



ИПБ России

# Вестник

## БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

Стипендия для кандидатов, не получивших должность

с. 7

Обзор писем Минфина России

с. 11

Когда опасно заявлять вычет НДС от покупки транспортного средства

с. 26

НеЭлектронный документооборот

с. 42

Ключевые министры финансов советского периода

**ГАРБУЗОВ**

Василий Федорович  
(1911–1985)

Бюджетная система страны под руководством В. Ф. Гарбузова оказала активное воздействие на мобилизацию в народном хозяйстве денежных накоплений, на более полное использование внутрихозяйственных резервов и экономию в расходах государства.

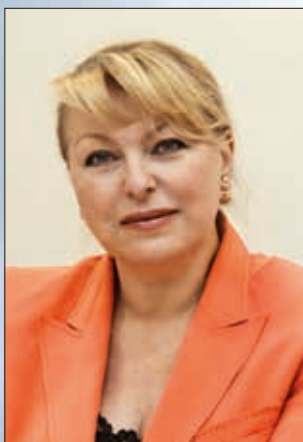
Значительно усилилась социальная ориентация экономики.

Благодаря принятию Закона о пенсиях и пособиях членам колхозов сложилась единая система пенсионного обеспечения.

Начался перевод народного хозяйства на новую систему планирования и экономического стимулирования, улучшились важнейшие общеэкономические показатели.

В. Ф. Гарбузов занимал пост министра финансов СССР с 1960 по 1985 год.





### **Уважаемые коллеги!**

За последние полгода ИПБ России ввел в действие много интересных программ курсов повышения профессионального уровня. Их тематика разнообразна: можно изучить и внутренний аудит, и основы системы противодействия коррупции, и налоговое консультирование.

Уверена, что новые курсы будут полезны членам ИПБ Московского региона и помогут им продемонстрировать блестящие результаты на ежегодном Всероссийском конкурсе «Лучший бухгалтер России – 2018», который пройдет с 11 сентября по 21 октября.

**Людмила Ивановна Хоружий,**  
*президент ИПБ Московского региона*

## 19 УЧЕТ РАСХОДОВ НА ТЕХНОЛОГИЧЕСКОЕ ПРИСОЕДИНЕНИЕ – ГРЯДУТ ЛИ ИЗМЕНЕНИЯ?



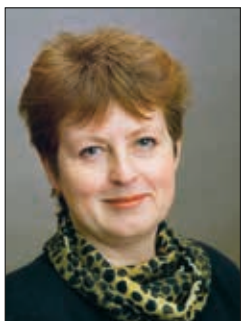
Чтобы построенный (реконструированный, модернизированный) или приобретенный объект капитального промышленного или гражданского строительства мог функционировать, надо осуществить его технологическое присоединение к различным сетям инженерно-технического обеспечения – энерго-, тепло-, газо- и водоснабжения. Такое присоединение стоит немало, поэтому собственникам и эксплуатантам присоединяемых объектов важно правильно учесть расходы на него. Позиция контролирующих органов по этому вопросу не менялась почти 10 лет. Но в январе 2018 года ситуация изменилась... Подробнее – в статье **А.М. Рабиновича**, руководителя Управления бухгалтерского и налогового консалтинга ООО «ФинЭкспертиза».

## 30 КАК ПРАВИЛЬНО РАСТОРГНУТЬ ТРУДОВОЙ ДОГОВОР



Трудовые взаимоотношения с работником могут быть расторгнуты по разным причинам. Порой прекратить действие договорных отношений желает работодатель, иногда – сам работник. А в некоторых ситуациях растаться хотят обе стороны. **Е.Н. Галичевская**, эксперт по налогообложению АО ПФ «СКБ Контур», дает советы работодателю – как себя вести в каждой из этих ситуаций.

## 37 КОГДА БУХГАЛТЕРУ СЛЕДУЕТ ВСПОМНИТЬ О МИНИМАЛЬНОМ РАЗМЕРЕ ОПЛАТЫ ТРУДА



Минимальный размер оплаты труда (МРОТ) применяется для регулирования оплаты труда и определения размеров пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, а также для иных целей обязательного социального страхования. **И.Б. Ланина**, аудитор, рассматривает ситуации, когда в расчетах используется МРОТ.



### Место действия – Московский регион

2 Новости региона

### Налоги и страховые взносы: комментарии экспертов

- 5 Рекламная смс-рассылка
- 6 Создание нескольких вариантов рекламы
- 7 Стипендия для кандидатов, не получивших должность  
**Д.В. Коновалов**
- 8 Определяем дату получения дохода
- 9 Сотрудница сменила фамилию
- 10 Представление 2-НДФЛ при реорганизации  
**К.В. Котов**

### Профессиональная бухгалтерия

- 11 Обзор писем Минфина России  
**Л.С. Васнецова**
- 17 Обзор писем ФНС России  
**М.А. Никифорова**
- 19 Учет расходов на технологическое присоединение – грянут ли изменения?  
**А.М. Рабинович**
- 23 Обзор арбитражной практики: март – апрель 2018 года  
**А.А. Родионов**
- 26 Когда опасно заявлять вычет НДС от покупки транспортного средства  
**М.А. Соколова**
- 29 Как обосновать услуги посредника  
**Г.С. Колосова**
- 30 Как правильно расторгнуть трудовой договор  
**Е.Н. Галичевская**
- 37 Когда бухгалтеру следует вспомнить о минимальном размере оплаты труда  
**И.Б. Ланина**
- 42 НеЭлектронный документооборот  
**Т.В. Каратаева,  
Е.Н. Королева**
- 45 Корректировка резерва по сомнительным долгам  
**О.И. Ткач**

Свидетельство о регистрации СМИ ПИ № ФС77-54050 от 30.04.2013 выдано Роскомнадзором  
Учредитель: Некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона»

Тел. 8 (495) 411-90-77, e-mail: info@ipbmr.ru

Председатель редакционного совета Л.И. Хоружий, президент ИПБ Московского региона

Научный руководитель журнала И.Н. Ложников, председатель комитета

по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона

Главный редактор Н.В. Иволгина

Мнение редакции может не совпадать с мнением авторов

Дизайн, допечатная подготовка, препресс – ООО «ДизайнПресс»

Подписано в печать 16.05.2018. Формат 60 x 90/8. Тираж 25 000. Отпечатано в России

## Новости региона

### Расходы на участие в выставках можно компенсировать



Московское правительство утвердило порядок предоставления субсидий из бюджета города Москвы в целях возмещения части затрат, связанных с участием в конгрессно-выставочных мероприятиях (постановление Правительства Москвы от 18.04.2018 № 343-ПП). Субсидии предоставляются субъектам малого и среднего предпринимательства.

Субсидии предоставляются в целях возмещения части затрат, возникающих у субъектов МСП в связи с продвижением (экспонированием) продукции, работ и (или) услуг субъектов МСП на отечественном и (или) зарубежном рынках на проводимых на территории РФ или за ее пределами конгрессно-выставочных мероприятиях. Однако речь идет не обо всех таких мероприятиях, а лишь о тех, которые включены в перечень, утвержденный Департаментом науки, промышленной политики и предпринимательства города Москвы (размещается на сайте департамента), либо соответствующих установленным департаментом критериям.

Субсидии предоставляются в целях возмещения части затрат на оплату регистрационного взноса, на застройку и оборудование стенда (в том числе монтажно-демонтажные услуги, инженерно-технические услуги), на аренду выставочной площади.

### Утвержден порядок предоставления грантов за активное участие в трудоустройстве инвалидов

Постановлением Правительства Москвы от 28.04.2018 № 381-ПП утвержден порядок предоставления грантов Мэра Москвы за активное участие работодателей в трудоустройстве инвалидов. Гранты предоставляются работодателям из числа юридических лиц и индивидуальных предпринимателей по номинациям:

- За активное участие среднего предприятия в трудоустройстве инвалидов;
- За активное участие крупного предприятия в трудоустройстве инвалидов.

В первой номинации предоставляются три гранта работодателям, имеющим среднесписочную численность работников от 101 до 250 человек в календарном году, предшествующем году предоставления гранта. Во второй номинации предоставляются шесть грантов: три гранта работодателям с численностью работников от 251 до 1000 человек и три гранта для работодателей с численностью работников от 1000 человек.

Размер гранта для работодателей с численностью работников от 101 до 250 и от 251 до 1000 человек равен трехкратному размеру суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных за инвалидов I и II групп за календарный год, в случае



если численность работающих инвалидов составляет до 50% от среднесписочной численности работников. Если количество работающих инвалидов превышает 50%, грант предоставляется в пятикратном размере суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование инвалидов.

Работодателям с численностью работников более 1000 человек гранты предоставляются в трехкратном размере суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование инвалидов, если численность работающих инвалидов составляет до 10% от численности работников. Если численность работающих инвалидов превышает 10%, грант предоставляется в пятикратном размере суммы страховых взносов.

Для получения гранта работодатель должен представить в Департамент труда и социальной защиты населения г. Москвы заявку и пакет необходимых документов.

### Подмосковье борется с офисным «недостроем»



Законом Московской области от 25.04.2018 № 47/2018-ОЗ внесены изменения в подмосковный закон о льготном налогообложении в Московской области. Изменения внесены в целях увеличения количества офисных помещений, уменьшения количества офисных «недостроев», а также привлечения на территорию Московской области работодателей (новых налогоплательщиков) и стимулирования создания дополнительных рабочих мест.

Для организаций, приобретающих административно-деловые центры и (или) помещения в них, ставка налога на прибыль снижена на 4,5 процентных пункта на 4 года. Кроме того, данные организации

полностью освобождаются от налога на имущество в отношении указанных объектов основных средств сроком на 4 года.

Льготой вправе воспользоваться организации при условии, что высвобожденные средства направлены на развитие организаций, среднесписочная численность работников организаций составляет более 50 человек за налоговый период, размер среднемесячной заработной платы работников организаций превышает среднемесячную заработную плату в Московской области, а также сумма уплаченного в бюджет Московской области налога на доходы физических лиц за каждый налоговый период применения льгот превышает сумму налога на доходы физических лиц, уплаченного за предшествующий налоговый период.

При последующей перепродаже административно-деловых центров и (или) помещений в них инвесторы и покупатели утрачивают право применения налоговых льгот.

### Реестр контрольно-кассовой техники дополнен сведениями о новых моделях ККТ

ФНС России сообщает, что подписан приказ от 03.05.2018 № СА-7-20/246@ «О включении в реестр контрольно-кассовой техники сведений о моделях контрольно-кассовой техники». В соответствии с документом в реестр контрольно-кассовой техники внесены сведения о моделях контрольно-кассовой техники «ШТРИХ-НАНО-Ф» и «ШТРИХ-СМАРТПОС-Ф».

Контрольно-кассовая техника «ШТРИХ-НАНО-Ф» и «ШТРИХ-СМАРТПОС-Ф» может применяться пользователями ККТ в любых сферах без ограничений.





**ИПБ РОССИИ**

**КОНГРЕСС  
ИПБ РОССИИ**

**2018**

**29-30 ноября**

КЗ «Измайлово»  
(Москва, Измайловское ш.,  
д. 71, корп. 5)

## **ЗВЕЗДНЫЙ СОСТАВ ЛЕКТОРОВ:**

- ★ СУХАРЕВ Игорь Робертович
- ★ ШНАЙДЕРМАН Татьяна Александровна
- ★ ЛАПИНА Ольга Гелиевна
- ★ ВОРОБЬЕВА Елена Вячеславовна
- ★ РОЖНОВА Ольга Владимировна
- ★ СМИРНОВА Татьяна Степановна

**+ 7 (495) 720 54 55**

**[www.ipbr.org](http://www.ipbr.org)**

Д. В. Коновалов, налоговый эксперт

## Рекламная смс-рассылка

- ❓ Для увеличения объема продаж кредитных продуктов банк осуществляет рассылку на номера ранее обращавшихся за кредитом лиц путем отправки им смс-сообщений. Согласие на получение смс-сообщений с рекламой организация получила ранее при анкетировании клиентов. Рассылка смс-сообщений осуществляется работником организации. Правомерно ли отнесение затрат на подобную рассылку в состав рекламных расходов при исчислении налога на прибыль?

Согласно подпункту 28 пункта 1 статьи 264 НК РФ, к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы налогоплательщика на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках, с учетом положений пункта 4 статьи 264 НК РФ.

Статьей 252 НК РФ определено, что в целях главы 25 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В соответствии с пунктом 1 статьи 3 Федерального закона от 13.03.2006 № 38-ФЗ «О рекламе» (далее – Закон № 38-ФЗ) рекламой признается информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке.

Распространение рекламы по сетям электросвязи, в том числе посредством использования телефонной, факсимильной, подвижной радиотелефонной связи, допускается только при условии предварительного согласия абонента или адресата на получение рекламы. При этом реклама признается распространенной без предварительного согласия абонента или адресата, если рекламодатель не докажет, что такое согласие было получено. Рекламодатель обязан немедленно прекратить распространение рекламы в адрес лица, обратившегося к нему с таким требованием (п. 1 ст. 18 Закона № 38-ФЗ).

Пунктом 2 статьи 18 Закона № 38-ФЗ установлено, что не допускается использование сетей электросвязи для распространения рекламы с применением средств выбора и (или) набора абонентского номера без участия человека (автоматического дозвонивания, автоматической рассылки).

В описанной ситуации организация получила согласие клиентов на получение сообщений, при этом ею не применены технические средства для набора номеров абонентов.

Как указано в постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 29.08.2008 № А79-334/2008, термин «реклама», примененный в пункте 1 статьи 18 Закона № 38-ФЗ, предполагает значение, отличающееся от общего определения, данного в статье 3 данного закона, а именно: в нем отсутствует такой признак рекламы, как ее адресованность неопределенному кругу лиц. Информация, передаваемая посредством использования телефонной, факсимильной, подвижной радиотелефонной связи, всегда предполагает индивидуализированного (посредством абонентского номера или уникального кода идентификации) абонента, который ее получает.

Следовательно, отpravку смс-сообщений в рассматриваемой ситуации необходимо рассматривать как рекламу.

Таким образом, отнесение расходов на подобную рассылку в состав рекламных при исчислении налогооблагаемой прибыли правомерно при условии соответствия данных расходов требованиям статьи 252 НК РФ и пункта 4 статьи 264 НК РФ.



## Создание нескольких вариантов рекламы

- ?** Организация в целях продвижения своих продуктов создает несколько сценариев рекламы для выбора наиболее успешного варианта и тестирует сценарии рекламы среди потенциальных клиентов. Организация считает, что расходы на тестирование варианта наиболее успешной рекламы среди потенциальных клиентов подлежат учету в целях исчисления налога на прибыль организаций. Правомерна ли данная позиция?

На основании статьи 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ.

Статьей 252 НК РФ определено, что налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ). Произведенные расходы должны отвечать требованиям, установленным статьей 252 НК РФ в части обоснованности и документального подтверждения.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (п. 2 ст. 252 НК РФ).

В соответствии с подпунктами 27 и 28 пункта 1 статьи 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на текущее изучение (исследование) конъюнктуры рынка, сбор информации, непосредственно связанной с производством и реализацией товаров (работ, услуг), а также расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках, с учетом положений пункта 4 статьи 264 НК РФ.

Пунктом 4 статьи 264 НК РФ установлено, что к расходам организации на рекламу в целях главы 25 НК РФ относятся:

- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению), информационно-телекоммуникационные сети, при кино- и видеообслуживании;
- расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
- расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания, и (или) о самой организации, на ценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Расходы налогоплательщика на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на иные виды рекламы, не указанные в абзацах 2–4 пункта 4 статьи 264 НК РФ, осуществленные им в течение отчетного (налогового) периода, для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации, определяемой в соответствии со статьей 249 НК РФ.

Согласно статье 3 Федерального закона от 13.03.2006 № 38-ФЗ «О рекламе», под рекламой понимается информация, распространенная любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке.

Под объектом рекламирования понимается товар, средства индивидуализации юридического лица и (или) товара, изготовитель или продавец товара, результаты интеллектуальной деятельности либо мероприятие (в том числе спортивное соревнование, концерт, конкурс, фестиваль, основанные на риске игры, пари), на привлечение внимания к которым направлена реклама.

Из комплексного анализа норм налогового законодательства и законодательства о рекламе следует, что расходы на тестирование варианта наиболее успешной рекламы среди потенциальных покупателей (клиентов, уже пользовавшихся продукцией

К прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на текущее изучение (исследование) конъюнктуры рынка, сбор информации, непосредственно связанной с производством и реализацией товаров (работ, услуг)



Ученичество организуется в форме индивидуального, бригадного, курсового обучения и в иных формах

организации) не подлежат учету в целях исчисления налога на прибыль организации, поскольку такие расходы подлежат учету только лишь при тестировании продукции среди неограниченного круга лиц.

ФАС России в письме от 05.04.2007 № АЦ/4624 «О понятии «неопределенный круг лиц» (направлено письмом ФНС России от 25.04.2007 № ШТ-6-03/348@) указала, что под неопределенным кругом лиц понимаются те лица, которые не могут быть заранее определены в качестве получателя рекламной информации и конкретной стороны правоотношения, возникающего по поводу реализации объекта рекламирования. Такой признак рекламной информации, как предназначенность ее для неопределенного круга лиц, означает отсутствие в рекламе указания о некоем лице или лицах, для которых реклама создана и на восприятие которых реклама направлена.

Минфин России в своем письме от 27.12.2012 № 03-03-06/1/727 указывает, что в случае, если тестирование рекламной концепции проводится только с участием потенциальных потребителей (ограниченного круга лиц), такие расходы не могут быть отнесены к рекламным в целях обложения налогом на прибыль организаций.

ФАС Восточно-Сибирского округа в постановлении от 14.07.2010 № А78-5321/2008 частично подтверждает данную позицию. Суд указал, что затраты, произведенные организацией на рекламную акцию, предназначенную для ограниченного и определенного круга лиц, не могут быть признаны расходами в целях обложения налогом на прибыль организаций.

Таким образом, позиция организации является неправомерной.

## Стипендия для кандидатов, не получивших должность

**?** Организация-работодатель набирает в штат работников. При этом для кандидатов на должность предусмотрено обучение сроком три месяца. Работодатель заключает с кандидатами на указанную должность ученический договор, которым предусмотрена выплата стипендии. После прохождения обучения кандидаты сдают квалификационный экзамен, по результатам которого работодатель отбирает работников. Правомерно ли учесть затраты организации на выплату стипендии кандидату на должность, с которым был заключен ученический договор, в составе расходов при исчислении налога на прибыль, если кандидат по итогам экзамена не был зачислен в штат организации?

