

## Содержание:

## Введение

**Актуальность** данной темы обусловлена тем, что налог на прибыль организаций - федеральный прямой (подходный) налог, предусмотренный [гл. 25](#) НК РФ, действующей с 1 января 2002 г, накладывает обязательство раскрывать порядок формирования налоговой базы.

Предшественник данного налога - налог на прибыль предприятий и организаций - уплачивался на основании [Закона](#) РФ от 27 декабря 1991 г. N 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций" (в настоящее время утратил силу, за исключением отдельных положений).

Налогоплательщиками налога на прибыль организаций в общем случае признаются: российские организации, иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации ([п. 1 ст. 246](#) НК РФ).

**Объектом исследования** являются общественные отношения в области налогового права.

**Предметом** данного исследования являются аналитические регистры по налогу на прибыль.

**Основной целью** данной работы является изучить формирование налога на прибыль.

Для выполнения поставленной цели необходимо решить последующие **задачи**:

- изучить налог на прибыль;

-рассмотреть правовую характеристику аналитических регистров по налогу на прибыль.

**Структура работы.** Данная работа состоит из введения, двух глав, заключения и списка использованных правовых актов и литературы.

# Глава 1. Правовая характеристика налога на прибыль

## 1.1. Проблемы администрирования налога на прибыль

Одной из главных проблем при исчислении налога на прибыль является определение расходов, экономически обоснованных и фактически понесенных.

Такое понятие, как "экономическая обоснованность" расходов, в налоговом законодательстве отсутствует, что приводит к налоговым спорам как со стороны налогоплательщиков, так и со стороны налоговых органов. Поэтому обоснованность включения тех или иных расходов в уменьшение налогооблагаемой базы при расчете налога на прибыль зачастую решается в суде, что приводит к усложнению налогового администрирования.

Следует отметить, что законодательно невозможно предусмотреть подробную детализацию всех расходов налогоплательщика, которые он может учесть в целях расчета налога на прибыль в зависимости от вида осуществляемой им экономической деятельности.

Как признал Конституционный Суд РФ, такая мера привела бы к ограничению прав налогоплательщика по самостоятельному определению возможного отнесения тех или иных затрат к расходам в целях налогообложения<sup>[1]</sup>.

Сходную точку зрения поддерживает и Минфин России, указывая на то, что "любые расходы вне зависимости от того, поименованы они или нет в соответствующих статьях [главы 25](#) НК РФ, могут учитываться в целях налогообложения прибыли, если они соответствуют критериям, указанным в [статье 252](#) НК РФ"<sup>[2]</sup>.

В свою очередь, налоговые органы имеют возможность проверить правильность признания расходов экономически обоснованными только в результате проведения налоговых проверок. И если налогоплательщик не согласен с ее результатами, то он, как правило, оспаривает их в арбитражных судах.

Анализ арбитражной практики показал, что отсутствие в [НК РФ](#) положений об экономической целесообразности расходов налогоплательщика стали использовать, как возможность максимально снизить налог на прибыль организаций.

Одними из самых распространенных способов занижения налоговой базы при расчете налога на прибыль является приобретение у сторонних организаций услуг различного характера и создание фиктивного документооборота, т.к. согласно нормам [НК РФ](#) [\[3\]](#) "услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения", и, как правило, при составлении подтверждающих документов у услуги отсутствует единица измерения (а также количественный объем и цена единицы измерения).

Поэтому единственным документом, который служит основанием для отнесения на расходы стоимости оказанных услуг, является договор.

Из предмета договора можно определить связь оказываемых услуг с их использованием в финансово-хозяйственной деятельности организации и экономическое обоснование необходимости их приобретения.

Налоговые органы при доказывании получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды и создании фиктивного документооборота должны исследовать характер оказанных услуг и возможность их осуществления самим налогоплательщиком без привлечения сторонних организаций.

В данном случае налоговому органу необходимо анализировать первичные документы, которые бы указывали на время, место, объемы оказанных услуг, а также на саму возможность их проведения в связи с наличием специализированного персонала и трудовых ресурсов.

Как представляется, с введением [ст. 54.1](#) НК РФ налоговым органам будет гораздо легче обосновывать свою позицию в доказывании фиктивности заключения налогоплательщиком сделок со своими контрагентами, направленную на занижение налоговой базы с целью получения необоснованной налоговой выгоды, при отсутствии экономической обоснованности.

Последние два года налоговые органы все чаще стали выигрывать споры с налогоплательщиками при доказывании неправомерного отражения в составе расходов организации приобретения фиктивных услуг. В подтверждение нашей позиции представляется необходимым проанализировать некоторые из них.

Так, например, организация заключила с контрагентом договор на выполнение работ по уборке внутренних помещений и прилегающей территории, расходы по указанному договору составили 20,9 млн. руб. и были включены налогоплательщиком в налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

В ходе проверки на основании показаний свидетелей - работников спорного контрагента и представителей арендаторов налоговый орган установил, что уборка помещений осуществлялась собственными силами и силами организаций - арендаторов объекта, а не спорным контрагентом. Работники контрагента отрицали выполнение спорных работ, а представители арендаторов подтвердили выполнение работ занимаемых ими помещений собственными силами.

Суд признал, что налогоплательщиком не подтверждена реальность хозяйственных операций с контрагентом, а налоговый орган доказал факт получения обществом необоснованной налоговой выгоды[4].

Необоснованное уменьшение налога на прибыль организаций можно установить при исследовании первичных документов налогоплательщика, подтверждающих факты хозяйственной жизни. НК РФ в [главе 25](#) разрешает организациям подтверждать расходы любыми документами, которые соответствуют законодательству РФ, в т.ч. документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы.

Факт выполнения работ (оказания услуг) сопровождается составлением акта выполненных работ (оказанных услуг) и калькуляции затрат.

Указанные документы должны в обязательном порядке содержать реквизиты, предусмотренные Федеральным [законом](#) от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".

