть обеспечено внесением одной из сторон в пользу другой стороны определённой денежной суммы.

Обеспечительным платежом может быть снабжено обязательство, которое возникнет в будущем. Данная норма довольно часто применяется при заключении предварительного договора аренды, в соответствии с которым стороны обязуются в будущем заключить такой договор. Для подтверждения своих намерений арендатор перечисляет арендодателю обеспечительный платёж.

При наступлении обстоятельств, предусмотренных договором, сумма обеспечительного платежа засчитывается в счёт исполнения соответствующего обязательства.

Не столь уж редко условиями договора аренды предусматривается перечисление арендатором обеспечительного платежа в размере месячной (двух-, трёхмесячной) стоимости арендной платы. Такой платёж в том числе может быть учтён арендодателем в счёт уплаты арендной платы при непоступлении денежных средств от арендатора.

В случае ненаступления в предусмотренный договором срок обстоятельств или прекращения обеспеченного обязательства обеспечительный платёж подлежит возврату, если иное не предусмотрено соглашением сторон.

Если вновь обратиться к договору аренды, то обеспечительный платёж при добросовестном исполнении арендатором своих обязанностей по уплате арендной платы возвращается ему по окончании договора аренды.

Договором может быть предусмотрена обязанность соответствующей стороны дополнительно внести или частично возвратить обеспечительный платёж при наступлении определённых обстоятельств.

Установленные [статьёй 317.1 ГК РФ](#) проценты на сумму обеспечительного платежа не начисляются, если иное не предусмотрено договором. Напомним, что указанной нормой предусмотрено начисление законных процентов по денежному обязательству. Так, кредитор по денежному обязательству, сторонами которого являются коммерческие организации, имеет право на получение с должника процентов на сумму долга за период пользования денежными средствами. При отсутствии в договоре условия о размере процентов их величина определяется ставкой рефинансирования Банка России, действовавшей

в соответствующие периоды. Следовательно, в общем случае законные проценты на обеспечительный платёж не начисляются. Договором в то же время могут устанавливаться иные правила.

Обратившись к подпункту 2 пункта 1 статьи 251 НК РФ, финансисты констатировали, что при определении облагаемой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств.

После чего чиновники вновь обратились к нормам ГК РФ, а именно к статьям 329 и 334.

В соответствии со статьёй 329 ГК РФ помимо рассматриваемого обеспечительного платежа исполнение обязательств может обеспечиваться неустойкой, залогом, удержанием вещи должника, поручительством, независимой гарантией, задатком и другими способами, предусмотренными законом или договором.

В статье же 334 ГК РФ дано понятие залога. **В силу залога** (в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения должником этого обязательства) **кредитор (залогодержатель) по обеспеченному залогом обязательству имеет право** получить удовлетворение из стоимости заложенного имущества (предмета залога) преимущественно перед другими кредиторами лица, которому принадлежит заложенное имущество (залогодателя). В случаях и в порядке, которые предусмотрены законом, требование залогодержателя может быть удовлетворено путём передачи предмета залога залогодержателю (оставления у залогодержателя) (п. 1 ст. 334 ГК РФ).

Как видим, **обеспечительный платёж и залог, являясь способами обеспечения исполнения обязательств, имеют общую правовую основу**. И это позволило финансистам заключить, что **к обеспечительному платежу могут быть применены положения упомянутого подпункта 2 пункта 1 статьи 251 НК РФ**.

На взгляд финансистов, при поступлении обеспечительного платежа его сумму налогоплательщик вправе не включать в доходы, учитываемые при определении облагаемой базы по налогу на прибыль.

В приведённом в [статье 270 НК РФ](#) (п. 32) перечне расходов, которые не учитываются в целях налогообложения, указаны в том числе и расходы в виде имущества или имущественных прав, переданных в качестве задатка, залога. Опять же, сославшись на общую правовую основу обеспечительного платежа и залога, чиновники настойчиво рекомендовали налогоплательщикам не включать в расходы, учитываемые при определении облагаемой базы по налогу на прибыль, суммы уплаченного обязательного платежа.

Сумма обеспечительного платежа при расчёте налога на прибыль ни в доходы, ни в расходы не включает-ся. Данной позиции финансисты придерживаются с момента введения рассматриваемой [статьи 381.1 ГК РФ](#) (письма Минфина России [от 18.02.16 № 03-03-06/1/8968](#), [от 25.01.16 № 03-03-06/2/2510](#), [от 17.12.15 № 03-11-06/2/73977](#), [от 03.11.15 № 03-03-06/2/63360](#), [от 27.07.15 № 03-03-06/2/42967](#)).