Статьей 198 ТК РФ определено, что работодатель – юридическое лицо (организация) имеет право заключать с лицом, ищущим работу, или с работником данной организации ученический договор на получение образования без отрыва или с отрывом от работы.

Согласно статье 199 ТК РФ, ученический договор должен содержать: наименование сторон; указание на конкретную квалификацию, приобретаемую учеником; обязанность работодателя обеспечить работнику возможность обучения в соответствии с ученическим договором; обязанность работника пройти обучение и в соответствии с полученной квалификацией проработать по трудовому договору с работодателем в течение срока, установленного в ученическом договоре; срок ученичества; размер оплаты в период ученичества.

Ученичество организуется в форме индивидуального, бригадного, курсового обучения и в иных формах (ст. 202 ТК РФ). В соответствии со статьей 204 ТК РФ ученикам в период ученичества выплачивается стипендия, размер которой определяется ученическим договором и зависит от получаемой квалификации, но не может быть ниже установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда. На учеников распространяется трудовое законодательство, включая законодательство об охране труда (ст. 205 ТК РФ).

Согласно статье 247 НК РФ, объектом обложения налогом на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью для российских организаций в целях главы 25 НК РФ признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ и должны соответствовать требованиям статьи 252 НК РФ.

Подпунктом 49 пункта 1 статьи 264 НК РФ установлено, что к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся другие расходы налогоплательщика, связанные с производством и (или) реализацией.



Налоговый кодекс РФ не регулирует вопрос относительно того, включаются ли затраты на выплату стипендии кандидатам, с которыми по итогам обучения не был заключен трудовой договор, в состав расходов при исчислении налога на прибыль.

Из письма Минфина России от 08.06.2012 № 03-03-06/1/297 следует, что, поскольку соискатели-учащиеся не являются работниками организации-работодателя на основании трудовых договоров, затраты на выплату им стипендии не могут быть учтены в составе расходов на оплату труда.

Вместе с тем в случае принятия учащихся в штат организации по окончании обучения расходы на выплату им стипендии, по мнению финансового ведомства, могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль как прочие расходы, связанные с производством и реализацией (подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ), при условии их соответствия критериям, установленным пунктом 1 статьи 252 НК РФ. Оснований для принятия расходов по выплате стипендии учащимся, не принятым в штат организации по окончании обучения, для целей налогообложения прибыли не имеется.

Аналогичные выводы отражены в письмах Минфина России от 07.05.2008 № 03-04-06-01/123, от 13.02.2007 № 03-03-06/1/77 и от 30.11.2006 № 03-03-04/2/252.

Таким образом, выплата стипендии кандидатам, которые по итогам экзамена были приняты на работу, будет учитываться в составе расходов на прибыль как прочие расходы. В случае же если по итогам экзамена кандидату было отказано в приеме на работу, затраты на выплату стипендии не учитываются в составе расходов на прибыль как не соответствующие критериям признания расходов в налоговом учете (п. 1 ст. 252 НК РФ).



**К. В. Котов**, советник государственной гражданской службы РФ 2 класса

## Определяем дату получения дохода

**?** Организация осуществляет единовременные выплаты при предоставлении работникам ежегодного оплачиваемого отпуска, оказывает материальную помощь и выплачивает премии за выполнение особо важных и сложных заданий, а также премии по иным основаниям. Как эти выплаты должны быть отражены в расчете 6-НДФЛ?

Согласно пункту 3 статьи 226 НК РФ, исчисление сумм налога производится налоговыми агентами на дату фактического получения дохода, определяемую в соответствии со статьей 223 НК РФ, нарастающим итогом с начала налогового периода применительно ко всем доходам (за исключением доходов от долевого участия в организации), в отношении которых применяется налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 224 НК РФ, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Подпунктом 1 пункта 1 статьи 223 НК РФ установлено, что при получении доходов в денежной форме дата фактического получения налогоплательщиком дохода определяется как день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц. При этом, согласно пункту 2 статьи 223 НК РФ, датой фактического получения налогоплательщиком дохода в виде оплаты труда признается последний день месяца, за который налогоплательщику был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом).

С учетом указанных положений статьи 223 НК РФ датой фактического получения дохода в виде премий, являющихся составной частью оплаты труда и выплачиваемых в соответствии с трудовым договором (контрактом), на основании пункта 2 статьи 223 НК РФ признается последний день месяца, за который налогоплательщику был начислен указанный доход в соответствии с трудовым договором (контрактом).

Поскольку при выплате дохода по итогам работы за квартал конкретный месяц, за который налогоплательщику начисляется доход, определить не представляется возможным, то дата фактического получения дохода в виде квартальной премии определяется в соответствии с пунктом 1 статьи 223 НК РФ как день выплаты такого

При получении доходов в денежной форме дата фактического получения налогоплательщиком дохода определяется как день выплаты дохода

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате

дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц.

Дата фактического получения дохода в виде материальной помощи и единовременной выплаты при предоставлении ежегодного оплачиваемого отпуска, а также премии за выполнение особо важных и сложных заданий определяется как день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц.

Согласно пункту 4 статьи 226 НК РФ, налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате с учетом особенностей, установленных данным пунктом. При этом налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода (п. 6 ст. 226 НК РФ).

Допустим, работнику 18 мая 2018 года произведена выплата дохода в виде материальной помощи и единовременной выплаты при предоставлении ежегодного оплачиваемого отпуска, а также единовременной премии за выполнение особо важных и сложных заданий. Данная операция в разделе 2 расчета по форме 6-НДФЛ за 1-е полугодие 2018 года отражается:

- по строке 100 указывается 18.05.2018;
- по строке 110 – 18.05.2018;
- по строке 120 – 21.05.2018 (с учетом пункта 7 статьи 6<sup>1</sup> НК РФ);
- по строкам 130, 140 – соответствующие суммовые показатели.

Например, сотрудникам на основании приказа от 10 апреля 2018 года выплачена 11 апреля 2018 года премия по итогам работы за первый квартал 2018 года. Данная операция в разделе 2 расчета по форме 6-НДФЛ за первый квартал 2018 года отражается:

- по строке 100 указывается 11.04.2018;
- по строке 110 – 11.04.2018;
- по строке 120 – 12.04.2018;
- по строкам 130, 140 – соответствующие суммовые показатели.

## Сотрудница сменила фамилию

- ?** Организация представила в отношении своих работников справки 2-НДФЛ.
- Впоследствии в некоторых из них были обнаружены ошибки и возникла необходимость представления корректирующих справок. За это время одна из сотрудниц (в ее справке также обнаружена ошибка) вышла замуж, сменила фамилию и соответственно получила новый паспорт. Как в этой ситуации оформить корректирующую справку 2-НДФЛ – на старую или на новую фамилию сотрудницы?

В соответствии с пунктом 2 статьи 230 НК РФ налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период по каждому физическому лицу, ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, форматам и в порядке, которые утверждены федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, если иное не предусмотрено пунктом 4 статьи 230 НК РФ.

Форма и порядок заполнения данных сведений утверждены приказом ФНС России от 30.10.2015 № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме» (далее – Порядок).

Пунктом IV Порядка установлено, что в разделе 2 «Данные о физическом лице – получателе дохода» в полях «Фамилия», «Имя», «Отчество» указываются фамилия, имя и отчество налогоплательщика без сокращений в соответствии с документом, удостоверяющим личность, в поле «Серия и номер» указываются реквизиты документа, удостоверяющего личность налогоплательщика. При заполнении поля «Адрес места жительства в Российской Федерации» указывается полный адрес



места жительства налогоплательщика на основании документа, удостоверяющего его личность, либо иного документа, подтверждающего адрес места жительства.

Таким образом, раздел 2 справки по форме 2-НДФЛ «Данные о физическом лице – получателе дохода» должен быть заполнен налоговым агентом на основании данных документа, удостоверяющего личность налогоплательщика.

В случае представления налоговым агентом справок по форме 2-НДФЛ в соответствии с Порядком и в соответствии с документом, удостоверяющим личность налогоплательщика, либо иного документа, подтверждающего данные о физическом лице (при отсутствии иных нарушений форматно-логического контроля), такие сведения считаются прошедшими форматно-логический контроль и подлежат приему в полном объеме.

В рассматриваемом случае при изменении персональных данных на момент формирования корректирующих справок по форме 2-НДФЛ за прошедшие налоговые периоды эти справки следует представить с учетом внесенных изменений в персональные данные физического лица.

Раздел 2 справки по форме 2-НДФЛ «Данные о физическом лице – получателе дохода» должен быть заполнен налоговым агентом на основании данных документа, удостоверяющего личность налогоплательщика

## Представление 2-НДФЛ при реорганизации

- ❗ **Компания реорганизуется путем присоединения. В каком порядке должны быть представлены справки 2-НДФЛ в отношении сотрудников присоединяемой организации и в отношении организации, к которой происходит присоединение?**

В соответствии с пунктом 2 статьи 230 НК РФ налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период по каждому физическому лицу, ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, форматам и в порядке, которые утверждены федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Федеральным законом от 27.11.2017 № 335-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» статья 230 НК РФ дополнена пунктом 5 следующего содержания:

«В случае неисполнения реорганизованной (реорганизуемой) организацией (независимо от формы реорганизации) до момента завершения реорганизации обязанностей, предусмотренных настоящей статьей, сведения, предусмотренные пунктами 2 и 4 настоящей статьи, подлежат представлению правопреемником (правопреемниками) в налоговый орган по месту своего учета.

При наличии нескольких правопреемников обязанность каждого из правопреемников при исполнении обязанностей, предусмотренных настоящей статьей, определяется на основании передаточного акта или разделительного баланса».

Таким образом, при представлении в налоговый орган сведений о доходах физических лиц в рамках исполнения обязанностей организации как налогового агента и в рамках исполнения обязанностей организации как правопреемника налогового агента необходимо представление отдельных справок о доходах физических лиц по форме 2-НДФЛ.

Обратите внимание, что в приказ ФНС России от 30.10.2015 № ММВ-7-11/485@» внесены соответствующие изменения (приказ ФНС России от 17.01.2018 № ММВ-7-11/19@). В справке о доходах физических лиц по форме 2-НДФЛ, представляемой в качестве правопреемника налогового агента, необходимо указывать ОКТМО реорганизованной организации либо обособленного подразделения реорганизованной организации, при этом справка о доходах физических лиц по форме 2-НДФЛ в данном случае представляется в территориальный налоговый орган по месту учета реорганизованной организации – налогового агента и по месту нахождения правопреемника налогового агента.



Л.С. Васнецова, эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению

## Обзор писем Минфина России

### **Реорганизация путем преобразования: определение срока владения долей в уставном капитале для применения ставки 0%**

Доходы, полученные российской компанией в виде дивидендов, облагаются по ставке 0% при условии, что на день принятия решения о выплате дивидендов она непрерывно в течение 365 календарных дней владеет на праве собственности не менее чем 50-процентной долей в уставном капитале организации, которая выплачивает дивиденды, или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в сумме не менее чем 50% от общей суммы выплачиваемых дивидендов (подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ).

Минфин России считает, что для целей Налогового кодекса РФ новое юридическое лицо, которое появилось в результате преобразования, является новым налогоплательщиком. Следовательно, срок владения долей в уставном капитале организации для вновь созданной компании необходимо исчислять с момента государственной регистрации нового юридического лица.

*Письмо Минфина России от 19.02.2018 № 03-03-07/10099*

### **Расходы на утилизацию неликвидных товаров**

При утилизации неликвидных товаров необходимо подготовить документы, подтверждающие осуществление данной процедуры. Ведь в базу по налогу на прибыль можно включить лишь те расходы, которые являются экономически обоснованными и документально подтвержденными. При этом если законодательство РФ обязывает налогоплательщика производить определенные расходы, к которым относится, например, утилизация неликвидных товаров, то признать их в качестве необоснованных нельзя.

*Письмо Минфина России от 09.02.2018 № 03-03-06/1/7862*

### **Отчисления в страховые резервы**

В базе по налогу на прибыль должны учитываться суммы отчислений в страховые резервы, сформированные согласно порядку, установленному ЦБ РФ. Если был создан резерв под определенные расходы, то повторно включать в состав расходов такие затраты не нужно.

*Письмо Минфина России от 05.02.2018 № 03-03-06/1/6583*

### **Дата признания затрат за должника инициатором банкротства**

Согласно Федеральному закону от 26.10.2002 № 127-ФЗ (ред. от 07.03.2018) «О несостоятельности (банкротстве)», если у должника отсутствуют средства, то заявитель должен погасить некоторые расходы, к которым относятся, например, судебные.

Если инициатор банкротства (заявитель) использует метод начисления, такие расходы необходимо признавать на дату вступления в силу судебного решения, по которому эти расходы были отнесены на инициатора банкротства.

*Письмо Минфина России от 08.12.2017 № 03-03-06/2/82034*

### **Размер прибыли не влияет на обязанность налогоплательщика предоставлять уведомление о КИК**

Минфин России считает, что для целей подготовки уведомления о контролируемой иностранной компании (КИК) в законодательстве нет требований к размеру дохода, который получило контролирующее лицо. В соответствии с пунктом 3.1 статьи 23 НК РФ налогоплательщик должен известить налоговую инспекцию о контролируемой иностранной компании, если в отношении такой компании

он является контролирующим лицом. Следовательно, уведомление нужно сдать в любом случае (вне зависимости от суммы дохода).

*Письмо Минфина России от 08.12.2017 № 03-12-11/2/85290*

### **Затраты на страхование профессиональной ответственности**

Затраты на страхование профессиональной ответственности можно учесть в целях расчета налога на прибыль в соответствии со статьей 263 НК РФ. К такому выводу пришел Минфин России.

Страховые взносы по добровольному имущественному страхованию, которые не указаны в пункте 1 статьи 263 НК РФ, учитываются в базе по налогу на прибыль только при условии, что такое страхование является условием осуществления налогоплательщиком своей деятельности (подп. 10 п. 1 ст. 263 НК РФ). Затраты на страхование профессиональной ответственности как раз относятся к таковым. Следовательно, включение затрат на страхование профессиональной ответственности в расходах по налогу на прибыль не противоречит законодательству.

*Письмо Минфина России от 06.02.2018 № 03-03-06/1/6807*

### **Ошибка по налогу на прибыль**

По мнению Минфина России, исправить ошибку по налогу на прибыль, которая привела к переплате налога в прошедшем периоде, компания вправе в текущем периоде (отчетном или налоговом), если по его итогам была получена прибыль.

Если итогом работы стал убыток, базу по налогу на прибыль можно пересчитать за прошлый период, в котором была допущена ошибка.

*Письмо Минфина России от 16.02.2018 № 03-02-07/1/9766*

### **Место реализации консультационных услуг**

Минфин России считает, что, если непосредственным покупателем консультационных услуг, оказываемых по договору между двумя иностранными лицами, является иностранная компания, а не ее постоянное представительство, находящееся в РФ, то местом реализации таких услуг РФ не признается, а значит, эти услуги не подлежат обложению НДС. Основание – подпункт 4 пункта 1 и подпункт 4 пункта 1.1 статьи 148 НК РФ.

*Письмо Минфина России от 26.01.2018 № 03-07-08/4403*

### **Оформление счета-фактуры**

Минфин России указал, что если продавец не поставил в счете-фактуре адрес своего муниципального района по причине его упразднения, это не должно препятствовать вычету НДС.

*Письмо Минфина России от 15.12.2017 № 03-07-09/84086*

### **В допстроки счета-фактуры можно поставить фактический адрес продавца или покупателя**

В случае если фактический адрес отличается от того, который указан в ЕГРЮЛ/ЕГРИП, можно использовать допстроки и графы счета-фактуры при условии сохранения формы бланка. Основание – пункт 9 Правил заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость (утв. постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137).

В строках 2а и 6а должен быть указан адрес из реестра.

*Письмо Минфина России от 21.12.2017 № 03-07-09/85517*

### **Полный таможенный номер таможенной регистрации не может быть причиной для отказа в НДС**

В графе 11 счета-фактуры должен стоять регистрационный, то есть сокращенный, номер таможенной декларации (в нем нет порядкового номера товара). Если номер

Страховые взносы по добровольному имущественному страхованию, которые не указаны в пункте 1 статьи 263 НК РФ, учитываются в базе по налогу на прибыль только при условии, что такое страхование является условием осуществления налогоплательщиком своей деятельности

Корректировочный счет-фактуру можно оформить на бумаге, даже если первоначально документ был составлен в электронном виде

декларации внесли полностью, то это, по мнению Минфина России, не мешает налоговикам идентифицировать продавца, поэтому право на вычет сохраняется.

*Письмо Минфина России от 18.01.2018 № 03-07-09/2213*

### **В счете-фактуре слова «район», «улица» и «дом» можно сократить или не писать вовсе**

В строках 2а и 6а, где указываются адреса продавца и покупателя согласно ЕГРЮЛ/ЕГРИП, допускается сокращение слов «район», «улица» и «дом» или их отсутствие. Заявить вычет по такому счету-фактуре можно, так как в соответствии с абзацем 2 пункта 2 статьи 169 НК РФ ошибки в счетах-фактурах, не препятствующие идентификации продавца и покупателя, не могут быть основанием для отказа в принятии к вычету НДС.

*Письмо Минфина России от 06.02.2018 № 03-07-09/6850*

### **Ошибка в коде вида товара**

Указание в счете-фактуре кода вида товара, согласно Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности ЕАЭС, при продаже товаров на территории России не является поводом для признания счета-фактуры составленным с нарушением установленных норм. Ведь ошибки в счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам в идентификации продавца и покупателя, не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм НДС (абз. 2 п. 2 ст. 169 НК РФ).

*Письмо Минфина России от 09.01.2018 № 03-07-08/16*

### **Бумажная корректировка электронного счета-фактуры**

Минфин России считает, что корректировочный счет-фактуру можно оформить на бумаге, даже если первоначально документ был составлен в электронном виде. Это не противоречит Правилам заполнения корректировочного счета-фактуры (утв. постановлением Правительства РФ от 26.02.2011 № 1137).

*Письмо Минфина России от 07.02.2018 № 03-07-09/7269*

### **Чек ККМ не может заменить счет-фактуру**

Минфин России еще раз уделит внимание НДС, указанному в чеке, при покупке товаров в розницу. Заявить налог к вычету нельзя, так как нет счета-фактуры, а без него вычет НДС не положен.

*Письмо Минфина России от 12.01.2018 № 03-07-09/634*

### **Выделенный НДС в платежном поручении – не повод для уплаты налога**

Минфин России считает, что индивидуальный предприниматель, применяющий упрощенную систему налогообложения, должен уплатить НДС в бюджет в случае выставления счета-фактуры с НДС. Если же цена в договоре указана с НДС или НДС указан в платежном поручении, это не может быть поводом для уплаты налога.