Налогоплательщики составляют документы, из которых не всегда можно определить, какие работы (услуги) и в каком объеме оказывались организации. В них отсутствует не только информация о количественном объеме, цене, единице измерения оказанной услуги, но и детализация состава затрат.

В 2016 г. Верховный Суд РФ признал понесенные налогоплательщиком расходы на консультационные услуги экономически не оправданными и не обоснованными.

Суд установил, что из представленных обществом идентичных по содержанию актов сдачи-приемки невозможно определить конкретные оказываемые компанией

услуги, объем, характер услуг. Таким образом, акты приема-сдачи оказанных услуг носили формальный характер, были идентичны по содержанию и не раскрывали содержание каждой хозяйственной операции[5].

Из представленных налогоплательщиком к проверке первичных документов следовало, что ему были оказаны консультационные услуги в области планирования, по технологическому обеспечению деятельности производства, юридическое обслуживание и проч. Из актов выполненных работ (оказанных услуг) невозможно было определить, из какого расчета сложилась конкретная цена услуги.

Аналогично по выполненным работам. Так, налогоплательщик составил калькуляцию затрат на ремонт дорог. Но в ней не указал, какие именно участки надо отремонтировать.

Кроме того, не детализировал перечень ремонтных работ, не привел их последовательность.

Также нет смет и подробных отчетов о выполненных работах. Поэтому суд признал расходы организации неподтвержденными[6].

Арбитражная практика требует от налогоплательщиков доказывать наличие разумных экономических или иных причин (деловой цели) в своих действиях, свидетельствующих о намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Налогоплательщики о данном требовании иногда забывают.

Многочисленные организации в целях получения обоснованной налоговой выгоды проводят маркетинговые исследования по продвижению своих товаров и услуг на новых рынках сбыта. В частности, изучают потенциальные возможности рынка, приемлемость продукции, покупательские привычки потребителей.

Определяют необходимость разработки новых видов продукции. Но зачастую уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль на сумму затрат по приобретенным маркетинговым услугам необоснованно, не подтверждают фактическое оказание им услуг, в первичных документах отсутствует связь между отчетами и актами выполненных работ.

Так, организация заключила с контрагентом договор на оказание следующих услуг: комплексное изучение конъюнктуры рынка связи в области телекоммуникационных

услуг; маркетинговые исследования, прогнозирование и анализ состояния и тенденций развития предприятия заказчика и других операторов на региональном рынке услуг связи.

Однако отчеты контрагента не являлись самостоятельным исследованием рынка, практически повторяли тексты других авторов научных и исследовательских работ, размещенных в сети Интернет. Содержащиеся в актах выполненных работ сведения не относились к этим работам.

Суд признал данные затраты экономически не обоснованными[7].

В другом случае проводилось маркетинговое исследование по организации продаж и продвижению продукции общества в Центральном, Северо-Кавказском и других регионах Российской Федерации, стоимость такого исследования составляла 1,5 млн руб. в месяц.

Однако проведенное исследование не имело разумной экономической и деловой цели, направленной на повышение целевых показателей по получению прибыли, т.к. не обеспечило прироста выручки от реализации в последующих налоговых периодах[8].

На основании вышеизложенного можно констатировать следующий вывод. Услуга не имеет материального выражения, а также количественного, натурального, т.е. физического, показателя.

Здесь может иметь ценность только стоимостной показатель, который, в свою очередь, не может быть рассчитан достоверно. Соответственно, целесообразно в некоторой степени внести предложения о том, чтобы закрепить на законодательном уровне расчет данного показателя на определенные, наиболее часто встречающиеся виды услуг.

Данная мера позволит применить положения [ст. 54.1](#) НК РФ, где прямо указывается на недопущение искажения факта хозяйственной жизни, а соответственно, "уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений".

## **1.2. Декларации по налогу на прибыль**

Если организация в ходе проведения очередного налогового учета выявила в поданной ранее декларации по налогу на прибыль ошибки или неотражение каких-либо сведений, которые привели к занижению суммы налога, подлежащей уплате, то данная организация обязана представить уточненную декларацию.

У любой организации хотя бы раз возникала ситуация, когда в текущем периоде вдруг находилась ошибка, относящаяся к прошлым налоговым периодам.

Например, организация в 2018 году обнаружила документы за 2016 год, данные из которых не были включены в расчет облагаемой базы по налогу на прибыль. Возникает вопрос: как исправить ошибку? Обязана организация подать "уточненку" за 2016 год или она имеет право включить эти расходы в базу 2018 года?

По общему правилу при обнаружении в 2018 году ошибки за 2016 год нужно скорректировать базу за 2016 год и подать за этот период уточненную декларацию.

Тем же пунктом ([абз. 3](#)) установлены исключения из приведенного общего правила, когда налогоплательщик вправе произвести перерасчет за период, в котором были обнаружены ошибки, не представляя "уточненку" за прошлые периоды:

- невозможно определить период совершения ошибок (искажений);
- допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

Указанные положения [ст. 54](#) НК РФ соотносятся с нормами [ст. 81](#) НК РФ, регулирующей порядок внесения изменений в налоговую декларацию.

Если в 2018 году налогоплательщик обнаружит ошибку, допущенную в 2016 году, которая привела к излишней уплате налога за 2016 год, он имеет право провести корректировку в текущем периоде - 2018 году.

В этом случае у него отсутствует обязанность представления уточненной налоговой декларации за налоговый период совершения ошибки ([Письмо](#) Минфина России от 27.09.2017 N 03-02-07/1/62596)[\[9\]](#), то есть за 2016 год. При этом, как следует из [Письма](#) Минфина России от 23.01.2012 N 03-03-06/1/24, не имеет значения, что период совершения ошибки можно определить.

Отметим, что, по мнению Минфина, при обнаружении нескольких ошибок (искажений), повлекших как занижение, так и завышение налоговой базы и суммы налога, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, налоговая база и

сумма налога уточняются в разрезе каждой обнаруженной ошибки (искажения) (Письма от 15.11.2010 [N 03-02-07/1-528](#), от 08.06.2010 [N 03-03-06/1/388](#), от 05.05.2010 [N 03-02-07/1-216](#)).