Если вновь обратиться к договору аренды, то ни у арендатора, ни у арендодателя выплата (получение) обеспечительного платежа никак не сказывается на налоговых обязательствах по налогу на прибыль. Но это происходит в случаях, когда в предусмотренный договором срок не наступают обстоятельства, в связи с которыми платёж был перечислен.

Если же сумма обеспечительного платежа засчитывается в счёт исполнения соответствующего обязательства, в учёте арендодателя отражается доход, а в учёте арендатора — соответственно расход.

НДС

Налогоплательщик в запросе интересовался лишь налогом на прибыль. Но при обеспечительном платеже может возникнуть вопрос и в части НДС.

Одной из особенностей этого налога является то, что его налоговая база отличается от объекта налогообложения. Это, в частности, отражено в [статье 162 НК РФ](#), которая регламентирует порядок формирования налоговой базы при расчётах по оплате товаров (работ, услуг). Именно к этой норме апеллирует Минфин России в уже упомянутом письме № 03-03-06/2/63360.

В облагаемую базу по НДС (подп. 2 п. 1 и п. 2 ст. 162 НК РФ) включаются полученные налогоплательщиком денежные средства, связанные с оплатой реализованных этим налогоплательщиком товаров (работ, услуг), не освобождаемых от налогообложения этим налогом. В связи с этим при получении налогоплательщиком суммы обеспечительного платежа в рамках договора, предусматривающего зачёт данного платежа в счёт оплаты реализуемых налогоплательщиком товаров (работ, услуг), не освобождаемых от обложения НДС, **сумма обеспечительного платежа включается в налоговую базу по НДС.**

В указанном письме чиновники не уточнили момент включения обеспечительного платежа в облагаемую НДС базу.

Напомним, что моментом определения налоговой базы по НДС в силу пункта 1 статьи 167 НК РФ является наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- день оплаты, частичной оплаты в счёт предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

В части задатка чиновники ранее разъясняли, что при его получении по предварительному договору, который засчитывается в счёт стоимости услуг по основному договору, НДС с его суммы следует исчислять в том налоговом периоде, в котором задаток был получен. При этом ими рассматривался случай, когда денежные средства (задаток), перечисленные покупателем по предварительному договору, одновременно являлись как средством обеспечения обязательств покупателя по данному договору, так и оплатой услуг по основному договору (письмо Минфина России от 02.02.11 № 03-07-11/25).

По гражданскому законодательству **задатком признаётся** денежная сумма, выдаваемая одной из договаривающихся сторон в счёт причитающихся с неё по договору платежей другой стороне в доказательство заключения договора и в обеспечение его исполнения (п. 1 ст. 380 ГК РФ). **Задаток имеет целью предотвратить неисполнение сторонами договора, влекущее для них неблаго-**

приятные последствия. В то же время задаток выдаётся в счёт платежей по договору той стороной, которой надлежит их совершить по договору. Уплата его происходит до передачи товара (выполнения работ, оказания услуг). После же исполнения договора при окончательном расчёте сторона, выплатившая задаток, удерживает его сумму из причитающихся с неё платежей.

Давая разъяснения по порядку исчисления НДС при получении продавцом от покупателя по предварительному договору денежных средств, которые засчитываются в счёт оплаты по основному договору, ФНС России в письме от 17.01.08 № 03-1-03/60 указала, что денежные средства, полученные продавцом от покупателя, которые засчитываются в оплату основного договора, с даты их получения признаются оплатой, полученной в счёт предстоящей реализации, и, соответственно, на основании статьи 154 НК РФ подлежат налогообложению в общеустановленном порядке.

Обеспечительный платёж наделён платёжной функцией. Следовательно, он, на взгляд чиновников, **может рассматриваться как аванс.** Исходя из этого они настоятельно рекомендуют **включить сумму обеспечительного платежа в облагаемую базу по НДС в момент его получения.**

С момента появления понятия «обеспечительный платёж» правоприменительная арбитражная практика ещё не сложилась. В части же включения в облагаемую НДС базу обеспечительного взноса по предварительному договору судебная практика складывается по-разному.

Так, судьями ФАС Поволжского округа (постановление от 24.03.11 № А12-16130/2010) рассматривалось дело по доначислению налоговиками НДС в связи с тем, что налогоплательщик не включил в облагаемую базу по этому налогу сумму обеспечительного платежа (взноса).

Из условий договора следовало, что обеспечительный платёж являлся подтверждением намерения покупателя по исполнению своих обязательств по основному договору. Заключая предварительный договор, стороны предусмотрели, что получаемые в качестве обеспечительного платежа