*Письмо Минфина России от 15.02.2018 № 03-07-14/9470*

### **Отдых для детей**

Услуги по организации отдыха и оздоровления детей должны облагаться НДС следующим образом: базой для расчета налога является договорная цена услуг. По отдельным составляющим НДС не начисляется.

*Письмо Минфина России от 16.02.2018 № 03-07-14/9856*

### **Для подтверждения вычета НДС можно распечатать электронную транзитную информацию из Единой информационной системы**

При истребовании налоговым органом документов для подтверждения правомерности вычета «ввозного» НДС налогоплательщик может предоставить

таможенную декларацию (копию), распечатанную из Единой автоматизированной информационной системы таможенных органов.

*Письмо Минфина России от 15.02.2018 № 03-07-08/9279*

### **Вычет НДС у покупателя металлолома**

Покупатель металлолома вправе заявить вычет по услугам в рамках своей деятельности, если соблюдаются условия пункта 2 статьи 171 и пункта 1 статьи 172 НК РФ. Это значит, что для вычета необходимо наличие счета-фактуры, использование услуг в деятельности, облагаемой НДС, и отражение их в учете.

*Письмо Минфина России от 15.03.2018 № 03-07-11/16132*

### **Вычет НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным в период простоя**

Если в период простоя компания приобрела товары (работы, услуги), то входной НДС по ним можно заявить к вычету в общем порядке. Это значит, что должны соблюдаться нормы пункта 2 статьи 171 и пункта 1 статьи 172 НК РФ.

*Письмо Минфина России от 21.02.2018 № 03-07-07/11012*

### **Уплата аванса свыше указанной суммы в договоре не является основанием для отказа в вычете**

В отношении вычета НДС по авансам, уплачиваемым покупателем своим поставщикам, необходимо руководствоваться пунктом 12 статьи 171 и пунктом 9 статьи 172 НК РФ. Это значит, что у покупателя для вычета должны быть счет-фактура на аванс, документальное подтверждение уплаты НДС с аванса в бюджет, наличие условия в договоре, согласно которому должен быть уплачен аванс.

НДС с суммы превышения предоплаты можно заявить к вычету при условии, что соблюдаются требования пункта 12 статьи 171 и пункта 9 статьи 172 НК РФ.

*Письмо Минфина России от 12.02.2018 № 03-07-11/8323*

### **Предоплата при экспорте товара**

Российской компании не нужно выставлять счета-фактуры при получении сумм предварительной оплаты в счет предстоящих поставок на экспорт товаров, облагаемых НДС по ставке 0%.

*Письмо Минфина России от 10.01.2018 № 03-07-08/142*

### **Расчет аванса по земельному налогу**

Изменение кадастровой стоимости земли, которое впоследствии отразится на сумме земельного налога, необходимо учитывать при расчете аванса. Это относится только к случаям, когда кадастровая стоимость подлежит изменению в связи с решением суда, переводом земли из одной категории в другую, исправлением ошибок, решением комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости, изменением вида пользования землей или площади земельного участка.

Исчисление аванса плательщиком земельного налога должно осуществляться согласно пункту 7.1 статьи 396 НК РФ.

*Письмо Минфина России от 16.03.2018 № 03-05-04-02/16497*

### **Два филиала выплачивают зарплату одному работнику**

В ситуации, когда работник трудится в двух филиалах, в одном из которых по совместительству, НДФЛ страховые взносы с выплат данному сотруднику перечисляются каждым филиалом отдельно. В таком же порядке сдается расчет по форме 6-НДФЛ. Каждый филиал отражает выплаты сотруднику по отдельности.

*Письмо Минфина России от 06.02.2018 № 03-04-06/6908*

Если в период простоя компания приобрела товары (работы, услуги), то входной НДС по ним можно заявить к вычету в общем порядке



### Оплата проезда и проживания лиц, с которыми заключен договор гражданско-правового характера

По мнению Минфина России, оплата компанией проживания и проезда физического лица, являющегося исполнителем по гражданско-правовому договору, к месту, где он оказывает услуги или выполняет работы, является доходом в натуральной форме. Основание – подпункт 1 пункта 2 статьи 211 НК РФ. К доходам в натуральной форме относится полная или частичная оплата компанией товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика. Следовательно, оплата компанией стоимости проезда и проживания в месте выполнения работ или оказания услуг физическим лицом является для него натуральным доходом.

В случае если расходы на проезд и проживание в целях оказания услуг по договору гражданско-правового характера были понесены самим физическим лицом – исполнителем, то такой налогоплательщик имеет право на получение профессионального налогового вычета по НДФЛ в сумме фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов (п. 2 ст. 221 НК РФ).

*Письмо Минфина России от 02.02.2018 № 03-04-06/6138*



### Порядок действий работодателя, если работник не отчитался по заграникомандировке

Минфин России рассмотрел вопрос об удержании НДФЛ с работника, который, возвратившись из заграникомандировки, не отчитался по выданным ему средствам в отчет. Компания не удержала долг из заработной платы в течение положенного на это месяца. Работник отказался возвращать денежные средства.

Минфин России пришел к выводу, что в такой ситуации средства, полученные сотрудником, нельзя приравнивать к выплатам, произведенным для возмещения командировочных расходов. Следовательно, работодатель должен удержать НДФЛ. Выданную в отчет иностранную валюту необходимо пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ на дату ее получения сотрудником.

Если работник вернет денежные средства, объекта обложения НДФЛ у него не будет.

*Письмо Минфина России от 01.02.2018 № 03-04-06/5808*

### Компенсация сотруднику за использование арендованного автомобиля в служебных целях

Расходы работника на транспортное средство, которое ему не принадлежит, но используется им в интересах и с ведома работодателя, подлежат компенсации согласно статье 188 ТК РФ.

НДФЛ с такой компенсации удерживать не нужно, даже если автомобиль не принадлежит работнику на праве собственности. К такому выводу пришел Минфин России. Основание – пункт 3 статьи 217 НК РФ.

В то же время Минфин России пояснил, что помимо расчета суммы компенсации и документов, подтверждающих использование автомобиля в служебных целях, должны быть документы, подтверждающие принадлежность имущества работнику на законном основании (договор аренды).

*Письмо Минфина России от 05.12.2017 № 03-04-06/80616*

### Материальная выгода работника от экономии на процентах

В соответствии с Федеральным законом от 27.11.2017 № 333-ФЗ материальная выгода признается базой для расчета НДФЛ в случае, если выполняется хотя бы одно из условий:

- заемные (кредитные) средства получены от работодателя или организаций (индивидуальных предпринимателей), которые являются по отношению к работнику взаимозависимыми;

Расходы работника на транспортное средство, которое ему не принадлежит, но используется им в интересах и с ведома работодателя, подлежат компенсации

- материальная выгода, по сути, представляет собой материальную помощь либо форму исполнения обязательства перед физическим лицом.

Речь идет только о материальной выгоде, которая соответствует положению абзацев 6-8 подпункта 1 пункта 1 статьи 212 НК РФ. Материальная выгода от экономии на процентах за заем, предоставленный компанией или ИП, является доходом (подп. 1 п. 1 ст. 212 НК РФ).

*Письмо Минфина России от 21.02.2018 № 03-04-06/10857*

### **Особенности исчисления НДФЛ при выдаче беспроцентного займа**

Доход в виде материальной выгоды необходимо исчислять по итогам каждого месяца в течение действия договора (подп. 7 п. 1 ст. 223 НК РФ). При этом дата получения займа не важна.

При прощении компанией долга заемщику с суммы задолженности необходимо рассчитать НДФЛ, так как у должника появляется экономическая выгода, или доход. Возвращать такой НДФЛ из бюджета не нужно, так как он не считается излишне удержанным (подп. 7 п. 1 ст. 223 НК РФ).

*Письмо Минфина России от 10.01.2018 № 03-04-05/310*

### **Аванс по НДФЛ**

Минфин России считает, что уплата НДФЛ авансом за налогоплательщика (до даты фактического получения им дохода) не допускается. Если же такая ситуация все же произошла, налоговый агент должен обратиться в налоговую инспекцию с заявлением о возврате ошибочно перечисленного НДФЛ на его расчетный счет. При этом налоговый агент должен уплачивать НДФЛ в полном объеме, не учитывая ранее переплаченный налог.

*Письмо Минфина России от 15.12.2017 № 03-04-06/84250*

### **Страховые взносы и пособие по временной нетрудоспособности**

Пособие по временной нетрудоспособности является одним из видов страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию (ст. 1.4 Федерального закона от 29.12.2006 № 255-ФЗ). Следовательно, облагать его страховыми взносами не нужно.

*Письмо Минфина России от 12.02.2018 № 03-15-06/8205*

### **Квалификационный экзамен работника, являющегося оценщиком**

Минфин России считает, что компенсацию стоимости квалификационного экзамена работника-оценщика не нужно облагать страховыми взносами. Основание – абзац 7 подпункта 2 пункта 1 статьи 422 НК РФ.

*Письмо Минфина России от 30.01.2018 № 03-04-06/5184*

### **Сотрудник вернулся к бывшему работодателю**

Если работодатель повторно принимает на работу сотрудника в течение одного расчетного периода, то в базе для начисления страховых взносов должны быть учтены все выплаты, начисленные в пользу работника в течение календарного года (данном работодателем).

*Письмо Минфина России от 18.12.2017 № 03-15-06/84401*

### **Возмещение стоимости медицинского осмотра работнику**

Если работодатель возмещает сотруднику расходы на медосмотр, то на такую выплату необходимо начислить страховые взносы. Возмещение стоимости медицинского осмотра не входит в перечень компенсационных выплат, которые не облагаются страховыми взносами (подп. 2 п. 1 ст. 422 НК РФ).

*Письмо Минфина России от 08.02.2018 № 03-15-06/7527*

Пособие по временной нетрудоспособности является одним из видов страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию



М.А. Никифорова, эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению

## Обзор писем ФНС России

Наличие ошибки при исчислении страховых взносов на обязательное медицинское страхование не может стать основанием для отказа в приеме расчета

### Особенности заполнения ЕРСВ на работников-иностранцев

Работодатель обязан указывать сведения по иностранным работникам в Едином расчете по страховым взносам. Данные паспорта или другого документа, удостоверяющего личность сотрудника-иностранца, необходимо отразить в строке 140 раздела 3.

Код вида документа для паспорта – «10», остальные коды – в приложении № 6 к Порядку заполнения расчета. Реквизиты документа должны быть указаны в строке 150 раздела 3 расчета.

*Письмо ФНС России от 29.01.2018 № ГД-4-11/1550@*

### Ошибка в расчете медицинских взносов не может стать причиной для отказа в приеме ЕРСВ

Согласно пункту 7 статьи 431 НК РФ, наличие ошибки при исчислении страховых взносов на обязательное медицинское страхование не может стать основанием для отказа в приеме расчета. При выявлении ошибок по результатам камеральной проверки налоговый орган, руководствуясь статьей 88 НК РФ, должен сообщить об этом и потребовать пояснения или уточненный расчет.

*Письмо ФНС России от 19.02.2018 № ГД-4-11/3209@*

### Когда уточнять 2-НДФЛ не нужно

По мнению ФНС России, если после сдачи 2-НДФЛ у физического лица поменялись персональные данные, уточненную форму налоговому агенту подавать не нужно.

*Письмо ФНС России от 29.12.2017 № ГД-4-11/26889@*

### Исправление первичных документов

Первичный документ можно исправить путем оформления нового экземпляра, в котором указываются номер и дата счета-фактуры, составленного до внесения в него изменений, порядковый номер и дата исправления (п. 7 Правила заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 № 1137).

*Письмо ФНС России от 05.03.2018 № СД-4-3/4226@*

### Передача сведений с фискального накопителя ККТ

Если контрольно-кассовая техника использовалась в режиме без передачи данных в налоговые органы, пользователю необходимо получить сведения из фискального накопителя и передать их специалистам налоговой инспекции одним из следующих вариантов:

- через кабинет ККТ вместе с заявлением о снятии ККТ с регистрационного учета или при подаче заявления о перерегистрации ККТ в связи с заменой фискального накопителя;
- обратиться лично.

*Письмо ФНС России от 16.02.2018 № АС-4-20/3107@*

### Формат пояснений по декларациям

ФНС России считает, что Налоговый кодекс РФ не ограничивает налогоплательщика в выборе способа представления пояснений к налоговым декларациям по требованию специалистов налоговой службы. Исключение составляет НДС. Если налогоплательщик сдает декларацию в электронном виде, то и пояснения следует направлять таким же образом.

*Письмо ФНС России от 11.01.2018 № АС-4-15/192@*

## **Декларации по налогу на имущество для организации, имеющей объекты недвижимости, находящиеся вне места ее расположения**

Порядок согласования сдачи одной налоговой декларации организацией, имеющей объекты недвижимости, находящиеся вне места ее расположения, не распространяется на объекты, указанные в подпунктах 1–4 пункта 1 статьи 378.2 НК РФ. Это:

- административно-деловые и торговые центры;
- нежилые помещения, в которых располагаются офисы, объекты общественного питания и бытового обслуживания;
- объекты недвижимого имущества иностранных организаций, которые не осуществляют деятельность на территории РФ через постоянные представительства;
- объекты недвижимого имущества иностранных организаций, не относящиеся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства;
- жилые дома и жилые помещения, не учитываемые на балансе в качестве объектов основных средств согласно правилам бухгалтерского учета.

По таким объектам декларация представляется в налоговые инспекции по месту их нахождения.

*Письмо ФНС России от 11.01.2018 № БС-4-21/199@*

## **Уплата налога иным лицом и особенности заполнения расчетных документов в такой ситуации**

Юридические лица вправе погашать задолженность перед бюджетом за другие компании, а руководители – уплачивать налоги за организацию. Данная норма применяется в отношении сборов, пеней, штрафов, страховых взносов и распространяется на плательщиков сборов, налоговых агентов и ответственного участника консолидированной группы.

При уплате налогов иным лицом в полях «ИНН» и «КПП» плательщика необходимо указать значение ИНН и КПП плательщика, за которого уплачивается налог. Поле «КПП» заполняется при уплате налога за юридическое лицо.

При исполнении обязанности по уплате налога за физическое лицо в этом поле нужно поставить «0». При заполнении поля «Плательщик» необходимо указать информацию о лице, оформившем платежное поручение.

Перечисление денежных средств физическим лицом за компанию должно производиться в безналичном порядке (ст. 5 Федерального закона от 02.12.1990 № 395-1).

*Письмо ФНС России от 25.01.2018 № ЗН-3-22/478@*

## **Освобождение от налогообложения прибыли КИК**

Если контролирующее лицо выявило неточность, неполноту данных или ошибки в документах, которые подтверждают его право на освобождение, то подать корректные документы можно без уточненного уведомления о контролируемой иностранной компании (КИК). При этом к документам должно быть приложено сопроводительное письмо. В нем указываются сведения о КИК, по которой уточняются документы, а именно: номер КИК, ее наименование (в латинской транскрипции) и налоговый период, за который было подано уведомление об этой КИК.

*Письмо ФНС России от 29.01.2018 № ЕД-4-13/1547@*

## **Уточненный расчет по взносам в случае отказа ФСС зачесть расходы на выплату пособия**

При получении отказа в зачете расходов на выплату страхового обеспечения необходимо уточнить данные на сумму неподтвержденных расходов. Плательщик обязан подать уточненный расчет в порядке, установленном статьей 81 НК РФ.

Выплаты, которые не были признаны ФСС из-за нарушений в законодательстве или отсутствия подтверждающих документов, облагаются страховыми взносами.

*Письмо ФНС России от 05.03.2018 № ГД-4-11/4193@*

**Юридические лица вправе погашать задолженность перед бюджетом за другие компании, а руководители – уплачивать налоги за организацию**



**А.М. Рабинович**, руководитель Управления бухгалтерского и налогового консалтинга ООО «ФинЭкспертиза»

## Учет расходов на технологическое присоединение – грядут ли изменения?

Чтобы построенный (реконструированный, модернизированный) или приобретенный объект капитального промышленного или гражданского строительства мог функционировать, надо осуществить его технологическое присоединение к различным сетям инженерно-технического обеспечения – энерго-, тепло-, газо- и водоснабжения. Такое присоединение стоит немало, поэтому собственникам и эксплуатантам присоединяемых объектов важно правильно учесть расходы на него. Позиция контролирующих органов по этому вопросу не менялась почти 10 лет. Но в январе 2018 года ситуация изменилась...



А.М. Рабинович

ФНС России выпустила письмо от 11.01.2018 № СД-4-3/155@. Однако чтобы лучше понять, что может измениться после обнародования этого письма, необходимо вспомнить историю вопроса.

### Налог на прибыль

До 2009 года Минфин России указывал, что если вновь построенные энергетические установки требуют подсоединения к действующим электрическим сетям (после чего они могут быть введены в эксплуатацию и использоваться в производственном процессе), то плату за их технологическое присоединение следует рассматривать в качестве расхода по доведению объекта основных средств до состояния, в котором он пригоден к использованию. В этом случае расходы в виде платы за технологическое присоединение учитываются в целях налогообложения при списании первоначальной стоимости объекта амортизируемого имущества через механизм амортизации в соответствии со статьями 257–259 НК РФ (письмо Минфина России от 12.11.2008 № 03-03-06/1/623 и др. предыдущие).

В 2009 году позиция изменилась, при этом прямо было сказано, почему: при определении порядка учета в целях налогообложения прибыли расходов в виде платы за технологическое присоединение энергопринимающих устройств следует руководствоваться письмом Минфина России от 23.01.2009 № 03-03-05/6, выпущенным в соответствии с Распоряжением первого

заместителя Председателя Правительства РФ И.И. Шувалова от 21.12.2008 № ИШ-П9-7499 (письмо от 10.04.2009 № 03-03-05/62). А в письме от 23.01.2009 № 03-03-05/6В было сказано следующее:

«В соответствии с Поручением Правительства Российской Федерации от 21.12.2008 № ИШ-П9-7499 Министерство финансов Российской Федерации взамен Письма от 16.09.2008 № 03-03-05/111 сообщает.

Расходы в виде платы за технологическое присоединение энергопринимающих устройств (энергетических установок) к электрическим сетям при условии их соответствия критериям, установленным статьей 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс), учитываются для целей налогообложения прибыли организаций в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Если расходы в виде платы за технологическое присоединение в соответствии со статьей 318 Кодекса и применяемой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения прибыли относятся к косвенным расходам, такие расходы включаются в состав расходов текущего налогового (отчетного) периода».