Аналогичный подход можно найти в арбитражной практике. Так, в [Постановлении](#) Девятого арбитражного апелляционного суда от 28.06.2012 N 09АП-14786/2012-АК [\[10\]](#) отмечено, что позиция налогоплательщика о правомерности взаимозачета ошибок, приводящих как к занижению, так и к завышению подлежащего уплате налога, противоречит точке зрения Минфина, изложенной в вышеупомянутых Письмах.

В уточненной декларации нужно указать правильные суммы налога, исчисленные с учетом изменений (а не разницу между правильно исчисленным налогом и налогом, отраженным в ранее представленной декларации).

Уточненная налоговая декларация представляется в налоговый орган по форме, действовавшей в налоговый период, за который вносятся соответствующие изменения ([п. 5 ст. 81](#) НК РФ).

При представлении в налоговый орган первичной декларации по налогу на прибыль в титульном листе по [реквизиту](#) "Номер корректировки" проставляется "0--", при представлении уточненной декларации указывается номер корректировки (например, "1--", "2--" и т.д.) ([пп. 2 п. 3.2](#) Порядка заполнения декларации).

Будет ли считаться неверное указание номера основанием для привлечения налогоплательщика к ответственности по [ст. 119](#) НК РФ как непредставление в установленный срок налоговой декларации?

По мнению арбитров, не будет. Так, в [Постановлении](#) ФАС МО от 15.12.2008 N КА-А41/10849-08 по делу N А41-К2-23182/07[\[11\]](#) рассматривался налоговый спор в связи с тем, что организация при заполнении декларации по ошибке указала не тот вид документа (корректирующий вместо первичного). Суд пришел к выводу, что неверное указание вида декларации при своевременном ее представлении не образует состава правонарушения по [ст. 119](#) НК РФ.

Аналогичные выводы сделаны в [Постановлениях](#) ФАС ДВО от 03.10.2007 [N Ф03-А24/07-2/3246](#) по делу N А24-321/07-14, ФАС ПО от 16.01.2007 по делу [N А55-8487/2006](#), ФАС ВВО от 13.11.2007 по делу [N А82-1527/2007-27](#), ФАС УО от 18.04.2007 [N Ф09-2780/07-С2](#) по делу N А50-20579/06.

В [Письме](#) УФНС России по г. Москве от 02.11.2007 N 09-14/105412 разъяснено, что неверное указание вида декларации (уточненная вместо первичной), переданной по ТКС, не является основанием для привлечения к ответственности по [ст. 119](#) НК РФ, если налогоплательщик получил подтверждение принятия первоначально поданной декларации.

Уточненная налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту учета ([п. 5 ст. 81](#) НК РФ).

Если налогоплательщик, будучи правопреемником при реорганизации, обнаружит в налоговых декларациях присоединенной организации неотражение или неполноту отражения сведений, приводящих к занижению суммы налога, он обязан представить уточненные декларации за периоды до реорганизации или за последний налоговый период. "Уточненка" представляется в налоговый орган по месту учета организации-правопреемника ([Письмо](#) Минфина России от 05.02.2008 N 03-02-07/1-46)[\[12\]](#).

При этом налоговые обязательства уточняются по тем бюджетам, в которые производилась уплата налога по месту нахождения присоединенной организации, то есть в уточненных налоговых декларациях указываются те же коды ОКТМО, которые были отражены в первичных налоговых декларациях, представленных в налоговый орган организацией до ее реорганизации (Письмо ФНС России от 18.11.2011 N ЕД-4-3/19308[\[13\]](#) ([п. 2](#))). При этом в декларации указываются ИНН и КПП организации-правопреемника и наименование реорганизованной организации ([п. 2.7](#) Порядка заполнения декларации).

Если в том периоде, за который организация подает "уточненку", она была зарегистрирована в другом субъекте РФ, то в [подразд. 1.1](#) декларации в части доплаты (уменьшения) авансовых платежей по налогу на прибыль в бюджет субъекта РФ необходимо указать код ОКТМО, установленный при представлении первоначальной декларации за эти периоды ([Письмо](#) УФНС России по г. Москве от 30.10.2008 N 20-12/101962)[\[14\]](#).

Что касается подачи "уточненки" в отношении ликвидированного и снятого с учета обособленного подразделения, налогоплательщик представляет уточненные налоговые декларации по данному ОП в налоговый орган по месту нахождения организации. При этом налоговые обязательства уточняются по тем бюджетам, в которые производилась уплата налога по месту нахождения ликвидированных впоследствии ОП (см. [Письмо](#) ФНС России от 06.04.2006 N 02-4-12/23).

Если обнаружены излишне уплаченные суммы налогов,

ранее учтенные в прочих расходах...

На практике нередко ситуации, когда организация обнаруживает переплату за прошедшие периоды в отношении других налогов, которые учитывались при расчете облагаемой базы по налогу на прибыль в составе прочих расходов согласно [пп. 1 п. 1 ст. 264](#) НК РФ (транспортный налог, налог на имущество, земельный налог, страховые взносы).

Например, организация в 2018 году обнаружила, что она начислила и уплатила излишние суммы налога на имущество за 2016 год. Она подала уточненную декларацию за 2016 год по этому налогу. Должна ли она подать еще и уточненную декларацию по налогу на прибыль за 2016 год, ведь излишне начисленная сумма налога на имущество привела к занижению суммы налога на прибыль за этот период?

Ранее контролирующие органы отмечали, что выявление и декларирование суммы одного налога в размере, меньшем ранее заявленного, может повлечь обнаружение факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы другого налога [\[15\]](#). При этом налогоплательщик обязан провести перерасчет такого, связанного с первым, налога, внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган соответствующую "уточненку" в порядке, установленном [ст. 81](#) НК РФ [\[16\]](#). Налоговый орган на основании [пп. 8 п. 1 ст. 31](#) НК РФ вправе требовать от налогоплательщика представления уточненной налоговой декларации по указанному налогу ([Письмо](#) ФНС России от 22.01.2010 N ШТ-17-2/12@[\[17\]](#) вместе с [Письмом](#) Минфина России от 21.12.2009 N 03-02-07/2-209).