В обоснование новой позиции в письме Минфина России от 10.04.2009 № 03-03-05/62 были приведены следующие аргументы:

- расходы в виде платы за технологическое присоединение энергопринимающих устройств (энергетических установок) к электрическим сетям

непосредственно не связаны с приобретением или сооружением, а также доведением данных основных средств до состояния, в котором они пригодны для использования, а фактически являются оплатой работ сетевых организаций по обеспечению энергоснабжения всех потребителей;

- в первоначальную стоимость подлежат включению только расходы в виде оплаты работ по подключению энергопринимающих устройств (энергетических установок) как объектов амортизируемого имущества к электрическим сетям.

В письме от 04.09.2008 № 3-2-06/29 ФНС России сообщила, что затраты в виде платы за технологическое присоединение к электрическим сетям учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в расходах в соответствии с положениями Налогового кодекса РФ. В заключении отмечалось, что в отношении платы, взимаемой за подключение к системам коммунальной инфраструктуры, следует применять аналогичный порядок признания расходов.

Таким образом, различались два вида затрат (платежей), осуществляемых организацией в связи с технологическим присоединением ее объектов (устройств, установок) к энергосетям:

- 1) плата за присоединение как плата за мероприятия, которые необходимо произвести сетевым организациям для выполнения заявки организации-заявителя на технологическое присоединение, относимая в целях налогообложения на прочие расходы;
- 2) плата сетевым организациям за работы (услуги) по непосредственному подключению объектов (установок, устройств) организации-заявителя к энергосетям, включаемая в первоначальную стоимость присоединяемых основных средств.

Различение этих двух видов затрат (платежей) соответствовало выделению в действовавших тогда Методических указаниях по определению размера платы за технологическое присоединение к электрическим сетям (утв. приказом ФСТ России от 23.10.2007 № 277-э/7) стоимости фактических действий по присоединению и обеспечению работы устройств в электрической сети (п. 6, подп. «е» п. 12 Приложения 2 «Калькуляция работ по мероприятиям,

осуществляемым при технологическом присоединении»).

Позиции об отнесении платы за технологическое присоединение на прочие расходы Минфин России придерживался и в дальнейшем (см. письма от 18.08.2016 № 03-03-05/48450 (со ссылкой на подпункт 49 пункта 1 статьи 264 НК РФ), от 09.02.2015 № 03-03-06/1/5237, от 18.07.2013 № 03-03-06/1/28181, от 08.06.2011 № 03-03-06/1/335, от 08.06.2010 № 03-03-07/18).

Но при этом уже не упоминались связанные с технологическим присоединением расходы, включаемые

в первоначальную стоимость основных средств, несмотря на то что вплоть до 31 ноября 2017 года в нормативных правовых актах, регулирующих порядок расчета платы за технологическое присоединение к энергосетям, продолжала отдельно выделяться стоимость фактического подключения. Сравним пункт 6, подпункт «е» пункта 16 Приложения 2 «Стоимость мероприятий, осуществляемых при технологическом присоединении» к Методическим указаниям по определению размера платы за технологическое присоединение к электрическим сетям (утв. приказом ФСТ России от 11.09.2012 № 209-э/1) и пункт 16, Приложение 2 «Расходы на выполнение мероприятий по технологическому присоединению, предусмотренным подпунктами «а» и «в» пункта 16 Методических указаний, за \_\_\_ год» к Методическим указаниям по определению размера платы за технологическое присоединение к электрическим сетям (утв. приказом ФАС России от 29.08.2017 № 1135/17).

От фактического подключения следует отличать по-прежнему выделяемое в отдельный этап фактическое присоединение объектов заявителя к электрическим сетям – комплекс технических и организационных мероприятий, обеспечивающих физическое соединение (контакт) объектов электросетевого хозяйства сетевой организации, в которую была подана заявка, и объектов электроэнергетики (энергопринимающих устройств) заявителя без осуществления фактической



От фактического подключения следует отличать фактическое присоединение объектов к электрическим сетям

С точки зрения экономического содержания природа любых расходов не зависит от того, для целей какого учета – бухгалтерского или налогового – они рассматриваются

подачи (приема) напряжения и мощности на объекты заявителя (подп. «д» п. 7 Правил технологического присоединения энергопринимающих устройств потребителей электрической энергии, объектов по производству электрической энергии, а также объектов электросетевого хозяйства, принадлежащих сетевым организациям и иным лицам, к электрическим сетям (утв. постановлением Правительства РФ от 27.12.2004 № 861).

Более того, Минфин России прямо указывал, что расходы на технологическое присоединение не могут быть учтены в составе расходов на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, а также на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств (письмо от 17.02.2014 № 03-11-06/2/6268).

Если взять порядок расчета стоимости технологического присоединения к другим сетям инженерно-технического обеспечения, то расходы на фактическое подключение выделяются в отношении сетей газоснабжения и не выделяются применительно к сетям теплоснабжения и водоснабжения и водоотведения (подп. «г» п. 9 Методических указаний по расчету размера платы за технологическое присоединение газоиспользующего оборудования к сетям газораспределения и (или) стандартизированных тарифных ставок, определяющих ее величину (утв. приказом ФСТ России от 28.04.2014 № 101-э/3; разд. IX.IX. «Расчет платы за подключение к системе теплоснабжения» Приложения 7 Методических указаний по расчету регулируемых цен (тарифов) в сфере теплоснабжения (утв. приказом ФСТ России от 13.06.2013 № 760-э; п. 115 Приложения 8 к Методическим указаниям по расчету регулируемых тарифов в сфере водоснабжения и водоотведения (утв. приказом ФСТ России от 27.12.2013 № 1746-э). Редкие попытки налоговых органов включить расходы в виде платы за технологическое присоединение в налоговую первоначальную стоимость основных средств не поддерживались судами, в том числе со ссылкой на позицию Минфина России (постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 27.01.2012 по делу № А53-5876/2011, Девятого ААС от 12.12.2012 № 09АП-36487/2012,

Десятого ААС от 10.11.2011 по делу № А41-43832/09).

Теперь же ФНС России в письме от 11.01.2018 № СД-4-3/155@ высказалась следующим образом:

«Затраты Организации по оплате выполненных сетевыми организациями мероприятий по технологическому присоединению для целей налогообложения прибыли следует признавать расходами Организации на доведение объектов основных средств до состояния, в котором они пригодны для использования.

На основании изложенного указанные расходы Организации в целях налогообложения прибыли подлежат включению в первоначальную стоимость объектов основных средств, построенных либо приобретенных в целях технологического присоединения».

Как следует из буквального прочтения, речь не идет о расходах в виде оплаты работ по фактическому (непосредственно) подключению энергопринимающих устройств (энергетических установок) как объектов амортизируемого имущества к электрическим сетям, о включении которых в первоначальную стоимость подключаемых основных средств налогоплательщика говорил когда-то Минфин России. Напротив, в соответствии с нынешней структурой платежа за технологическое присоединение в письме говорится о расходах в виде платы за технологическое присоединение в целом.

По нашему мнению, данное письмо является своего рода «пробным шаром» для изменения ситуации в выгодную бюджету сторону и не свидетельствует о последовательном и согласованном изменении позиции. В то же время наличие указанной позиции ФНС России не позволяет исключить вероятность попыток применения ее налоговыми органами, и соответственно риска спора с ними.

## Бухгалтерский учет

Говоря о бухгалтерском учете, следует иметь в виду, что это одновременно и вопрос о налоге на имущество, поскольку, как правило, присоединяемые к сетям объекты промышленного, а порой и гражданского строительства облагаются налогом на имущество по среднегодовой стоимости (п. 1 ст. 375 НК РФ).

С точки зрения экономического содержания природа любых расходов не зависит от того, для целей какого учета – бухгалтерского или налогового – они

рассматриваются. Поэтому следует определить: квалификация Минфином России расходов в виде платы за технологическое присоединение, как не связанных с приобретением или сооружением, а также доведением основных средств до состояния, в котором они пригодны для использования, соответствует реальному экономическому содержанию указанных расходов или обусловлена сугубо политическими соображениями – указаниями Правительства РФ, данными под давлением бизнеса.

Нам более точным представляется первый ответ, поскольку с нашей точки зрения под затратами по доведению основных средств до состояния готовности к использованию следует понимать затраты, связанные с непосредственным воздействием на эти основные средства, с совершением действий именно с ними (например, пусконаладочные работы), а не затраты на формирование организационных, юридических и даже технических условий, необходимых для эксплуатации данных основных средств. Тем более когда мероприятия по формированию данных условий проводятся другими организациями, как это имеет место с формированием сетевыми организациями условий для технологического присоединения, материальные результаты которых у них же и остаются на балансе.

Косвенным подтверждением такого понимания могут, как представляется, служить следующие аргументы.

1. Согласно пункту 7 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», в фактическую (первоначальную) стоимость нематериального актива включаются затраты не только на приобретение, создание актива, но и на обеспечение условий для использования актива в запланированных целях. То есть там, где хотели сказать, что дополнительно к расходам на создание актива в его первоначальную стоимость входят еще и расходы на обеспечение условий для его использования, сказали, а там, где они не входят (в первоначальную стоимость основных средств), об этом не сказано.
2. Пункт 12 ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» предусматривает прекращение включения процентов по заемным средствам в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца за месяцем

прекращения его приобретения, сооружения. То есть, несмотря на то что после прекращения сооружения (строительства) объекта основных средств еще могут продолжаться формироваться организационные, правовые и технические условия, необходимые для его функционирования, процесс формирования первоначальной стоимости объекта за счет процентов считается завершенным.

При неясности толкования конкретных норм бухгалтерского учета (в данном случае – какие расходы надо считать непосредственно связанными с созданием основных средств) следует руководствоваться общими принципами бухгалтерского учета, одним из которых является требование осмотрительности – большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (п. 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»). Отнесение большего числа затрат на расходы вместо их капитализации и есть реальное выполнение данного требования.

Таким образом, по нашему мнению, в бухгалтерском учете расходы в виде платы за технологическое присоединение также не подлежат включению в первоначальную стоимость присоединяемых объектов. В то же время нельзя исключить риск того, что при проверке налога на имущество налоговый орган попытается использовать для целей бухгалтерского учета подход, изложенный в приведенном письме ФНС России от 11.01.2018 № СД-4-3/155@, с учетом единой экономической природы расходов на технологическое присоединение для целей как налогового, так и бухгалтерского учета. Тем более что и ранее налоговые органы изредка пытались – правда, безуспешно – включить расходы в виде платы за технологическое присоединение в бухгалтерскую первоначальную стоимость основных средств (постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 27.01.2012 по делу № А53-5876/2011).

Все сказанное в отношении налогового и бухгалтерского учета затрат на технологическое присоединение к электрическим сетям применимо и к технологическому присоединению соответствующих объектов основных средств организации к другим сетям инженерно-технического обеспечения.

При неясности толкования конкретных норм бухгалтерского учета, следует руководствоваться общими принципами бухгалтерского учета, одним из которых является требование осмотрительности



А.А. Родионов, налоговый эксперт

## Обзор арбитражной практики: март – апрель 2018 года

Если налогоплательщик не предъявил документы, подтверждающие принятие на учет приобретенных ценностей, нельзя вычесть «входной» НДС

### Фотографии помогают отстоять расходы

Контрагент налогоплательщика фактически не работал – так посчитала инспекция и не признала затраты, доначислив налог на прибыль и НДС. Возражая, организация ссылалась на несколько доводов. Один из них: ИФНС не установила фиктивность расходных документов и счетов-фактур, поступивших от партнера. Не опровергнуты и показания, свидетельствующие о сотрудничестве с налогоплательщиком. Значит, нет аргументов для непризнания спорных сделок – это второй из аргументов предприятия.

Другой довод компании – фотографии, предъявленные в суд. На них засняты товары, поступившие от поставщика, и показано их использование (установка на объектах, нужных налогоплательщику). Это также косвенно показывает реальность анализируемых закупок, решил АС Московского округа и признал незаконность налоговых доначислений (постановление от 06.03.2018 № А40-216027/2014).

Фотографии полезны и в других спорах. В частности, ими можно зафиксировать результаты выполнения работ контрагентом. Это тоже поможет оспорить доначисления (постановление АС Московского округа от 03.06.2016 № А40-8590/2015). Кроме того, фотографии важны для «вмененщиков». С их помощью удастся определить фактическую площадь торговых помещений и опровергнуть обвинение в занижении ЕНВД (постановление ФАС Московского округа от 14.09.2011 № А41-37391/10).

### Отсутствие приходных документов – причина для отказа в вычете

Если налогоплательщик не предъявил документы, подтверждающие принятие на учет приобретенных ценностей, нельзя вычесть «входной» НДС. Об этом АС Московского округа напомнил в постановлении от 26.03.2018 № А41-9524/2017. Оно соответствует пункту 1 статьи 172 НК РФ, где оприходование названо одним из условий для вычета.

Какие документы показывают принятие на учет? Это зависит от вида приобретенного имущества и документооборота налогоплательщика. К примеру, оприходование основных средств обычно подтверждают акты о приеме-передаче объекта и инвентарные карточки. Если закуплены товары либо материалы, можно предъявить приходные ордера, заполняемые по форме № М-4 (одобрена постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а). Впрочем, многие организации сами разрабатывают форму приходного ордера или обходятся без этого бланка. Предприятия, в частности, вправе ссылаться на накладную, по которой закуплен товар. Она может быть и приходным документом, если в накладной есть подпись кладовщика или иного сотрудника налогоплательщика, подтверждающая принятие ценностей.

### Транспортный налог могут доначислить по данным ГИБДД

Контролируя исчисление транспортного налога, ИФНС может обратиться в Госавтоинспекцию. Об этом предупредил АС Московского округа, пояснив: от ГИБДД налоговые органы получают сведения о тех машинах, которые зарегистрированы компанией. Если они не отражены в декларации, организации законно доначисляют транспортный налог (постановление от 15.03.2018 № А41-38451/2017).

Решение суда основано на пункте 1 статьи 358 НК РФ. Там объектом налогообложения названы «транспортные средства ..., зарегистрированные в установленном порядке». Это, в частности, автомобили, учтенные в ГИБДД. Налог следует платить, даже если техника фактически не используется (письмо Минфина России от 06.05.2006 № 03-06-04-04/15).

### Табели и расчет трудовых затрат избавят от доначислений

Используя таблицы рабочего времени, налогоплательщик вправе подготовить таблицу, отражающую максимальное количество человеко-часов,

которое могут отработать сотрудники организации. Если этот показатель меньше времени, необходимого для выполнения всех договоров с заказчиками (его можно рассчитать по актам на оказанные услуги, информации о трудовых затратах и иных сведений), значит, инспекция необоснованно заявляет о фиктивности привлечения контрагентов. Также она неправомерно отказывает в признании затрат, незаконно доначисляет НДС и налог на прибыль. Таков вывод Девятого ААС (постановление от 17.10.2017 № 09АП-45660/2017) и АС Московского округа (постановление от 01.03.2018 № А40-12696/2017).

### **Плату за право заключить договор облагают НДС**

Торговые сети и другие компании иногда требуют от контрагентов плату за право заключить договор поставки. Начислять ли НДС с этой платы? Фирма решила, что не нужно, инспекция же потребовала начислить НДС. Чиновников поддержал и АС Московского округа в постановлении от 06.03.2018 № А40-45135/2017.

Суд отнес спорную операцию к реализации имущественного права, а именно: права на заключение контракта. Начисление НДС в такой ситуации прямо закреплено пунктом 5 статьи 155 НК РФ. Налог определяют на дату передачи имущественного права (п. 8 ст. 167 НК РФ). То есть на тот день, когда признано право партнера на заключение договора поставки.

Если получатель средств начислит НДС и укажет его в счете-фактуре, то контрагент сможет вычесть «входной» налог. Это очевидно из пункта 2 статьи 171 НК РФ, где предусмотрен вычет при приобретении имущественных прав.

### **Сведения о поставщиках – довод против доначислений**

Сотрудники налогового органа установили, что компания признала расходы по документам фирм-«однодневок», которые зарегистрированы по «массовым» адресам и фактически не ведут деятельность из-за отсутствия ресурсов. Поэтому организации доначислен налог на прибыль.

Налогоплательщик возразил: использование «массового» адреса само по себе

не нарушение. Вдобавок ИФНС приводит сведения по адресу только на день проверки. Они неактуальны, поскольку проверка выполнена через несколько лет после совершения спорных сделок. Инспекцией не доказано, что на момент отгрузки адрес был «массовым» или тем, где контрагент фактически не находился. Значит, не установлена недостоверность ранее выписанных документов.

Неоправданно и утверждение об отсутствии ресурсов, сообщил налогоплательщик, опираясь на ряд доказательств. Одно из них – информация от независимого рейтингового агентства, предоставляющего сведения по участникам рынка. У него взята выписка из бухгалтерской отчетности контрагента, где отражены активы и выручка.

Кроме того, по ходатайству налогоплательщика получены выписки с банковских счетов партнеров. Из них видно: поставщики закупили товары и оплачивали услуги, необходимые для деятельности.

Еще налогоплательщик ходатайствовал о запросе информации из инспекции, где зарегистрированы поставщики. Суд удовлетворил это ходатайство. Так было доказано, что в проверяемом периоде контрагенты сдавали отчетность, и в ней приведена информация о необходимых основных средствах.

Кроме того, партнеры сдавали справки по форме 2-НДФЛ (это подтвердили инспекции по месту регистрации поставщиков) и перечисляли НДФЛ (доказательство – банковские выписки). Следовательно, нанимали сотрудников. Это тоже показывает реальность работы. Изучив совокупность доводов, АС Московского округа признал неправомерность налоговых доначислений (постановление от 13.04.2018 № А40-18195/2016).

### **Не стоит идти в суд, если не обратились в налоговое управление**

Если инспекция отклонила жалобу на решение, принятое по результатам проверки, нельзя сразу идти в суд. Сначала нужно подать жалобу в региональное налоговое управление. Этот вывод следует из пункта 2 статьи 138 НК РФ и учтен АС Московского округа (постановление от 12.04.2018 № А40-95698/2017). Он отказался принимать жалобу фирмы, поскольку та не пыталась оспорить

**Если инспекция отклонила жалобу на решение, принятое по результатам проверки, нельзя сразу идти в суд**

действия ИФНС в налоговом управлении по своему региону.

Жалобу в УФНС отправляют через инспекцию, принявшую решение по результатам выездной проверки (п. 1 ст. 139 НК РФ). Оспаривая решение, еще не вступившее в силу, следует подать жалобу в течение месяца. Этот срок обычно отсчитывают после передачи решения налогоплательщику. Особые правила действуют, когда решение направлено заказным письмом. Тогда отчет начинают по истечении шести рабочих дней с момента отправки заказного письма. Подобные сроки введены пунктом 9 статьи 101 и пунктом 2 статьи 139.1 НК РФ.