Впоследствии подход поменялся ([Письмо](#) ФНС России от 12.02.2014 N ГД-4-3/2216@[\[18\]](#) вместе с [Письмом](#) Минфина России от 23.01.2014 N 03-03-10/2274) в связи с позицией Президиума ВАС РФ, изложенной в [Постановлении](#) от 17.01.2012 N 10077/11.

Исчисление налогов, учитываемых в составе расходов, в излишнем размере (в том числе вследствие неприменения льготы или иного освобождения) не может квалифицироваться как ошибка при исчислении налога на прибыль (из [Постановления](#) Президиума ВАС РФ от 17.01.2012 N 10077/11).

В [Письме](#) N ГД-4-3/2216@ также было отмечено, что, исполнив обязанность по исчислению и уплате налога в соответствии с поданными первоначально декларациями, налогоплательщик понес в предыдущих периодах затраты, отвечающие требованиям [ст. 252](#) НК РФ, и в силу [пп. 1 п. 1 ст. 264](#) НК РФ правомерно отнес их к прочим расходам, связанным с производством и реализацией[\[19\]](#).

Учет в составе расходов первоначально исчисленной суммы налога, соответствующей положениям перечисленных норм [НК](#) РФ, не может квалифицироваться как ошибка. Корректировка базы по этому налогу должна рассматриваться как новое обстоятельство, свидетельствующее о необходимости учета излишне исчисленной суммы земельного, транспортного налогов, налога на имущество, страховых взносов в периоде указанной корректировки в составе внереализационных доходов, перечень которых в силу [ст. 250](#) НК РФ не является исчерпывающим.

В рассматриваемой ситуации организация не обязана представлять уточненную декларацию по налогу на прибыль. Переплату по налогам, учтенную в предыдущих периодах, нужно отразить во внереализационных доходах того периода, когда организация представит "уточненку" по другим налогам и (или) страховым взносам.

Положениями [п. 3](#) и [пп. 1 п. 4 ст. 81](#) НК РФ определены условия, позволяющие организациям избежать налоговой ответственности при подаче уточненной декларации.

Условия освобождения от ответственности зависят от момента представления "уточненки", который сравнивается с установленными сроками подачи налоговой декларации и сроком уплаты налога.

Налог на прибыль, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период [ст. 289](#) НК РФ. Авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачиваются не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный период ([п. 1 ст. 287](#) НК РФ).

Условия освобождения от ответственности зависят от момента представления уточненной декларации в налоговый орган:

- до истечения срока подачи налоговой декларации ([п. 2 ст. 81](#) НК РФ). В этом случае декларация считается поданной в день подачи "уточненки". Организация освобождается от ответственности, как говорится, по умолчанию;

- после истечения срока подачи налоговой декларации, но до истечения срока уплаты налога ([п. 3 ст. 81](#) НК РФ). В отношении налога на прибыль правило, предусмотренное этой [нормой](#), не работает, так как срок подачи декларации и срок уплаты налога совпадают;

- после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога ([п. 4 ст. 81](#) НК РФ).

Согласно этой [норме](#) налогоплательщик освобождается от ответственности в двух случаях.

Во-первых, "уточненка" представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период, при условии, что до представления уточненной налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени.

Во-вторых, если "уточненка" представлена после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога.

Положения [п. 4 ст. 81](#) НК РФ не уточняют, за какие именно налоговые правонарушения налогоплательщики могут избежать ответственности, если до подачи "уточненки" уплатят недоимку и пени. По-видимому, предполагается, что организации могут рассчитывать на освобождение как по [ст. 120](#), так и по [ст. 122](#) НК РФ.

Согласно позиции Минфина России, изложенной в [Письме](#) от 13.09.2016 N 03-02-07/1/53498[20], НК РФ не предусмотрено освобождение налогоплательщика от ответственности за совершение данного правонарушения по основанию, установленному [п. 4 ст. 81](#) НК РФ, при условии уплаты недоимки и пеней после представления в налоговый орган соответствующей уточненной налоговой

декларации.

В [Письме](#) Минфина России от 23.05.2017 N 03-02-07/1/31591 также говорится, что для освобождения от ответственности по [п. 1 ст. 122](#) НК РФ при наличии недоимки на день подачи уточненной налоговой декларации налогоплательщик должен до ее подачи уплатить налог и пени за просрочку уплаты налога.

Согласно [пп. 2 п. 1 ст. 31](#) НК РФ налоговые органы вправе проводить налоговые проверки в порядке, установленном Налоговым кодексом.

По общему правилу камеральная налоговая проверка (КНП) проводится на основе налоговой декларации, в том числе уточненной, и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

[Кодекс](#) не содержит ограничений по проверке налоговым органом всех показателей "уточненки", представленной в ИФНС после завершения КНП налоговой декларации, по результатам которой не был установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах ([Письмо](#) Минфина России от 14.07.2015 N 03-02-07/1/40441[21]).

Осуществляя проверку уточненных деклараций, в том числе и декларации по налогу на прибыль, ИФНС вправе затребовать дополнительные документы.

Согласно [абз. 3 п. 3 ст. 88](#) НК РФ при проведении КНП декларации по налогу на прибыль, в которой заявлена сумма полученного в соответствующем отчетном (налоговом) периоде убытка, налоговый орган вправе требовать у налогоплательщика представить в течение пяти дней необходимые пояснения, обосновывающие размер полученного убытка.

При проведении КНП в отношении уточненной декларации, в которой уменьшена сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет, по сравнению с ранее представленной декларацией, налоговый орган также вправе требовать представления в течение пяти дней необходимых пояснений, обосновывающих изменение соответствующих показателей декларации ([абз. 2 п. 3 ст. 88](#) НК РФ).

В соответствии с [п. 8.3 ст. 88](#) НК РФ при проведении КНП на основе "уточненки", представленной по истечении двух лет со дня, установленного для подачи декларации по налогу на прибыль за соответствующий отчетный (налоговый) период, в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, или

увеличена сумма полученного убытка по сравнению с ранее представленной декларацией, ИФНС вправе истребовать у налогоплательщика:

- первичные и иные документы, подтверждающие изменение сведений в соответствующих показателях налоговой декларации;
- аналитические регистры налогового учета, на основании которых сформированы указанные показатели до и после их изменений.

При подаче уточненной декларации налоговые органы вправе проверить период, за который она представлена, в рамках выездной налоговой проверки (ВНП) согласно [абз. 3 п. 4 ст. 89](#) НК РФ. При этом в рамках повторной ВНП проверяется период, за который представлена "уточненка", в том числе если указанный период находится за пределами трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

## **Глава 2. Правовая характеристика аналитических регистров по налогу на прибыль**

### **2.1. Налоговый учет по налогу на прибыль**

Для организации налогового учета по налогу на прибыль вам нужно определить методы учета, разработать систему налоговых регистров, определить перечень принимаемых к учету первичных документов.

Эту систему организация закрепляет в учетной политике для целей налогообложения.

Продуманная система налогового учета позволяет правильно формировать налоговую базу, избежать необоснованных переплат налога.

Налоговый учет - это система обобщения информации, которая позволяет налогоплательщику на основе данных первичных учетных документов сформировать налоговую базу за отчетный (налоговый) период ([ст. 313](#) НК РФ).

Систему налогового учета организация разрабатывает самостоятельно, в том числе определяете:

- методы учета;
- перечень и формы [налоговых регистров](#);
- формы [первичных учетных документов](#).

Аналитический учет организуется так, чтобы он раскрывал порядок формирования налоговой базы ([ст. 314](#) НК РФ).

Систему учета организация закрепляет в [учетной политике](#) для целей налогообложения ([ст. ст. 313, 314](#) НК РФ).

Принятая налогоплательщиком система учета должна применяться последовательно от одного налогового периода к другому.

[Изменения и дополнения](#) в порядок учета допускается вносить только при соблюдении определенных условий ([ст. 313](#) НК РФ).

Есть немало способов, которые позволяют сблизить налоговый и бухгалтерский учет.

Например, организация может:

- выбирать одинаковые методы оценки сырья и материалов при их списании ([п. 8 ст. 254](#) НК РФ, [п. 16](#) ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов");
- использовать для целей налогового учета данные регистров бухгалтерского учета ([ст. 313](#) НК РФ).

Но зачастую сближение налогового и бухгалтерского учета может привести к увеличению налоговой нагрузки.

Пример. В налоговом учете применение [амортизационной премии](#) позволяет вам одновременно списать в расходы от 10 до 30% стоимости основного средства, уменьшив тем самым налоговую базу и налог на прибыль ([п. 9 ст. 258](#) НК РФ).

Применение амортизационной премии в бухгалтерском учете не предусмотрено правилами [ПБУ 6/01](#) "Учет основных средств". В этом случае сближение налогового и бухгалтерского учета возможно за счет отказа от амортизационной премии, но это не выгодно для налогоплательщиков.

Таким образом, при выборе того или иного метода налогового учета рекомендуется прежде всего оценить его влияние на налоговую нагрузку и лишь затем решать вопрос о возможности сближения с бухгалтерским учетом.

Это позволит не только упростить учет, но и не переплачивать налог.

[Вопросы](#) налогового учета по налогу на прибыль включаются в учетную политику для целей налогообложения ([ст. 313](#) НК РФ).

Учетную политику организация разрабатывает самостоятельно. Ее необходимо [оформить](#) отдельным документом и утвердить приказом руководителя организации.

Учетная политика применяется последовательно из года в год, но при определенных условиях в нее можно вносить [изменения и дополнения](#).

Для целей налогообложения прибыли в учетной политике следует определить:

- систему налогового учета, включая формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных учета, данных первичных учетных документов ([ст. ст. 313, 314](#) НК РФ);
- применяемый метод признания доходов и расходов: [метод начисления](#) или [кассовый метод](#) ([ст. ст. 271 - 273](#) НК РФ);
- метод начисления [амортизации](#): линейный или нелинейный ([п. 1 ст. 259](#) НК РФ);
- метод оценки сырья и материалов, применяемый при определении размера [материальных расходов](#) ([п. 8 ст. 254](#) НК РФ);
- перечень [прямых](#) расходов на производство и реализацию, а также порядок их распределения на незавершенное производство и готовую продукцию ([п. 1 ст. 318, п. 1 ст. 319](#) НК РФ);
- порядок формирования стоимости приобретения товаров, приобретенных для последующей реализации ([пп. 3 п. 1 ст. 268, ст. 320](#) НК РФ);
- перечень создаваемых [резервов](#) и порядок их формирования ([п. 3 ст. 260, ст. ст. 266 - 267.4, п. 2 ст. 324, 324.1](#) НК РФ).

В зависимости от перечня и характера операций, которые присутствуют в деятельности вашей организации, в учетную политику вы можете включать и иные вопросы. Например: порядок учета расходов на НИОКР ([п. 9 ст. 262](#) НК РФ), порядок учета убытка от уступки (переуступки) прав требования ([п. 1 ст. 279](#) НК РФ).

В первую очередь, отдельно следует учитывать доходы и расходы, которые участвуют в формировании налоговой базы по налогу на прибыль, и доходы (расходы), которые не учитываются при налогообложении прибыли. В частности, не учитываются при налогообложении прибыли:

- доходы и расходы, относящиеся к деятельности, облагаемой в рамках ЕНВД либо налогом на игорный бизнес ([п. п. 9, 10 ст. 274](#), [п. 4 ст. 346.26](#) НК РФ);
- доходы и расходы, которые не учитываются при налогообложении прибыли согласно [ст. ст. 251, 270](#) НК РФ.