Возможна другая ситуация – налогоплательщик подает жалобу, когда решение инспекции уже вступило в силу. У компании либо предпринимателя есть год для обращения в региональное налоговое управление. Данный срок отсчитывают «со дня вынесения обжалуемого решения» ИФНС (абз. 2 п. 2 ст. 139 НК РФ).

### **Поздно получив документы, инспекция проиграла спор**

Цены на работы, выполненные подрядчиком, превышают рыночные. Так заявила инспекция, добавив: цены завышены по сговору с налогоплательщиком-заказчиком, уклоняющимся от налогов. Сделав этот вывод, проверяющие доначислили НДС. В подобной ситуации угрожает и доначисление налога на прибыль.

О завышении цен сообщил руководитель контрагента. Вместе с тем в ходе проверки его показания не подтверждены какими-либо документами. В частности, не предъявлены договоры с третьими лицами, где указаны меньшие цены на близкие работы. Инспекция получила отдельные документы только после окончания проверки и вынесения решения, по которому доначислен НДС и санкции.

Суд решил: компания не могла своевременно ознакомиться с аргументами ИФНС. Значит, они не могли быть опровергнуты налогоплательщиком в возражениях по акту. Также опровержение невозможно при рассмотрении материалов проверки или при обжаловании доначислений в региональном налоговом управлении. Следовательно, нарушено право на защиту. Поэтому АС Московского

округа не принял запоздалые аргументы чиновников. Еще он подчеркнул: утверждение о завышении цен противоречит другим показаниям и отчету оценщика. Все это свидетельствует о неправомерности налоговых доначислений (постановление от 19.03.2018 № А40-5767/2017).

### **Отсутствие регистрации не избавило от земельного налога**

С собственника земли могут взыскать земельный налог, хотя участок не зарегистрирован в едином госреестре недвижимости. Так сообщил АС Московского округа в постановлении от 27.03.2018 № А41-21830/2017. Он пояснил: участок передан налогоплательщику на основании постановления муниципальной администрации. Его издали до принятия закона о госреестре и приравнивают к информации, определяющей право на землю (ч. 4 ст. 8 Федерального закона от 29.11.2004 № 141-ФЗ).

Суд также подчеркнул: записи в госреестре недвижимости вносят на основании заявления налогоплательщика. Не оформляя заявление, организация фактически неправомерно уклоняется от налога. Поэтому он обоснованно доначислен инспекцией.

### **Достоверность адреса – забота налогоплательщика**

Компанию не известили об отклонении жалобы, ранее поданной в УФНС. Поэтому она не успела обратиться в суд. Так заявил налогоплательщик в арбитраже, ходатайствуя о принятии несвоевременно поданной жалобы.

Суд указал: корреспонденция из УФНС поступила на тот адрес, по которому предприятие зарегистрировано в ЕГРЮЛ. Данное письмо не получено фирмой и возвращено отправителю (из-за истечения сроков хранения). Но сама отправка письма доказывает: налоговики приняли меры по оповещению. Фирма же уклонялась от получения письма либо указала адрес, где фактически не находится. Эти действия недобросовестны. Риски, связанные с недостоверностью адреса, несет налогоплательщик. Так заключил АС Московского округа, отказав в принятии жалобы (постановление от 11.04.2018 № А40-110173/2017). Его выводы соответствуют пункту 1 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 61. 🟡

**Записи в госреестре недвижимости вносят на основании заявления налогоплательщика. Не оформляя заявление, организация фактически неправомерно уклоняется от налога**

М.А. Соколова, эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению

## Когда опасно заявлять вычет НДС от покупки транспортного средства

Компания или индивидуальный предприниматель вправе заявить к вычету НДС при приобретении автомобиля при условии, что соблюдаются нормы пункта 2 статьи 171 и пункта 1 статьи 172 НК РФ, а именно: есть счет-фактура, автомобиль предназначен для использования в операциях, облагаемых НДС, объект принят к учету. Но на практике все не так просто.

### Можно ли заявить вычет НДС до регистрации в ГИБДД

Вопрос правомерности заявления вычета до постановки автомобиля на учет в ГИБДД постоянно вызывает споры. Связано это с тем, что пункт 2 статьи 171 НК РФ каждый понимает по-своему, хотя в нем ясно сказано, что «вычетам подлежат суммы налога в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых



для операций, признаваемых объектом обложения...» Это означает, что на момент вычета не важно фактическое использование автомобиля для операций, облагаемых НДС. Главное – оно приобретено для этой цели. Налоговый кодекс РФ не ставит право на вычет

в зависимость от постановки автомобиля на учет в ГИБДД.

Сотрудники Минфина России не раз подчеркивали: право на вычет не зависит от регистрации автомобиля в органах ГИБДД (письма Минфина России от 16.08.2012 № 03-07-11/303, от 01.10.2009 № 03-07-11/244). Однако риск доначисления НДС хоть и небольшой, но есть. По мнению налоговых инспекторов, без регистрации в ГИБДД транспортное средство невозможно использовать, а значит, вычет можно заявить только после постановки автомобиля на учет.

Во избежание споров с проверяющими так и следует поступить: сначала зарегистрировать автомобиль и лишь затем принять НДС к вычету. Это будет безопаснее.

Но даже если к вычету НДС будут претензии, шансы выиграть судебное разбирательство крайне высоки. Ведь на момент вычета неважно фактическое использование автомобиля для операций, облагаемых НДС. Он предназначен для таких операций, следовательно, нарушения норм Налогового кодекса нет. Судьи и раньше в таких случаях поддерживали налогоплательщиков (постановления ФАС Северо-Западного округа от 04.07.2013 по делу № А13-5798/2012, ФАС Московского округа от 14.07.2009 № КА-А40/5553-09 и ФАС Поволжского округа от 30.10.2008 № А55-1153/2008).

Но возможно и другое объяснение отказа налоговых инспекторов признать вычет НДС по незарегистрированному в ГИБДД автомобилю. Право собственности на автомобиль переходит к его покупателю только после регистрации или перерегистрации средства передвижения в органах ГИБДД, и до этого периода налогоплательщик не вправе принять к учету автомобиль.

Такая позиция не обоснована. Пункт 4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» не содержит требований о регистрации. Для того чтобы признать объект в качестве основного средства, необходимо выполнение четырех условий:

- 1) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- 2) объект предназначен для использования в течение длительного времени (свыше 12 месяцев);
- 3) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

Опасно заявлять вычет НДС в случае, если компания не ведет предпринимательскую деятельность

4) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Более того, переход права собственности на транспортное средство определяет не постановка на учет в ГИБДД, а Гражданский кодекс РФ. Право собственности на имущество, которое имеет собственника, может быть приобретено другим лицом на основании договора купли-продажи, мены дарения или иной сделки об отчуждении этого имущества (п. 2 ст. 218 ГК РФ).

Право собственности возникает с момента передачи вещи покупателю. Это следует из пункта 1 статьи 223 ГК РФ. Таким образом, претензии налоговой инспекции к налогоплательщику неправомерны. Суд на стороне налогоплательщика (постановление ФАС Московского округа от 14.07.2009 № КА-А40/5553-09).

#### **Для компании или для частных нужд? Цель покупки не должна вызывать сомнений**

Налоговые инспекторы не вправе снять вычет НДС по легковому автомобилю. Это противоречит Налоговому кодексу РФ, если налогоплательщик выполнил все условия, которые позволяют возместить налог из бюджета. Транспортное средство может использоваться в деятельности, облагаемой НДС (постановление АС Центрального округа от 21.07.2017 № А62-4556/2016).

Если же автомобиль используется для частных нужд, то заявлять НДС к вычету опасно (постановление АС Поволжского округа от 22.11.2017 № Ф06-26487/2017).

#### **Услуги посредника: польза или риск?**

Воспользоваться услугами посредника может любая компания или ИП. Это не противоречит законодательству РФ. Но, как правило, дополнительные расходы налогоплательщика вызывают подозрения. В связи с этим возникает главная проблема: как обосновать услуги агента?

Ведь нередко случается, что участие посредников в сделке фиктивно. Для того чтобы доказать это, инспекторы проверяют не только все документы по операции, но и допросят сотрудников. Если будет выявлено, что компания работала с продавцом напрямую, то отказ в вычете НДС гарантирован.

Подтвердить фиктивность услуг агента могут сведения паспорта транспортных средств. Отсутствие данных о посреднике может повлиять на решение судей, как это было в одном из судебных разбирательств (постановление АС Северо-Западного округа от 17.08.2017 № Ф07-6932/2017). Право собственности перешло напрямую от иностранного поставщика к компании. Работники также подтвердили прямое сотрудничество с продавцом. Судья встал на сторону налоговой инспекции.

#### **Правомерно ли ставить к вычету НДС при отсутствии деятельности на момент покупки автомобиля**

Опасно заявлять вычет НДС в случае, если компания не ведет предпринимательскую деятельность. У налоговых инспекторов могут возникнуть подозрения в получении необоснованной налоговой выгоды (постановление АС Дальневосточного округа от 09.11.2017 № Ф03-4360/2017). Компания приобрела транспортные средства за счет займа, полученного от учредителя, поставила транспортные средства на учет в ГИБДД и заявила НДС. Но в вычете было отказано.

Налоговая инспекция обосновала свое решение, основываясь на следующих фактах: в период покупки транспортных средств компания не вела деятельность, автомобилю не использовала, расходы на содержание не несла, экономический эффект от сделки отсутствует. Цель операции не вызывает сомнений – это вычет НДС.

В ответ компания представила лишь договор аренды автомобилей. Но, как оказалось, арендатором было взаимозависимое лицо. Возможность заявить НДС к вычету не исключает взаимозависимость сторон, но, учитывая изложенные налоговой инспекцией факты, суд признал ее правоту.

#### **Убыток от сделки – не всегда повод для отказа**

Нередко право на вычет НДС по сделке, которая не принесла результатов, приходится доказывать в суде. С экономической точки зрения смысла в такой операции нет, а значит, цель одна – снизить налоги.

Но в некоторых случаях суд поддерживает налогоплательщиков (постановление АС Северо-Кавказского округа от 16.01.2018 № А20-279/2017). Из материалов дела следует, что налоговая инспекция отказала в вычете НДС, так как деятельность налогоплательщика была убыточной, и деловую цель покупки дорогостоящего автомобиля, по мнению проверяющих, компания не доказала. Более того, на момент приобретения компания владела другими транспортными средствами.

Судьи признали решение налоговой инспекции незаконным. Налогоплательщик выполнил все требования Налогового кодекса РФ для вычета НДС, в том числе использование в предпринимательской деятельности (для выезда на встречи с контрагентами, заключение сделок). Подтверждением тому стали бланки путевых листов и журнал их учета.

Судьи подчеркнули, что ранее заявленный вычет по другому транспортному средству, так же как и убыточность деятельности налогоплательщика, не являются основанием для отказа в вычете НДС. Важна направленность на получение дохода, а не сам факт его получения. Инспекция не вправе оценивать эффективность и рациональность расходов.

### **Расчет суммы вычета НДС при совмещении режимов имеет свои особенности**

Сумму НДС к вычету необходимо рассчитывать пропорционально доходам, облагаемым НДС. Такой подход применяется в случае, если компания использует автомобиль в облагаемой и необлагаемой налогом деятельности. Если заявить НДС в полном объеме, то в вычете откажут (Определение ВС РФ от 14.03.2017 № 310-КГ17-1580).

Индивидуальный предприниматель попытался доказать неправомерность решения налоговой инспекции. Он использовал разные автомобили для розничной и оптовой деятельности. Да и пересаживаться с одного автомобиля на другой, чтобы решать вопросы в зависимости от вида деятельности, не имеет логики. Но доводы предпринимателя хоть и были приняты к сведению, на мнению судей не отразились. Вычет НДС в полном размере не положен.

Такой подход к вопросу вычета НДС при совмещении высказывался и ранее

### **К сведению**


В соответствии с пунктом 4 статьи 170 НК РФ налогоплательщики вправе заявить вычет НДС по всем приобретенным основным средствам.

(постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 02.04.2013).

### **Сначала купить, а потом сдать в аренду продавцу**

Приобретение автомобиля, а затем его сдача в аренду продавцу вызывает подозрения в фиктивности сделки. Вычет НДС по операции можно потерять. Особенно если при проверке обнаружатся, например, такие факты, что продавец и покупатель располагаются по одному и тому же адресу, заходят в «Банк-Клиент» с одного компьютера, взаимозависимы, оплата автомобиля была произведена путем взаимозачета обязательств, после продажи транспортное средство используется теми же лицами.

Несмотря на то что все факты указывают на наличие схемы, на самом деле это может быть не так. По крайней мере, у компании есть шанс выиграть суд (постановление АС Поволжского округа от 03.08.2017 № Ф06-23263/2017). Налогоплательщику удалось доказать свою правоту. Для этого им были представлены все необходимые документы, включая: договор купли-продажи, акт приема-передачи, счет-фактура, налоговая декларация по НДС, паспорт транспортного средства, копии платежных поручений, банковская выписка, акты взаимозачета.

Судьи пришли к выводу, что покупка имущества и его последующая передача в аренду не может быть основанием, которое свидетельствует о мнимости сделки. Налогоплательщик дал разумное объяснение на все вопросы инспекторов. 

**Приобретение автомобиля, а затем его сдача в аренду продавцу вызывает подозрения в фиктивности сделки**

### **К сведению**

Налоговый кодекс РФ не содержит понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата.

В силу принципа свободы экономической деятельности (ст. 8 ч. 1 Конституции РФ) налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность (Определение КС РФ от 04.06.2007 № 320-О-П).

Г.С. Колосова, эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению

## Как обосновать услуги посредника

Несмотря на то что сама по себе сделка при участии посредника не противоречит законодательству РФ, налоговые инспекторы проверяют ее с особой тщательностью, так как привлечение стороннего лица выглядит крайне нелогично, если есть возможность закупать товар непосредственно у производителя. Решения судей в вопросах посредничества неоднозначны. Все зависит от нюансов каждого дела. В статье рассмотрим аргументы, которые могут решить спор с инспекцией в пользу налогоплательщика.

Налоговые инспекторы не раз предъявляли претензии к налогоплательщику, который изначально закупал товары у производителя, а затем стал пользоваться услугами посредников

Одним из самых популярных доводов в пользу сделки с посредником являются привлекательные условия оплаты. Безусловно, отсутствие отсрочки платежа у производителя является существенным плюсом в пользу посредника (постановление АС Уральского округа от 14.12.2017 № Ф09-7135/2017). Как следует из материалов дела, производитель затребовал полную предоплату товара и обещал осуществить поставку товара только через 45 дней, а посредник согласился на аванс. Но такой аргумент как «привлекательные условия оплаты» может сойти на «нет», если налогоплательщик не воспользовался ими, а сделал полную предоплату, которую требовал производитель.

Помимо условий оплаты следует также сравнить цены. Незначительная разница между стоимостью товаров производителя и агента может решить вопрос в сторону налогоплательщика (постановление АС Оренбургской области от 01.06.2017 № А47-12146/2016), а вот существенное расхождение в цене – нет. Особенно если налогоплательщик изначально работал с производителем напрямую без посредника (постановление АС Московского округа от 25.01.2018 № А41-33728/2017).

Привлекательные условия сотрудничества могут заключаться не только в отсрочке платежа или быстрой поставке товаров. Иногда в пользу посредника говорит отсутствие штрафов у агента, в то время как у производителя они значительные (постановление ФАС Московского округа от 10.07.2012 № А40-99710/11-91-425).

Доказать деловую цель сделки с агентом поможет также отсутствие ответа производителя на предложение о сотрудничестве. Такой довод трудно оспорить, так как в данном случае налогоплательщику ничего не остается, как обратиться к посреднику (постановление АС Уральского округа от 26.04.2017 № Ф09-1638/17).

Более того, обезопасить себя от подозрений в умышленном занижении налога на прибыль за счет включения в цепь поставки посредника налогоплательщик может, если подтвердит факт получения письма поставщиком. Для этого предложение о сотрудничестве направляется с уведомлением (по почте или в электронном виде).

Налоговые инспекторы не раз предъявляли претензии к налогоплательщику, который изначально закупал товары у производителя, а затем стал пользоваться услугами посредников. Но даже в этом случае обосновать расходы на агента не так уж сложно. Главное – подтвердить нежелание поставщика напрямую поставлять продукцию налогоплательщику. Например, задолженность по оплате привела к отказу производителя от дальнейшего сотрудничества. В последующих отгрузках было отказано (постановление ФАС Центрального округа от 29.08.2013 № А09-8579/2012).

Если налогоплательщик предпринимал все возможные меры для сотрудничества с поставщиком, но без результата, то деловая цель сделки с посредником полностью доказана (постановление АС Поволжского округа от 01.09.2015 № Ф06-26545/2015, ФАС Северо-Западного округа от 10.06.2014 № А21-2534/2013, АС Уральского округа от 13.10.2016 № Ф09-9042/16).

Более того, налоговая инспекция не вправе требовать у налогоплательщика приобретать товар только у производителей (постановления АС Московского округа от 20.03.2015 № А40-83202/14, АС Поволжского округа от 19.10.2016 № Ф06-13285/2016, АС Уральского округа от 13.10.2016 № Ф09-9042/16), и необоснованная выгода не может возникнуть только при наличии у налогоплательщика возможности отказаться

от посредника и работать с производителем напрямую (постановления АС Московского округа от 16.03.2016 № Ф05-1820/2016, Волго-Вятского округа от 05.08.2015 № Ф01-2923/2015).

Схема с агентами хорошо известна проверяющим. Чем выше доход транзитной компании, тем существеннее можно снизить налог на прибыль, поэтому соответствие цены услуги посредника рынку также является плюсом в сторону налогоплательщика. Трудозатраты посредника должны соответствовать сумме вознаграждения.

Самым главным аргументом в споре с инспекторами является реальность сделки, подтверждением которой могут быть показания свидетелей, требования, электронная переписка (постановление АС Волго-Вятского округа от 05.08.2015 № Ф01-2923/2015) или письма самого производителя, который отпустил товары непосредственно агенту, а не налогоплательщику (постановление АС Поволжского округа от 03.05.2017 № Ф06-20193/2017).

Суд обращает внимание на документальное оформление сделки, а именно: отчет посредника, который включает в себя сведения о том, какие именно работы выполнил агент. Недостаточно указать только реквизиты договора и объем товара (постановление АС Уральского округа от 18.04.16 № Ф09-2490/2016).

Обосновать расходы на агента также будет проблематично, если в отчете посредника указываются одни и те же покупатели, хотя цель сотрудничества заключалась в привлечении новых клиентов (постановление АС Западно-Сибирского округа от 01.04.16 № Ф04-822/2016). Отсутствие отчета посредника – минус для налогоплательщика (постановление АС Уральского округа от 18.04.16 № Ф09-2490/2016).