Раздельно нужно учитывать доходы и расходы, относящиеся ([п. 2 ст. 274](#) НК РФ):

- к деятельности, облагаемой по разным [налоговым ставкам](#);
- к операциям, в которых предусмотрен отличный от общего порядок определения прибыли и убытка.

Также на практике к вопросам раздельного учета относят вопросы учета [прямых и косвенных](#) расходов, а также вопросы учета расходов для целей формирования себестоимости произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг, приобретенных покупных товаров ([ст. ст. 318 - 320](#) НК РФ).

Конкретный перечень доходов и расходов, которые нужно учитывать раздельно, и порядок раздельного учета вы определяете в зависимости от специфики вашей деятельности и закрепляете в учетной политике ([ст. 313](#) НК РФ).

Учетную политику вы оформляете в произвольной форме в виде отдельного документа, в котором отражаются методы и система учета по налогу на прибыль, а также иные [вопросы](#) налогообложения.

Утвержденной или рекомендованной формы учетной политики для целей налогообложения нет. Но есть общее правило о том, что формы регистров налогового учета, порядок отражения в них аналитических данных и данных первичных учетных документов устанавливаются приложениями к учетной политике ([ст. 314](#) НК РФ). Учетную политику нужно утвердить приказом или распоряжением руководителя организации ([ст. 313](#) НК РФ). Как правило, учетная политика оформляется приложением к такому приказу.

Учетная политика принимается при создании организации и применяется последовательно из года в год.

Переутверждать ее ежегодно не требуется. Но при необходимости вы можете вносить [изменения и дополнения](#) в учетную политику (с соблюдением условий [ст. 313](#) НК РФ).

Представлять учетную политику организация обязана только по требованию налогового органа, которое предъявлено в рамках налоговой проверки ([п. 1 ст. 93](#)

НК РФ).

Такое требование на практике может быть заявлено во время выездной проверки, при [камеральной проверке](#) возможности налогового органа по истребованию документов существенно ограничены ([п. 7 ст. 88](#), [п. 12 ст. 89](#) НК РФ).

Представить учетную политику по требованию налогового органа нужно в течение 10 рабочих дней со дня получения требования ([п. 6 ст. 6.1](#), [п. п. 1](#), [3 ст. 93](#) НК РФ, [п. 5.1](#) Письма ФНС России от 25.07.2013 N AC-4-2/13622[22]).

За непредставление документов, истребованных налоговым органом, в установленный срок на организацию может быть наложен штраф в размере 200 руб. за каждый непредставленный документ ([п. 4 ст. 93](#), [п. 1 ст. 126](#) НК РФ).

Кроме того, штраф может быть наложен и на должностных лиц организации. Размер штрафа в этом случае составит от 300 до 500 руб. ([ч. 1 ст. 15.6](#) КоАП РФ).

Изменять принятый в учетной политике порядок учета отдельных операций и (или) объектов в целях налогообложения налогоплательщик может в следующих случаях ([ст. 313](#) НК РФ):

- по собственной инициативе. Такие изменения применяются с начала очередного налогового периода (года) ([п. 1 ст. 285](#) НК РФ);
- при изменении законодательства о налогах и сборах. Такие изменения применяются не ранее, чем с момента вступления в силу поправок в налоговом законодательстве.

Дополнить учетную политику нужно, если вы начали вести новую деятельность. В этом случае в учетную политику нужно включить принципы и порядок учета новых операций. Такие дополнения можно внести в течение года ([ст. 313](#) НК РФ, Письма Минфина России от 03.07.2018 [N 03-03-06/1/45756\[23\]](#), от 14.04.2009 [N 03-03-06/1/240](#)).

Чтобы внести изменения и (или) дополнения в учетную политику, нужно утвердить их приказом (распоряжением) руководителя организации. В таком приказе нужно определить дату начала применения изменений (дополнений), также рекомендуем вам указать, в связи с чем вносятся изменения.

## 2.2. Регистры налогового учета по налогу на прибыль

Формы аналитических регистров налогового учета и порядок отражения в них данных разрабатываются самостоятельно и далее включаются в [учетную политику](#) отдельными приложениями ([ст. 314](#) НК РФ).

Регистры налогового учета - это специальные сводные формы, в которых в течение отчетного (налогового) периода систематизируется и накапливается информация из принятых к учету первичных учетных документов, и аналитические данные налогового учета ([ст. 314](#) НК РФ). Аналитический учет организуется так, чтобы он раскрывал порядок формирования налоговой базы ([ст. 314](#) НК РФ).

Налоговый регистр в обязательном порядке должен содержать следующие реквизиты ([ст. 313](#) НК РФ):

- наименование регистра;
- период (дату) его составления;
- измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении;
- наименование хозяйственных операций;
- подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление регистра.

В налоговом регистре данные не распределяются по счетам бухгалтерского учета ([ст. 314](#) НК РФ).

В остальном содержание и форма конкретного регистра будут зависеть от задач, для решения которых он предназначен, и от специфики вашей хозяйственной деятельности. Важно, чтобы налоговый регистр позволял правильно формировать налоговую базу.

При разработке собственной системы регистров в качестве вспомогательного материала (как наглядный пример) организация может учитывать [Рекомендации](#) МНС России.

[Рекомендации](#) были опубликованы в 2001 г., и с того момента положения [гл. 25](#) НК РФ в отдельных вопросах существенно изменились. Но полагаем, что как иллюстрация общего подхода к методике организации системы налогового учета

по налогу на прибыль они все еще сохраняют актуальность.

Безусловно, предложенные МНС России перечень регистров и состав реквизитов для конкретных регистров вам нужно будет скорректировать с учетом изменений законодательства, а также с учетом специфики вашей деятельности.

Налоговый кодекс РФ и, в частности, [гл. 25](#) НК РФ такого требования не содержат. В регистрах налогового учета данные систематизируются без распределения по счетам ([ст. 314](#) НК РФ).

В то же время для целей налогового учета допустимо использовать данные бухгалтерских регистров, если в них содержится достаточно информации для установления налоговой базы по налогу на прибыль. Такой вывод следует из [ст. 313](#) НК РФ. Однако на практике эта ситуация встречается редко[24].

Так с учетом объема и сложности хозяйственной деятельности организация самостоятельно решает, как вести налоговый учет ([ст. 313](#) НК РФ, [п. 4](#) ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации"):

- использовать данные бухучета, предусмотрев в рабочем плане счетов необходимые субсчета или аналитические счета, а в регистрах бухгалтерского учета - дополнительные реквизиты;
- использовать при расчете налоговой базы данные как бухгалтерских, так и налоговых регистров;
- создать отдельную от бухучета систему налоговых регистров, которая позволит формировать налоговую базу, не обращаясь к бухгалтерским регистрам.

Данные налогового учета (в частности, данные о доходах и расходах организации) основываются в том числе на данных первичных учетных документов (в частности, [п. 1 ст. 248](#), [п. 1 ст. 252](#), [ст. ст. 313](#), [314](#) НК РФ).

К налоговому учету принимаются первичные учетные документы (включая справку бухгалтера), которые соответствуют требованиям законодательства о бухгалтерском учете ([п. 1 ст. 11](#) НК РФ, [ст. 9](#) Закона N 402-ФЗ).

Первичный учетный документ должен содержать все обязательные реквизиты, перечисленные в [ч. 2 ст. 9](#) Закона N 402-ФЗ. При этом он может быть составлен как в бумажной, так и в электронной форме ([ч. 5 ст. 9](#) Закона N 402-ФЗ).

Форму первичных учетных документов организация определяет самостоятельно ([ч. 4 ст. 9](#) Закона N 402-ФЗ[25]). Причем вы можете разработать их самостоятельно "с нуля" или воспользоваться [унифицированными формами](#) первичных учетных документов.

Организации обязаны применять формы первичных учетных документов, которые утверждены уполномоченными органами в соответствии и на основании иных федеральных законов ([Информация](#) Минфина России N ПЗ-10/2012).

Например, при осуществлении безналичных расчетов используются формы платежно-расчетных документов, утвержденных Банком России ([Положение](#) о правилах осуществления перевода денежных средств, утвержденное Банком России 19.06.2012 N 383-П[26]).

Полномочия Банка России на утверждение форм таких документов закреплены в [ст. 82.3](#) Закона о Банке России.

Организации государственного сектора обязаны использовать формы первичных учетных документов, установленные в соответствии с бюджетным законодательством РФ ([ч. 4 ст. 9](#) Закона N 402-ФЗ).

## **Заключение**

В заключение нужно отметить, что [пп. 2 п. 3.2](#) Порядка заполнения декларации прямо предусмотрено, что при перерасчете налогоплательщиком сумм налога не учитываются результаты налоговых проверок, проведенных налоговым органом, за тот налоговый период, по которому налогоплательщиком производится перерасчет сумм налога.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

В соответствии с [пунктом 2 статьи 251](#) НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления и решений органов управления государственных внебюджетных фондов, а также целевые поступления от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению

по перечню таких поступлений, установленному [пунктом 2 статьи 251](#) НК РФ.

Вместе с тем [НК](#) РФ не ограничивает налогоплательщика во времени представления уточненных деклараций.

Уточненная декларация может быть представлена в ходе ВНП или КНП первичной декларации, после окончания КНП первичной декларации, но до составления акта КНП первичной декларации, после направления акта КНП первичной декларации либо акта ВНП, но до вынесения решения по ее результатам. Порядок действий налогового органа при поступлении уточненной налоговой декларации в каждом конкретном случае будет различаться.

Налог на прибыль стимулирует организации развивать свою деятельность. При рассмотрении действий налогового, порядка ведения отчетов и актов, возможно вести целесообразную тактику ведения налогообложения, несмотря на некоторые недостатки и особенности в обоснованности. Гибкость в применении налоговых регистров помогает в ведении налоговой политики. В зависимости от вида деятельности, организация вправе выбрать наиболее выгодные для себя регистры. Это позволит отражать информацию о состоянии на протяжении налогового периода. Так как организация обязана предоставлять свидетельства об экономических и деловых действиях, в относящихся к организации интересах не только достигать экономического эффекта, но и разумно относиться к налоговой выгоде, пользоваться правомерными преимуществами и нести налоговую ответственность.

## **Список использованной литературы**

Нормативно-правовые акты:

1. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ// "Собрание законодательства РФ", 07.08.2000, N 32, ст. 3340
2. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"// "Собрание законодательства РФ", 12.12.2011, N 50, ст. 7344.
3. Положение Банка России от 19.06.2012 N 383-П "О правилах осуществления перевода денежных средств"// "Вестник Банка России", N 34, 28.06.2012.

Учебная и специальная литература:

1. Баянова Л.И. О применении ставки налога на прибыль/ Л.И. Баянова // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. -2019. -N 9. -С. 59 - 64.
2. Лермонтов Ю. Доначисление налога на прибыль организаций/ Ю.Лермонтов // Финансовая газета.- 2018.- N 45. -С. 11.
3. Нестеров С.Е. Учитываем расходы при исчислении налога на прибыль/ С.Е. Нестеров // Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение.- 2019. -N 6. -С. 44 - 48.
4. Хаванова И.А. Принцип основной цели: новеллы налоговых правил/ И.А. Хаванова // Финансовое право. -2019.- N 7. -С. 40 - 43.
5. Правоприменительная практика:

[Определение](#) Верховного Суда Российской Федерации от 19.01.2015 N 305-КГ14-6799 по делу N А40-113613/2013// СПС «Консультант Плюс»

[Определение](#) ВС РФ от 15.11.2016 N 308-КГ16-14980 по делу N А01-1790/2015// СПС «Консультант Плюс»