А вот наличие у агента доверенности для того, чтобы представлять интересы налогоплательщика, может доказать реальность сделки, в то время как ее отсутствие суд может квалифицировать как фиктивность операций (постановление АС Уральского округа от 18.04.16 № Ф09-2490/2016). Важно содержание доверенности. Полномочий, которые в ней перечислены, должно быть достаточно для выполнения условий договора.

Пожалуй, еще два аргумента, которые можно привести в защиту налогоплательщика, – агент не является компанией-однодневкой и движение денежных средств. Как правило, налоговые инспекторы анализируют поступление средств на расчетный счет и расходы агента, а это может стать основанием для признания отсутствия умысла в занижении налогов или обналичивании денежных средств.

Отсутствие отчета посредника – минус для налогоплательщика

Е.Н. Галичевская, эксперт по налогообложению АО ПФ «СКБ Контур»

## Как правильно расторгнуть трудовой договор

Трудовые взаимоотношения с работником могут быть расторгнуты по разным причинам. Порой прекратить действие договорных отношений желает работодатель, иногда – сам работник. А в некоторых ситуациях расстаться хотят обе стороны. В статье дадим советы работодателю – как себя вести в каждой из этих ситуаций.

### Расторжение трудового договора по инициативе работника

#### Срок предупреждения об увольнении

Работник обязан предупредить работодателя о предстоящем увольнении не менее чем за две недели. Течение

этого срока начинается на следующий день после получения работодателем заявления работника об увольнении (ч. 1 ст. 80 ТК РФ).

Срок предупреждения об увольнении по собственному желанию может быть иным в следующих случаях:

- во время срока испытания – не менее чем за три календарных дня (ч. 4 ст. 71 ТК РФ);



Е.Н. Галичевская



## Пример 1

*Работник написал заявление об увольнении по собственному желанию и не указал в нем дату увольнения. После того как отдел кадров подсчитал двухнедельный срок предупреждения, выяснилось, что дата увольнения приходится на 17 марта – субботу, выходной день работника и отдела кадров. Когда следует уволить работника?*

*В такой ситуации возможны два варианта.*

*1. Работодатель объясняет работнику, что с учетом исчисления сроков по правилам статьи 14 ТК РФ последним днем работы работника в указанной ситуации будет понедельник, ближайший рабочий день. И если работодатель и работник достигают соглашения об оформлении увольнения в пятницу, работнику нужно отозвать первое заявление и написать новое заявление об увольнении по собственному желанию об увольнении 16 марта – в пятницу.*

*2. На заявлении проставляется резолюция об оформлении увольнения в ближайший рабочий день – 19 марта с учетом исчисления сроков, предусмотренных в статье 14 ТК РФ (Определение Самарского областного суда от 26.09.2011 № 33-10137, Апелляционное определение Архангельского областного суда от 11.08.2014 № 33-3916).*

- при увольнении руководителя организации – не менее одного месяца (ст. 280 ТК РФ);
- работников, заключивших трудовой договор на срок до двух месяцев – за три дня (ст. 292 ТК РФ);
- сезонных работников – за три календарных дня (ст. 296 ТК РФ).

Если в заявлении указан конкретный срок, с которого работник хочет расторгнуть трудовой договор, работодатель не имеет права уволить работника до истечения этого срока. Например, работник подал заявление 19 июня об увольнении по собственному желанию 3 августа. Несмотря на то что установленный законодательством срок (две недели) истекает 3 июля, работодатель не имеет права расторгнуть трудовой договор с работником до 3 августа.

По соглашению между работником и работодателем трудовой договор может быть расторгнут и до истечения срока предупреждения об увольнении: двух недель в общем случае и других сроков, установленных для особых случаев (ч. 2 ст. 80 ТК РФ).

Что делать, если работодатель не согласен расстаться с сотрудником раньше, чем истечет срок предупреждения, например, две недели? Виза на заявлении об увольнении «с отработкой двух недель» предполагает, что работник будет уволен позже срока, о котором он просил. Это означает, что срок увольнения определен в одностороннем порядке работодателем, а не по соглашению.

Единственный выход в данной ситуации – договариваться. В противном случае возможно судебное разбирательство, инициированное работником.

Обратите внимание: в случаях, когда заявление работника об увольнении по собственному желанию обусловлено невозможностью продолжения им работы (зачисление в образовательную организацию, выход на пенсию и другие случаи), а также в случаях установленного нарушения работодателем трудового законодательства и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права, локальных нормативных актов, условий коллективного договора, соглашения или трудового договора, работодатель обязан расторгнуть трудовой договор в срок, указанный в заявлении работника (ст. 80 ТК РФ).

Если работник написал заявление об увольнении по собственному желанию, но не указал в нем дату увольнения, попросите его уточнить эту дату и проставить ее на заявлении. Если работник отказывается уточнить дату увольнения, прежде чем самостоятельно определять ее, посмотрите трудовой договор: не находится ли работник на сроке испытания (срок предупреждения об увольнении по собственному желанию на испытании составляет три дня). В резолюции проставляйте дату увольнения с учетом правила об исчислении срока предупреждения со следующего дня.

### Оформление заявления и способы его подачи

Предупредить работодателя о своем намерении уволиться по собственному желанию работник должен в письменной форме. Форма такого предупреждения законодательно не установлена.

По соглашению между работником и работодателем трудовой договор может быть расторгнут и до истечения срока предупреждения об увольнении

*Работник направил работодателю скан-копию заявления об увольнении по собственному желанию. Правомерно ли увольнение работника по собственному желанию (п. 3 ч. 1 ст. 77 ТК РФ), если работодатель располагает копией заявления об увольнении при отсутствии оригинала?*

*Ответ: если у работодателя есть только копия, но нет оригинала заявления работника об увольнении по собственному желанию, то увольнение по пункту 3 части 1 статьи 77 ТК РФ в этом случае не может считаться законным, поскольку копия заявления не подтверждает добровольного волеизъявления работника на прекращение трудовых отношений. См., например, Определение Верховного суда РФ от 11.09.2017 № 20-КГ17-7: работник уволен по пункту 3 части 1 статьи 77 ТК РФ на основании копии заявления об увольнении по собственному желанию. Оригинал находился у работника. Судьи признали увольнение неправомерным.*

Предупреждение о прекращении трудового договора по инициативе работника может быть как написано от руки, так и напечатано на компьютере или заполнено с использованием трафаретных бланков. Обычно предупреждение оформляется в виде заявления, которое пишется в произвольной форме.

Трудовой кодекс не содержит препятствий для подачи заявления об увольнении по собственному желанию в любой форме, в том числе путем направления его по почте. Таким образом, работник может направить работодателю соответствующее заявление, к примеру, заказным письмом.

Роструд в письме от 05.09.2006 № 1551-6 сделал вывод, что предупредить работодателя об увольнении работник может не только в период работы, но и в период нахождения в отпуске и в период временной нетрудоспособности. При этом дата предполагаемого увольнения может также приходиться на указанные периоды.

Если заявление об увольнении получено таким способом, кадровая служба при подготовке приказа об увольнении должна проставить отметку на самом приказе о невозможности ознакомить с ним под подпись из-за фактического отсутствия работника на работе (ч. 1 ст. 84.1 ТК РФ). Обязательно в этот день направить работнику письмо с уведомлением и описью вложения о необходимости явиться за трудовой книжкой или дать свое письменное согласие на отправку трудовой книжки почтой на указанный работником адрес.

При получении заявления об увольнении работодателю нужно обратить внимание на следующие моменты:

- заявление должно содержать четкую формулировку, из которой следует, что работник желает прекратить трудовые

отношения («прошу уволить», «прошу расторгнуть трудовой договор» и т.п.);

- в заявлении должен быть указан последний день работы.

Формулировка заявления, свидетельствующая о том, что увольнение работника не было его добровольным волеизъявлением, может повлечь за собой подачу судебного иска со стороны последнего. Если работник докажет, что расторжение трудового договора носило вынужденный характер, то даже при наличии соответствующего заявления он может быть восстановлен на работе (подп. «а» п. 22 постановления Пленума ВС РФ от 17.03.2004 № 2).

При указании последнего дня работы в заявлении следует избегать конструкции с предлогом «с» (например, «прошу уволить с 22 мая»), поскольку в таком случае неясно, какой именно день будет последним днем работы (21 или 22 мая). Рекомендуются, чтобы работник указывал последний день работы без предлога «с» («прошу уволить меня 22 мая»). В этом случае таким днем будет день, отраженный в заявлении.

Заявление должно быть подписано работником. Без его подписи документ не имеет юридической силы и не является основанием для прекращения трудового договора.

### Отзыв заявления об увольнении

В соответствии с частью 4 статьи 80 ТК РФ работник может до истечения срока предупреждения о прекращении трудового договора (при предоставлении отпуска с последующим увольнением – до дня начала отпуска (ч. 4 ст. 127 ТК РФ)) отозвать свое заявление. Если стороны договорились об увольнении ранее, чем истек срок двухнедельного предупреждения, работник может отозвать свое заявление до даты, указанной

Предупредить работодателя об увольнении работник может не только в период работы, но и в период нахождения в отпуске и в период временной нетрудоспособности

**Пример 3**

*Работник 1 июня подал заявление об увольнении по собственному желанию 15 июня. 11 июня работник заболел и был нетрудоспособен до 24 июня. Поэтому трудовой договор с работником не был расторгнут 15 июня, и 25 июня работник вышел на работу. Можно ли уволить работника 25 июня?*

*Ответ: в период нахождения работника в отпуске, а также в период его временной нетрудоспособности не допускается расторжение трудового договора по инициативе работодателя (ст. 81 ТК РФ).*

*При этом прекращение трудового договора по инициативе работника производится в срок, определенный работником, в том числе и в период временной нетрудоспособности. То есть трудовой договор должен был быть расторгнут 15 июня.*

Работник не вправе отозвать заявление в случае, если обязанность работодателя принять на работу другого работника возникла на основании закона

в нем. В такой ситуации работодатель не вправе уволить работника, за исключением случая, если на его место уже приглашен в письменной форме другой работник, которому по закону нельзя отказать в трудоустройстве (например, если работник приглашен в порядке перевода от другого работодателя (ч. 4 ст. 64 ТК РФ)).

Работник не вправе отозвать заявление в случае, если обязанность работодателя принять на работу другого работника возникла на основании закона. Таким образом, добровольно принятая на себя работодателем обязанность принять другого работника не может являться основанием для отказа в реализации права на отзыв заявления, если другой работник приглашен в порядке перевода и еще не уволен с предыдущего места работы. Если же другой работник был приглашен в письменной форме и уже уволен, то у прежнего работника отсутствует право на отзыв своего заявления об увольнении.

**Оформление процедуры увольнения**

Алгоритм оформления увольнения выглядит следующим образом.

1. Получение от работника заявления об увольнении по собственному желанию.
2. Регистрация заявления в установленном у работодателя порядке.
3. Оформление приказа на увольнение по унифицированной форме.
4. Регистрация приказа.
5. Ознакомление работника с приказом под подпись.
6. Оформление записки-расчета при прекращении трудового договора с работником.
7. Выплата всех причитающихся работнику сумм не позднее дня увольнения.
8. Внесение записи о прекращении трудового договора в личную карточку Т-2. Ознакомление работника

с внесенной записью в карточку Т-2 под подпись.

9. Внесение записи о прекращении трудового договора в трудовую книжку. Запись в трудовую книжку об основании и причине прекращения трудового договора должна производиться в точном соответствии с формулировками Трудового кодекса РФ или иного федерального закона со ссылкой на соответствующие статью, часть статьи, пункт статьи.

10. Ознакомление работника с внесенной в трудовую книжку записью под подпись. Выдача трудовой книжки на руки.

11. Подпись работника о получении трудовой книжки на руки в книге учета трудовых книжек и вкладышей к ним. Прекращение трудового договора оформляется приказом (распоряжением) работодателя (ч. 1 ст. 84.1 ТК РФ). Для этого используется унифицированная форма № Т-8 (утв. постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 № 1) или форма, разработанная работодателем самостоятельно.

При использовании формы № Т-8 в строке «Основание прекращения (расторжения) трудового договора (увольнения)» необходимо указать, что трудовой договор расторгнут по инициативе работника, и сослаться на пункт 3 части 1 статьи 77 ТК РФ. В качестве основания для издания приказа приводятся реквизиты заявления работника.

Приказ о расторжении договора по инициативе работника обычно издается в последний день работы, указанный в заявлении работника. Однако нужно учитывать, что бухгалтерия должна произвести все выплаты, причитающиеся работнику, или удержать из его расчета излишне выплаченные суммы. Это следует сделать на основании первичного учетного документа, которым является приказ о прекращении трудового договора, подписанный руководителем

организации. Поэтому для своевременного совершения всех действий, связанных с увольнением работника, приказ о расторжении договора может быть составлен ранее дня прекращения договора. Законодательный запрет на это не установлен.

Если работник в соответствии с частью 4 статьи 80 ТК РФ реализует свое право на отзыв заявления после издания приказа и до увольнения, приказ подлежит отмене. С приказом (распоряжением) о прекращении трудового договора нужно ознакомить работника под подпись. Если данный документ невозможно довести до сведения работника или работник отказывается ознакомиться с ним под подпись, в приказе (распоряжении) делается соответствующая запись (ч. 2 ст. 84.1 ТК РФ).

### Оформление записки-расчета

С 2013 года этот документ не является обязательным, но по-прежнему целесообразен. Записка-расчет применяется для учета и расчета причитающейся заработной платы и других выплат работнику при прекращении действия трудового договора. Составляется работником кадровой службы или уполномоченным на это лицом. Расчет причитающейся заработной платы и других выплат производится работником бухгалтерии.

### Внесение записи об увольнении в трудовую книжку

Необходимость внесения в трудовую книжку такой записи следует из части 4 статьи 66 ТК РФ, пункта 4 Правил ведения и хранения трудовых книжек, изготовления бланков трудовой книжки и обеспечения ими работодателей (утв. постановлением Правительства РФ от 16.04.2003 № 225), пункта 5.2 Инструкции по заполнению трудовых книжек (утв. постановлением Минтруда России от 10.10.2003 № 69).

В случае увольнения работника по собственному желанию запись об основании и о причине увольнения приводится в соответствии с формулировкой, предусмотренной пунктом 3 части 1 статьи 77 ТК РФ, со ссылкой на данную норму. Запись об увольнении в трудовую книжку работника вносится по следующим правилам (п. 5.1 Инструкции по заполнению трудовых книжек):

- в графе 1 ставится порядковый номер вносимой записи. Нумерация в трудовой книжке сквозная;
- в графе 2 указывается дата увольнения. Даты во всех разделах трудовой книжки вносятся следующим образом: число и месяц – двузначными, год – четырехзначными арабскими цифрами, например 01.06.2018 (абз. 1 п. 1.1 Инструкции по заполнению трудовых книжек);
- графа 3 предназначена для указания причины и основания увольнения работника. Записи об основании и причине прекращения трудового договора должны точно соответствовать формулировкам Трудового кодекса РФ или иного федерального закона со ссылкой на статью, часть статьи, пункт статьи (ч. 5 ст. 84.1 ТК РФ, п. 10 Правил ведения и хранения трудовых книжек);
- в графе 4 проставляются реквизиты приказа (распоряжения) об увольнении. Сокращения не допускаются. Например, нельзя писать «пр.» вместо «приказ», «расп.» вместо «распоряжение» (абз. 2 п. 1.1 Инструкции по заполнению трудовых книжек).  
Следует обратить внимание на то, что в правоприменительной практике не сложилось единого мнения о формулировке записи в трудовой книжке при прекращении трудового договора. Согласно одной точке зрения, нужно использовать формулировку «уволен». Она аргументирована тем, что на основании части 4 статьи 66 ТК РФ в трудовую книжку вносятся сведения об увольнении работника.

Другая точка зрения заключается в том, что целесообразна формулировка «трудовой договор расторгнут» или «трудовой договор прекращен». Это объясняется тем, что, согласно части 5 статьи 84.1 ТК РФ, запись в трудовую книжку об основании и причине прекращения трудового договора должна точно соответствовать формулировкам Трудового кодекса РФ или иного федерального закона и производиться со ссылкой на нормы указанного кодекса или иного федерального закона.

Согласно пункту 10 Правил ведения и хранения трудовых книжек, запись об увольнении вносится в трудовую книжку на основании приказа (распоряжения) работодателя и должна точно соответствовать тексту приказа (распоряжения). Форма такого приказа (утв.

С приказом (распоряжением) о прекращении трудового договора нужно ознакомить работника под подпись

При получении трудовой книжки работник должен расписаться в личной карточке



постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 № 1) называется «Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)». Следовательно, в тексте приказа прекращение (расторжение) трудового договора и увольнение работника употребляются как тождественные понятия. Таким образом, использование в трудовой книжке формулировки «трудо- вой договор расторгнут...» не нарушает требования о соответствии записи в трудовой книжке тексту приказа.

При увольнении работника (прекращении трудового договора) все записи, внесенные в его трудовую книжку за время работы у данного работодателя, заверяются подписью лица, ответственного за ведение трудовых книжек, печатью работодателя (при ее наличии), а также подписью самого работника (за исключением случаев, указанных в абзаце 1 пункта 36 Правил ведения и хранения трудовых книжек). Это следует из пункта 35 Правил ведения и хранения трудовых книжек.

### Запись в личной карточке по форме Т-2

Когда трудовой договор прекращается по инициативе работника, сведения об этом вносят в раздел XI личной карточки по унифицированной форме № Т-2 (утв. Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 № 1) или формы, разработанной фирмой самостоятельно. В этой графе необходимо указать основание прекращения трудового договора, дату увольнения и реквизиты соответствующего приказа (распоряжения). Работник кадровой службы ставит подпись в соответствующей строке этого раздела. При получении трудовой книжки работник должен расписаться в личной карточке (п. 41 Правил ведения и хранения трудовых книжек).

### Какие документы должны быть выданы работнику при увольнении?

Документы, выдаваемые работнику при увольнении, подразделяются:

- на обязательные (выдаются без заявления работника);
  - выдаваемые по заявлению работника.
- Так, к обязательным документам относятся:
- трудовая книжка (ч. 4 ст. 84.1 ТК РФ);
  - справка о сумме заработка за два календарных года, предшествующих году прекращения работы, и текущий календарный год, на которую были начислены страховые взносы в Фонд социального страхования РФ в соответствии с Федеральным законом от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» (за период по 31 декабря 2016 года включительно) и (или) в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (начиная с 1 января 2017 года), и о количестве календарных дней, приходящихся в указанном периоде на периоды временной нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам, отпуска по уходу за ребенком, период освобождения работника от работы с полным или частичным сохранением заработной платы в соответствии с законодательством РФ, если на сохраняемую заработную плату за этот период указанные страховые взносы не начислялись.

Выдача этой справки в день прекращения работы предусмотрена пунктом 3 части 2 статьи 4.1 Федерального закона от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством».

Работодатель несет ответственность за достоверность сведений, содержащихся в справке (ст. 15.1 Закона № 255-ФЗ).

При выдаче справки желательно получить от работника письменное подтверждение ее получения. Для этого работодатель может использовать документ, применяемый им при учете выданных справок. Форма справки и порядок ее выдачи утверждены приказом Минтруда России от 30.04.2013 № 182н.

Кроме того, к обязательным относятся документы, содержащие сведения, предусмотренные пунктами 2–2.3 статьи 11

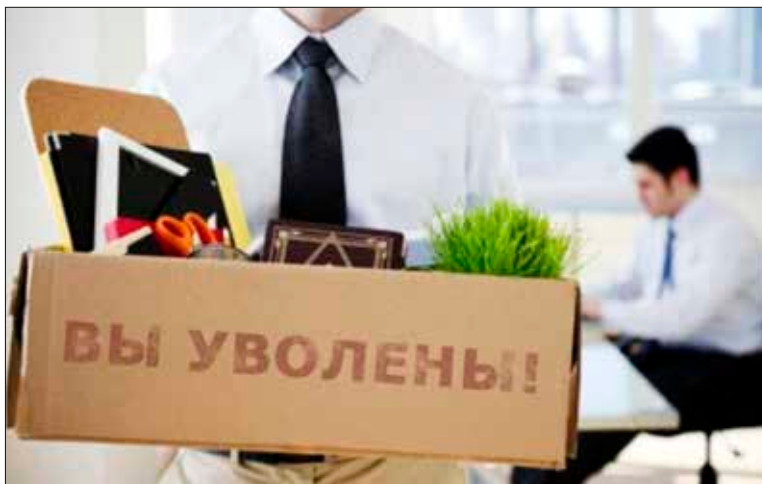
Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования» (абз. 2 п. 4 ст. 11 Закона № 27-ФЗ), а именно:

- сведения о страховом стаже застрахованного лица (п. 2 ст. 11 Закона № 27-ФЗ). Рекомендуем предоставлять их в виде выписки из формы СЗВ-СТАЖ (утв. постановлением Правления ПФР от 11.01.2017 № 3п) в отношении увольняемого работника;
- сведения из реестра застрахованных лиц (п. 2.1 ст. 11 Закона № 27-ФЗ, ч. 4 ст. 9 Федерального закона от 30.04.2008 № 56-ФЗ). Данные сведения рекомендуем предоставлять в виде выписки из формы ДСВ-3 (утв. постановлением Правления ПФР 09.06.2016 № 482п) в отношении увольняемого работника;
- сведения о застрахованном лице (п. 2.2 ст. 11 Закона № 27-ФЗ). Рекомендуем предоставлять их в виде выписки из формы СЗВ-М (утв. постановлением Правления ПФР от 01.02.2016 № 83п) за месяц, в котором увольняется работник. В разделе 4 этой формы следует указать сведения только о самом увольняемом работнике;
- персонифицированные сведения о застрахованном лице (п. 2.3 ст. 11 Закона № 27-ФЗ). Рекомендуем предоставлять такие сведения в виде выписки из раздела 3 формы расчета по страховым взносам. В ней следует указать сведения о работнике за отчетный период, в котором тот уволился, то есть с начала текущего квартала по дату увольнения (п. 22.1 Порядка заполнения расчета, утвержденного приказом ФНС России от 10.10.2016 № ММВ-7-11/551@).

Порядок выдачи указанных документов, содержащих сведения об увольняемом работнике, законодательно не урегулирован. С учетом положений статей 2, 3 Федерального закона от 27.07.2006 № 152-ФЗ «О персональных данных» рекомендуем выдавать заверенные выписки.

К документам, выдаваемым в день прекращения трудового договора по письменному заявлению работника, относятся, например (ч. 1 ст. 62, ч. 2, 4 ст. 84.1 ТК РФ):

- 1) копия приказа о приеме на работу;
- 2) копии приказов о переводах на другую работу;
- 3) копия приказа об увольнении;
- 4) выписка из трудовой книжки;
- 5) справка о заработной плате;
- 6) справка о периоде работы у данного работодателя.



Помимо этого работодатель обязан по заявлению работника выдать:

- справку о полученных доходах и удержанных суммах налога по утвержденной форме (п. 3 ст. 230 НК РФ). Соответствующая форма 2-НДФЛ и порядок ее заполнения утверждены приказом ФНС России от 30.10.2015 № ММВ-7-11/485@;
- справку о среднем заработке за последние три месяца по последнему месту работы. Это следует из совокупности норм статьи 62 ТК РФ, пункта 2 статьи 3 Закона РФ от 19.04.1991 № 1032-1 «О занятости населения в Российской Федерации», подпункта «в» пункта 4 Правил регистрации граждан в целях поиска подходящей работы (утв. постановлением Правительства РФ от 07.09.2012 № 891), подпункта «г» пункта 4 Правил регистрации безработных граждан (утв. постановлением Правительства РФ от 07.09.2012 № 891). Рекомендованная форма справки приведена в письме Минтруда России от 15.08.2016 № 16-5/В-421.

Копии документов, связанных с работой, должны быть заверены надлежащим образом и предоставляться работнику безвозмездно (ч. 1 ст. 62, ч. 4 ст. 84.1 ТК РФ).

Для заверения копии документа ниже реквизита «Подпись» нужно проставить:

- надпись «Верно»;
- должность, подпись и расшифровку подписи (инициалы, фамилию) лица, заверившего копию;
- дату заверения.

Копию можно заверить печатью, определяемой по усмотрению самим работодателем. Это предусмотрено пунктом 3.26 ГОСТ Р 6.30-2003 (утв. постановлением Госстандарта России от 03.03.2003 № 65-ст).

Копии документов, связанных с работой, должны быть заверены надлежащим образом и предоставляться работнику безвозмездно

И.Б. Ланина, аудитор

## Когда бухгалтеру следует вспомнить о минимальном размере оплаты труда

Минимальный размер оплаты труда (МРОТ) применяется для регулирования оплаты труда и определения размеров пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, а также для иных целей обязательного социального страхования. Рассмотрим ситуации, когда в расчетах используется МРОТ.



И.Б. Ланина

Установление МРОТ является социальной гарантией по оплате труда работников, что закреплено в Трудовом кодексе РФ и Федеральном законе от 19.06.2000 № 82-ФЗ «О минимальном размере оплаты труда» (далее – Закон № 82-ФЗ).

МРОТ устанавливается одновременно на всей территории Российской Федерации федеральным законом и не может быть ниже величины прожиточного минимума трудоспособного населения.

Прожиточный минимум в целом по Российской Федерации определяется Правительством РФ ежеквартально на основании потребительской корзины и данных федерального органа исполнительной власти по статистике об уровне потребительских цен на продукты питания, непродовольственные товары и услуги и расходов по обязательным платежам и сборам.

Кроме федерального МРОТ в субъектах Российской Федерации региональным соглашением о минимальной заработной плате может устанавливаться размер минимальной заработной платы в данном субъекте. Размер минимальной заработной платы в субъекте Российской Федерации не может быть ниже федерального МРОТ.

Применение региональной величины МРОТ обязательно в отношении всех работников, которые трудятся в соответствующем субъекте, кроме работников организаций, которые финансируются из федерального бюджета или соблюли процедуру отказа от присоединения к региональному МРОТ.

В 2018 году МРОТ менялся дважды:

- с 1 января 2018 года он стал 9489 руб.;
- с 1 мая 2018 года – 11 163 руб. (величина прожиточного минимума трудоспособного населения).

В дальнейшем МРОТ будет зависеть от величины прожиточного минимума трудоспособного населения.

Рассмотрим различные ситуации, когда в расчетах используется МРОТ.

### Оплата труда

Месячная заработная плата работника, полностью отработавшего за этот период норму рабочего времени и выполнившего нормы труда (трудовые обязанности), не может быть ниже МРОТ. В случае если работнику установлен оклад меньше МРОТ, работодатель обязан доплачивать ему до уровня МРОТ.

Минимальный размер оплаты труда, установленный федеральным законом, обеспечивается:

- организациями, финансируемыми из федерального бюджета, – за счет средств федерального бюджета, внебюджетных средств, а также средств, полученных от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности;
- организациями, финансируемыми из бюджетов субъектов Российской Федерации, – за счет средств бюджетов субъектов Российской Федерации, внебюджетных средств, а также средств, полученных от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности;
- организациями, финансируемыми из местных бюджетов, – за счет средств местных бюджетов, внебюджетных средств, а также средств, полученных от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности;
- другими работодателями – за счет собственных средств.

Здесь имеет смысл вспомнить о совместителях, а также о работниках, отработавших не полную норму рабочего времени.

Продолжительность рабочего времени при работе по совместительству в течение одного месяца (другого учетного

Кроме федерального МРОТ в субъектах Российской Федерации региональным соглашением о минимальной заработной плате может устанавливаться размер минимальной заработной платы в данном субъекте

## Пример 1

*Менеджер оформилась внутренним совместителем в своей организации на должность уборщицы на 0,5 ставки. По основной работе у нее оклад 30000 руб. Согласно штатному расписанию, зарплата уборщицы установлена в размере 10000 руб.*

*Июнь 2018 года работница отработала полностью на обеих должностях. Ей следует начислить следующие выплаты:*

- 30000 руб. – зарплата по основной должности;
- 5000 руб. – зарплата за работу по совместительству;
- 581,50 руб. – доплата по совместительству до федерального МРОТ пропорционально отработанному времени ( $11163 \text{ руб.} \times 0,5 - 5000 \text{ руб.}$ ).

**МРОТ**  
устанавливается  
для всех  
работников,  
в том числе  
и совместителей

периода) не должна превышать половины месячной нормы рабочего времени (нормы рабочего времени за другой учетный период), установленной для соответствующей категории работников. Соответственно совместители не отработывают полностью норму рабочего времени.

Тем не менее, так как МРОТ устанавливается для всех работников, в том числе и совместителей, то сравнение заработной платы совместителя следует производить с МРОТ пропорционально отработанному времени. Данное положение распространяется как на внутренних, так и на внешних совместителей.

### Пособия по временной нетрудоспособности

В Федеральном законе от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» (далее – Закон № 255-ФЗ) и Положении об особенностях порядка исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячного пособия по уходу за ребенком гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (утв. постановлением Правительства РФ от 15.06.2007 № 375, далее – Положение № 375), названы три случая, когда для расчета пособий учитывается минимальный размер оплаты труда, установленный федеральным законом на день наступления страхового случая (см. таблицу):

- 1) в расчетном периоде работник не имел заработка или его средний заработок, рассчитанный за расчетный период, в расчете за полный календарный месяц ниже МРОТ (ч. 1.1 ст. 14 Закона № 255-ФЗ и п. 11(1) Положения № 375);
- 2) страховой стаж работника на момент начала нетрудоспособности менее 6 месяцев (ч. 6 ст. 7 Закона № 255-ФЗ и п. 20 Положения № 375);

3) при наличии одного или нескольких оснований для снижения пособия по временной нетрудоспособности, указанных в части 1 статьи 8 Закона № 255-ФЗ и пункте 21 Положения № 375 (ч. 2 ст. 8 Закона № 255-ФЗ и п. 22 Положения № 375).

Рассмотрим на примерах, как рассчитывается пособие в подобных случаях.

1. ФСС РФ в письме от 11.03.2011 № 14-03-18/05-2129 дает разъяснения, как рассчитывать пособие в ситуации, когда у работника в расчетном периоде нет заработка или его средний заработок за расчетный период меньше МРОТ: сравнение среднего месячного заработка застрахованного лица, определенного за расчетный период, с МРОТ производится через средний дневной заработок (пример 2).

2. Если работник проработал менее 6 месяцев, размер пособия не должен превышать МРОТ. Не забываем, что страховой стаж работника менее 5 лет. Следовательно, при расчете пособия средний заработок учитывается в размере 60% (пример 3).

3. При нарушении режима в период нетрудоспособности размер пособия не должен превышать МРОТ.

Основаниями для снижения размера пособия по временной нетрудоспособности являются:

- 1) нарушение застрахованным лицом без уважительных причин в период временной нетрудоспособности режима, предписанного лечащим врачом;
- 2) неявка застрахованного лица без уважительных причин в назначенный срок на врачебный осмотр или на проведение медико-социальной экспертизы;
- 3) заболевание или травма, наступившие вследствие алкогольного, наркотического, токсического опьянения или действий, связанных с таким опьянением.

Размер пособия не должен превышать МРОТ – в первом и втором случаях со дня, когда было допущено нарушение,



Расчет пособий исходя из МРОТ

Ситуация	Правила расчета
Нет заработка в расчетном периоде или средний заработок ниже МРОТ	Средний заработок, исходя из которого исчисляются пособия, принимается равным МРОТ
Страховой стаж на момент начала нетрудоспособности менее шести месяцев	Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается в размере, не превышающем за полный календарный месяц МРОТ
Наличие нарушений режима в период нетрудоспособности	Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается застрахованному лицу в размере, не превышающем за полный календарный месяц МРОТ

Работник предъявил листок нетрудоспособности с 18 по 30 июля 2018 года (13 календарных дней). Он приступил к работе у данного работодателя 4 июля 2017 года. В 2017 году его заработок, учитываемый для расчета пособий, составил 145000 руб. До этого работник нигде не работал. Среднедневной заработок за расчетный период составит 119,18 руб. (145000 руб. : 730 дн. x 60%). При его пересчете на полный календарный месяц (119,18 руб. × 31 дн. = 3694,58 руб.) выяснилось, что он ниже МРОТ, установленного законодательством (с 1 мая 2018 года – 11163 руб.). Поэтому средний заработок принимается равным минимальному размеру оплаты труда. Соответственно пособие рассчитывается следующим образом: 11163 руб. × 24 мес. : 730 дн × 13 дн. = 4771,04 руб.

**Пример 2**

Работник предъявил листок нетрудоспособности с 18 по 30 июля 2018 года (13 календарных дней). Он приступил к работе у данного работодателя 1 сентября 2017 года. В 2017 году его заработок, учитываемый для расчета пособий, составил 450000 руб. До этого работник нигде не работал. Среднедневной заработок за расчетный период составит 369,86 руб. (450000 руб. : 730 дн. x 60%). При его пересчете на полный календарный месяц (369,86 руб. × 31 дн. = 11465,75 руб.) выяснилось, что он выше МРОТ, установленного законодательством (с 1 мая 2018 года – 11163 руб.). В этом случае пособие рассчитывается следующим образом: 11163 руб. × 24 мес. : 730 дн. × 13 дн. = 4771,04 руб.

**Пример 3**

в третьем – за весь период нетрудоспособности (пример 4).

Во всех рассмотренных выше трех случаях МРОТ берется с учетом районных коэффициентов в районах и местностях, в которых в установленном порядке они применяются.

**Пособия по беременности и родам**

Пособие по беременности и родам рассчитывается исходя из 100% среднего заработка работницы.

В случае если страховой стаж работницы менее шести месяцев, то пособие выплачивается в размере, не превышающем за полный календарный месяц минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом. В районах и местностях,

в которых в установленном порядке применяются районные коэффициенты к заработной плате, – в размере, не превышающем минимального размера оплаты труда с учетом этих коэффициентов.

**Пособия по уходу за ребенком до достижения им возраста 1,5 года**

В Законе № 255-ФЗ рассматривается только одна ситуация, когда для расчета данного пособия учитывается минимальный размер оплаты труда, установленный федеральным законом на день наступления страхового случая. А именно: в расчетном периоде работница (или другой получатель пособия) не имела заработка или ее средний заработок, рассчитанный за расчетный

Пособие по беременности и родам рассчитывается исходя из 100% среднего заработка работницы

**Пример 4**

*Работник предъявил листок нетрудоспособности с 18 по 30 июля 2018 года (13 календарных дней). Заболевание наступило вследствие алкогольного опьянения.*

*Его заработок, учитываемый для расчета пособий, составил в 2016 году 165000 руб., в 2017 году – 170000 руб. Страховой стаж на момент начала нетрудоспособности – 9 лет 2 месяца и 9 дней.*

*Среднедневной заработок за расчетный период составит:*

*(165000 руб. + 170000 руб.) : 730 дн. = 458,90 руб/дн.*

*При его пересчете на полный календарный месяц (458,90 руб. × 31 дн. = 14225,9 руб.) выяснилось, что он выше МРОТ, установленного законодательством (с 1 мая 2018 года – 11163 руб.).*

*Тем не менее пособие рассчитывается следующим образом:*

*11163 руб. × 24 мес. : 730 дн. × 13 дн. = 4771,04 руб.*

*Если бы пособие рассчитывалось в обычном случае, то его размер составил бы 5965,70 руб. (458,90 руб/дн. × 13 кал. дн.).*

**Пример 5**

*Работница уходит в отпуск по беременности и родам 1 июня 2018 года. Она приступила к работе 10 января 2018 года. До этого нигде не работала. Страховой стаж на начало отпуска по беременности и родам составил 1 месяца и 22 дня.*

*Пособие будет рассчитываться исходя из МРОТ, действующего на эту дату: 11163 руб. × 24 мес. : 730 дн. × 140 кал. дн. = 51380,38 руб.*

**Пример 6**

*Возьмем условия из примера 5. Пособие работнице выплачено исходя из минимального размера оплаты труда, так как ее страховой стаж на момент предоставления отпуска по беременности и родам менее 6 месяцев. После окончания данного отпуска она написала заявление на предоставление ей отпуска по уходу за ребенком до достижения им возраста 1,5 лет.*

*Так как ни в расчетном периоде, ни до него работница не имела начисленной заработной платы, ежемесячно ей будет выплачиваться пособие, равное минимальному размеру оплаты труда, установленному на дату наступления события (с 1 мая 2018 года – 11163 руб.).*

период, в расчете за полный календарный месяц ниже МРОТ (ч. 1.1 ст. 14 Закона № 255-ФЗ и п. 11(1) Положения № 375).

В этом случае средний заработок, исходя из которого исчисляется пособие, принимается равным минимальному размеру оплаты труда, установленному федеральным законом на день наступления страхового случая. При этом и само пособие по уходу за ребенком определяется исходя из минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на день наступления страхового случая. Средний дневной заработок не рассчитывается, и коэффициент 30,4<sup>1</sup> не применяется (пример 6).

Даже если работница (другой получатель пособия) работает в условиях неполного рабочего времени, исчисленное ежемесячное пособие по уходу за ребенком не может быть меньше минимального размера ежемесячного пособия по уходу за ребенком, установленного Федеральным законом от 19.05.1995

№ 81-ФЗ «О государственных пособиях гражданам, имеющим детей» (пример 7).