[Определение](#) ВС РФ от 15.11.2016 N 308-КГ16-14980 по делу N А01-1790/2015// СПС «Консультант Плюс»

1. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 04.06.2007 [N 320-О-П](#)// "Вестник Конституционного Суда РФ", N 6, 2007

Письмо Минфина России от 03.07.2018 [N 03-03-06/1/45756](#)// СПС «Консультант Плюс»

[Письмо](#) Минфина России от 05.02.2008 N 03-02-07/1-46// СПС «Консультант Плюс»

[Письмо](#) Минфина России от 14.07.2015 N 03-02-07/1/40441// СПС «Консультант Плюс»

[Письмо](#) Минфина России от 17.09.2010 N 03-03-06/4/88// СПС «Консультант Плюс»

[Письмо](#) Минфина России от 27.09.2017 N 03-02-07/1/62596// СПС «Консультант Плюс»

[Письмо](#) УФНС России по г. Москве от 30.10.2008 N 20-12/101962// СПС «Консультант Плюс»

[Письмо](#) ФНС России от 12.02.2014 N ГД-4-3/2216@// СПС «Консультант Плюс»

[Письмо](#) ФНС России от 13.09.2016 N 03-02-07/1/53498// СПС «Консультант Плюс»

Письмо ФНС России от 18.11.2011 N ЕД-4-3/19308// СПС «Консультант Плюс»

[Письмо](#) ФНС России от 22.01.2010 N ШТ-17-2/12@// СПС «Консультант Плюс»

Письмо ФНС России от 25.07.2013 N АС-4-2/13622// СПС «Консультант Плюс»

[Постановление](#) АС Поволжского округа от 19.05.2015 N Ф06-23412/2015// СПС «Консультант Плюс»

[Постановление](#) ФАС МО от 15.12.2008 N КА-А41/10849-08 по делу N А41-К2-23182/07// СПС «Консультант Плюс»

[Постановление](#) ФАС Северо-Кавказского округа от 26.12.2012 по делу N А22-1084/2012// СПС «Консультант Плюс»

[Постановления](#) Девятого арбитражного апелляционного суда от 28.06.2012 N 09АП-14786/2012-АК// СПС «Консультант Плюс»

1. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 04.06.2007 [N 320-О-П](#)// "Вестник Конституционного Суда РФ", N 6, 2007 [↑](#)
2. [Письмо](#) Минфина России от 17.09.2010 N 03-03-06/4/88// СПС «Консультант Плюс» [↑](#)
3. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ/"Собрание законодательства РФ", 07.08.2000, N 32, ст. 3340 [↑](#)
4. [Определение](#) Верховного Суда Российской Федерации от 19.01.2015 N 305-КГ14-6799 по делу N А40-113613/2013// СПС «Консультант Плюс» [↑](#)
5. [Определение](#) ВС РФ от 15.11.2016 N 308-КГ16-14980 по делу N А01-1790/2015// СПС «Консультант Плюс» [↑](#)
6. [Постановление](#) АС Поволжского округа от 19.05.2015 N Ф06-23412/2015// СПС «Консультант Плюс» [↑](#)

7. [Постановление](#) ФАС Северо-Кавказского округа от 26.12.2012 по делу N А22-1084/2012// СПС «Консультант Плюс» [↑](#)
8. [Определение](#) ВС РФ от 15.11.2016 N 308-КГ16-14980 по делу N А01-1790/2015// СПС «Консультант Плюс» [↑](#)
9. [Письмо](#) Минфина России от 27.09.2017 N 03-02-07/1/62596// СПС «Консультант Плюс» [↑](#)
10. [Постановления](#) Девятого арбитражного апелляционного суда от 28.06.2012 N 09АП-14786/2012-АК// СПС «Консультант Плюс» [↑](#)
11. [Постановление](#) ФАС МО от 15.12.2008 N КА-А41/10849-08 по делу N А41-К2-23182/07// СПС «Консультант Плюс» [↑](#)
12. [Письмо](#) Минфина России от 05.02.2008 N 03-02-07/1-46// СПС «Консультант Плюс» [↑](#)
13. Письмо ФНС России от 18.11.2011 N ЕД-4-3/19308// СПС «Консультант Плюс» [↑](#)
14. [Письмо](#) УФНС России по г. Москве от 30.10.2008 N 20-12/101962// СПС «Консультант Плюс» [↑](#)
15. Нестеров С.Е. Учитываем расходы при исчислении налога на прибыль // Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение. 2019. N 6. С. 44 - 48. [↑](#)
16. Хаванова И.А. Принцип основной цели: новеллы налоговых правил // Финансовое право. 2019. N 7. С. 40 - 43. [↑](#)
17. [Письмо](#) ФНС России от 22.01.2010 N ШТ-17-2/12@// СПС «Консультант Плюс» [↑](#)
18. [Письмо](#) ФНС России от 12.02.2014 N ГД-4-3/2216@// СПС «Консультант Плюс» [↑](#)

19. Лермонтов Ю. Доначисление налога на прибыль организаций // Финансовая газета. 2018. N 45. С. 11. [↑](#)
20. [Письмо](#) ФНС России от 13.09.2016 N 03-02-07/1/53498// СПС «Консультант Плюс» [↑](#)
21. [Письмо](#) Минфина России от 14.07.2015 N 03-02-07/1/40441// СПС «Консультант Плюс» [↑](#)
22. Письмо ФНС России от 25.07.2013 N AC-4-2/13622// СПС «Консультант Плюс» [↑](#)
23. Письмо Минфина России от 03.07.2018 [N 03-03-06/1/45756](#)// СПС «Консультант Плюс» [↑](#)
24. Баянова Л.И. О применении ставки налога на прибыль // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. 2019. N 9. С. 59 - 64. [↑](#)
25. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"// "Собрание законодательства РФ", 12.12.2011, N 50, ст. 7344. [↑](#)
26. Положение Банка России от 19.06.2012 N 383-П "О правилах осуществления перевода денежных средств"// "Вестник Банка России", N 34, 28.06.2012. [↑](#)