**Учебные отпуска**

Для работников, совмещающих работу с обучением по имеющим государственную аккредитацию образовательным программам, предусматривается ряд социальных гарантий. Учащимся работникам при условии их успешного обучения по соглашению сторон может быть сокращено рабочее время:

- работникам, осваивающим имеющие государственную аккредитацию программы бакалавриата, программы специалитета или программы магистратуры по заочной и очно-заочной формам обучения, а также образовательные программы среднего профессионального образования по очно-заочной и заочной формам обучения, в течение 10 учебных месяцев перед началом прохождения государственной итоговой аттестации устанавливается по их желанию рабочая неделя,

Учащимся работникам при условии их успешного обучения по соглашению сторон может быть сокращено рабочее время

<sup>1</sup> 30,4 – это среднее число календарных дней в месяце (365 кал. дн.: 12 мес.), применяемое для расчета пособия по уходу за ребенком до достижения им 1,5 лет.

Работница приступила к работе в феврале 2018 года на 0,25 ставки. До этого момента она нигде не работала. В мае она предоставила листок нетрудоспособности в связи с беременностью. После окончания данного отпуска она написала заявление на предоставление ей отпуска по уходу за ребенком до достижения им возраста 1,5 лет.

Так как ни в расчетном периоде, ни до него работница не имела начисленной заработной платы, размер пособия следует рассчитать пропорционально минимальному размеру оплаты труда (с 1 мая 2018 года – 11163 руб.):

$11163 \text{ руб.} \times 0,25 = 2790,75 \text{ руб.}$

Но так как эта величина меньше минимального размера пособия по уходу за ребенком, установленного законодательством<sup>2</sup>, то ей будет выплачиваться пособие в минимальном размере – 3142,33 руб.

сокращенная на 7 часов. За время освобождения от работы указанным работникам выплачивается 50% среднего заработка по основному месту работы, но не ниже минимального размера оплаты труда;

- работникам, осваивающим имеющие государственную аккредитацию образовательные программы основного общего или среднего общего образования по очно-заочной форме обучения, в период учебного года устанавливается по их желанию рабочая неделя, сокращенная на один рабочий день или на соответствующее ему количество рабочих часов (при сокращении рабочего дня (смены) в течение недели). За время освобождения от работы указанным работникам выплачивается 50% среднего заработка по основному месту работы, но не ниже минимального размера оплаты труда.

### Ответственность за несоблюдение минимального размера оплаты труда

За нарушение трудового законодательства виновные лица, а к ним в первую очередь относятся руководители организаций, могут быть привлечены к гражданско-правовой, административной и уголовной ответственности в порядке, установленном федеральными законами.

За установление заработной платы в размере менее размера, предусмотренного трудовым законодательством, применяются следующие штрафные санкции (п. 6 ст. 5.27 ТК РФ):


- для должностных лиц – от 10000 до 20000 руб.;
- для юридических лиц – от 30000 до 50000 руб.;
- для лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, – от 1000 до 5000 руб.

Штраф может быть заменен предупреждением. Повторное нарушение лицом, ранее подвергнутым административному наказанию за аналогичное правонарушение, наказывается еще строже (ч. 6 ст. 5.27 ТК РФ). Предусмотрено наложение административного штрафа:

- на должностных лиц – в размере от 20000 до 30000 руб.;
- на лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, – от 10000 до 30000 руб.;
- на юридических лиц – от 50000 до 100000 руб.

Для должностных лиц предусмотрена замена штрафа на дисквалификацию на срок от одного года до трех лет.

Если же в период свыше 2-х месяцев заработная плата выплачивается в размере ниже установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда и будет выявлена корыстная или иная личная заинтересованность руководителя организации (филиала, представительства или иного обособленного структурного подразделения организации), работодателя – физического лица, то это лицо может быть привлечено к уголовной ответственности по пункту 2 статьи 145.1 Уголовного кодекса РФ. По данной статье предусмотрено следующее наказание:

- штраф в размере от 100000 до 500000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до трех лет;
- либо принудительные работы на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового;
- либо лишение свободы на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового. 

## Пример 7

За установление заработной платы в размере менее размера, предусмотренного трудовым законодательством, применяются штрафные санкции

<sup>2</sup> С 1 февраля 2017 года минимальный размер пособия по уходу за первым ребенком установлен Федеральным законом от 06.04.2015 № 68-ФЗ и постановлением Правительства РФ от 15.11.2017 № 1378.

Т.В. Каратаева, Е.Н. Королева, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

## НеЭлектронный документооборот

Исполнитель направил посредством электронной почты акт выполненных работ, в котором стоит черная круглая печать и подпись, то есть печать и подпись не синего цвета, пометки на документе «электронно» нет, документ в формате Word и может редактироваться. У исполнителя был запрошен оригинал акта выполненных работ. Однако он отказался представить его, ссылаясь на письмо Минфина России от 17.07.2017 № 03-03-06/1/45323. Являются ли требования по представлению оригинала документа правомерными?

Налоговое законодательство не содержит специальных требований в отношении оформления первичных документов, которыми подтверждаются произведенные затраты

Согласно пункту 1 статьи 252 НК РФ, одним из обязательных условий признания осуществленных налогоплательщиком затрат при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций является их документальная подтвержденность.

Под документально подтвержденными расходами в соответствии с абзацем 4 пункта 1 статьи 252 НК РФ понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными, в частности, в соответствии с законодательством РФ.

Налоговое законодательство не содержит специальных требований в отношении оформления первичных документов, которыми подтверждаются произведенные затраты. При этом понятие «первичные учетные документы», в силу пункта 1 статьи 11 НК РФ, определяется в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете. Таким образом, в части оформления и хранения первичных документов прежде всего необходимо руководствоваться требованиями Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ).

Согласно части 5 статьи 9 Закона № 402-ФЗ, первичный учетный документ составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

Отметим, что в настоящее время отсутствуют какие-либо федеральные стандарты, устанавливающие требования к документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, в том числе виды электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета. Поэтому при использовании электронных подписей необходимо руководствоваться Федеральным законом от 06.04.2011 № 63-ФЗ «Об электронной подписи»

(далее – Закон № 63-ФЗ). На это указывает часть 1 статьи 30 Закона № 402-ФЗ.

В связи с этим, по мнению специалистов Минфина России, до принятия соответствующего федерального стандарта бухгалтерского учета организация может в целях бухгалтерского учета и налогообложения использовать при оформлении первичных учетных документов в электронном виде любой предусмотренный Законом № 63-ФЗ вид электронной подписи. В соответствии с пунктом 1 статьи 5 Закона № 63-ФЗ установлены виды электронной подписи: простая электронная подпись и усиленная, которая в свою очередь может быть квалифицированной и неквалифицированной.

В соответствии с частью 2 статьи 6 Закона № 63-ФЗ информация в электронной форме, подписанная простой электронной подписью или неквалифицированной электронной подписью, признается электронным документом, равнозначным документу на бумажном носителе, подписанному собственноручной подписью, в случаях, установленных федеральными законами, принимаемыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами или соглашением между участниками электронного взаимодействия.

Первичные учетные документы, составленные в электронном виде и заверенные электронной подписью лиц, ответственных за совершение хозяйственных операций и правильность их оформления, могут использоваться для подтверждения расходов в целях налогообложения прибыли (см. также письмо Минфина России от 27.10.2008 № 03-03-06/1/605).

Аналогичное мнение высказано в письмах Минфина России от 20.12.2017 № 03-03-06/1/85248, от 17.07.2017 № 03-03-06/1/45323, 12.09.2017 № 03-03-06/1/58456,



от 12.09.2016 № 03-03-06/2/53176, в которых говорится, что электронные документы, обращающиеся в рамках соглашений между участниками электронного взаимодействия, подписанные простой электронной подписью, признаются для целей бухгалтерского учета и налогообложения равнозначными документу на бумажном носителе, подписанному собственноручной подписью, в случаях, установленных соглашением.

При этом в целях подтверждения расходов по налогу на прибыль аутентичность электронного первичного документа, подписанного простой электронной подписью, должна быть обеспечена наличием в соответствующем соглашении между контрагентами порядка проверки электронных подписей. Данное мнение нашло отражение в письме ФНС России от 19.05.2016 № СД-4-3/8904 (см. также письмо ФНС России от 17.01.2014 № ПА-4-6/489).

Таким образом, для использования электронной формы первичных документов между хозяйствующими сторонами должно быть заключено соглашение об обмене электронными первичными документами (условие договора), предусматривающее в том числе порядок определения подлинности подписи (для простой и неквалифицированной подписи), и также должна быть техническая возможность приема и обработки этих документов у сторон.

В соответствии с пунктом 1 статьи 2 Закона № 63-ФЗ электронная подпись представляет собой информацию в электронной форме, которая присоединена к другой информации в электронной форме (подписываемой информации) или иным образом связана с такой информацией и которая используется для определения лица, подписывающего информацию. То есть первичный документ в электронной форме (в рассматриваемой ситуации акт) и является той самой

подписываемой информацией, к которой присоединяется электронная подпись.

Из определений, данных в пунктах 5, 7, 9, 10, 11 статьи 2 Закона № 63-ФЗ, вытекает, что электронный документ (первичный документ в электронной форме) представляет собой машинописный код. Электронный документ не существует исключительно в том виде, в котором он отображается на экране монитора, или в том виде, в котором он распечатывается на бумажном носителе, что является лишь наглядным его представлением, читаемым и понятным для пользователя (участника электронного взаимодействия).

Таким образом, электронный документ (предмет или объект электронного документооборота), подписанный электронной подписью, является оригиналом до тех пор, пока он представлен в электронной форме, то есть содержится на электронном носителе и включает в себя «присоединенную информацию в электронной форме», представляющую саму электронную подпись. С момента распечатки электронного документа, подписанного электронной подписью, распечатанный на бумажном носителе электронный документ в любом случае является копией оригинального электронного документа.

Подтверждением сказанному служит, в частности, письмо ФНС России от 10.11.2015 № ЕД-4-15/19671, в котором отмечено, что действующее законодательство в области бухгалтерского учета и налоговое законодательство не содержат ограничений в части использования для оформления фактов хозяйственной жизни самостоятельно разработанных форматов первичных учетных документов (подразумеваются электронные документы). Однако если документ в электронной форме составлен не по формату, установленному ФНС России, такие документы в случае истребования в рамках налоговых проверок представляются в налоговый орган на бумажном носителе в виде заверенной налогоплательщиком копии с отметкой о подписании документа электронной подписью. Аналогичные разъяснения даны в письме ФНС России от 09.09.2015 № СА-4-7/15871 со ссылкой на письма Минфина России от 07.07.2011 № 03-03-06/1/409, от 14.06.2011 № 03-02-07/1-190.

Как мы поняли из вопроса, организация на данный момент располагает только копией первичного электронного

**Электронный документ (предмет или объект электронного документооборота), подписанный электронной подписью, является оригиналом до тех пор, пока он представлен в электронной форме**

**К сведению**

Следует отметить, что бухгалтерское законодательство не содержит указаний о применении в целях бухгалтерского учета копий первичных учетных документов. Налоговый кодекс РФ также не предусматривает возможности признания расходов на основании не самих документов, а их копий.

По мнению специалистов налоговых органов, факсимильные, сканированные либо сделанные иным способом копии первичных документов не являются оправдательными документами, достаточными для признания расходов в целях налогообложения прибыли (письмо УФНС России по г. Москве от 25.01.2008 № 20-12/05968). В то же время уполномоченные органы допускают, что в случае отсутствия у налогоплательщика документов, подтверждающих произведенные расходы, эти расходы могут быть подтверждены надлежаще заверенными копиями отсутствующих документов (письмо Минфина России от 11.07.2008 № 03-03-06/2/77, УФНС по г. Москве от 02.02.2009 № 08-19/008020).

документа (акта оказанных услуг), причем подписанного электронной подписью только со стороны исполнителя. При этом получить оригинал данного документа (информацию в электронной форме) и подписать его электронной подписью со своей стороны она не имеет технической возможности.

При отсутствии между хозяйствующими сторонами соглашения в части обмена электронными первичными документами у принимающей стороны не будет обязанности, а у передающей стороны – права требования принять соответствующий электронный первичный документ, исходя из общих правил о гражданско-правовых обязательствах (ст. 307 ГК РФ).


С 1 июля 2017 года акты в электронном виде можно составлять только по форматам, утвержденным приказом ФНС

России от 30.11.2015 № ММВ-7-10/552@ (далее – Приказ № ММВ-7-10/552@).

Так, согласно пунктам 1 и 2 Приказа № ММВ-7-10/552@, электронный первичный учетный документ, оформляющий приемку-передачу товаров при исполнении договоров в рамках отношений, регулируемых главой 30 ГК РФ, должен включать в себя файл обмена информации продавца, подписанный электронной подписью со стороны передающего субъекта, и файл обмена информации покупателя, подписанный электронной подписью со стороны принимающего субъекта.

Первичный документ в электронной форме, оформляющий приемку-передачу результатов выполненных работ (оказанных услуг), также должен содержать файл обмена информации исполнителя, подписанный электронной подписью со стороны передающего субъекта, и файл обмена информации заказчика, подписанный электронной подписью со стороны принимающего субъекта (пункты 1 и 2 Приказа № ММВ-7-10/552@).

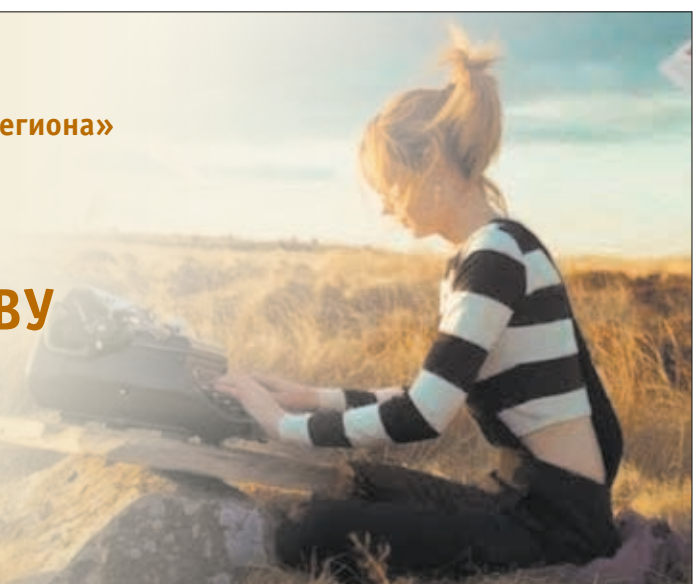
Таким образом, в рассматриваемом случае акт, подписанный исполнителем услуг, является копией первичного электронного документа (акта оказанных услуг), который не может быть направлен в налоговый орган в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи.

Учитывая изложенное, полагаем, что требование организации о представлении контрагентом оригиналов первичных документов (акта) в рассматриваемой ситуации правомерно. 

Редакция журнала  
«Вестник бухгалтера Московского региона»

**ПРИГЛАШАЕТ  
К СОТРУДНИЧЕСТВУ  
АВТОРОВ**

Тел. 8 (495) 720-54-55 доб. 069  
e-mail: [vestnik\\_mr@ipbr.org](mailto:vestnik_mr@ipbr.org)



О.И. Ткач, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

## Корректировка резерва по сомнительным долгам

В январе 2018 года организацией было подписано мировое соглашение с дебитором о предоставлении ему рассрочки в погашении задолженности. При этом срок погашения задолженности по договору уже прошел в 2017 году, в связи с чем организацией был в бухгалтерском учете создан резерв по сомнительным долгам на сумму этой задолженности. В соответствии с мировым соглашением задолженность должна быть погашена в феврале-марте 2018 года. В связи с установлением нового срока погашения задолженности организация приняла решение не создавать по ней резерв. Является ли подписание мирового соглашения корректирующим событием после отчетной даты? Как следует поступить с уже начисленным в 2017 году резервом по сомнительным долгам? Следует ли резерв по сомнительным долгам отражать в годовой бухгалтерской отчетности?

Банкротство покупателя, произошедшее после отчетного периода, обычно подтверждает существование на конец отчетного периода кредитного обесценения задолженности данного покупателя

Нормы ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» не дают однозначного ответа на вопрос – является ли рассматриваемое событие (подписание мирового соглашения с должником) событием, подтверждающим существующие на отчетную дату условия (оценку задолженности, признанную ранее сомнительной), или событием, свидетельствующим о возникших после отчетной даты условиях, в которых организация ведет свою деятельность.

Аналогичные нормы международных стандартов финансовой отчетности позволяют признать корректирующим событием в виде получения информации после отчетного периода, свидетельствующей об обесценении актива на отчетную дату или о необходимости корректировки ранее признанного в отчетности убытка от обесценения данного актива. Например, банкротство покупателя, произошедшее после отчетного периода, обычно подтверждает существование на конец отчетного периода кредитного обесценения задолженности данного покупателя.

Исходя из этого можно прийти к выводу, что подписание соглашения с контрагентом о рассрочке по оплате задолженности свидетельствует о том, что на конец периода данная задолженность не является сомнительной и необходимо провести корректировку ранее признанного в отчетности убытка от обесценения актива (дебиторской задолженности). То есть рассматриваемое событие

после отчетной даты следует квалифицировать как подтверждающее существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность.

Отметим, что ПБУ 7/98 также содержит в качестве корректирующего события банкротство покупателя, но при условии «если по состоянию на отчетную дату в отношении этого дебитора уже осуществлялась процедура банкротства».

То есть для целей применения ПБУ 7/98 при квалификации события после отчетной даты (корректирующее или нет) необходимо определить, существовали ли на конец периода предпосылки для данного события или же они возникли после окончания отчетного периода. Иными словами, в рассматриваемой ситуации в случае, если в отчетном периоде с должником велась претензионная работа и предпринимались действия по взысканию долга, то подписание мирового соглашения после отчетной даты является итогом данной работы и действий. И в таком случае подписание мирового соглашения признается корректирующим событием.

В соответствии с пунктом 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, далее – Положение № 34н) организация создает резервы сомнительных долгов в случае признания дебиторской задолженности сомнительной

с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации. Заметим, что создание резервов по сомнительным долгам в бухгалтерском учете является обязанностью организации, а не правом, в отличие от налогового учета.

Согласно пункту 3 ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» величина резерва по сомнительным долгам признается оценочным значением.

Пунктом 70 Положения установлено, что сомнительной признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

При этом величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично. То есть, если организация полагает, что задолженность не является сомнительной, создавать резерв по ней не нужно.

Минфин России в письме от 27.01.2012 № 07-02-18/01 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2011 год» со ссылкой на пункт 70 Положения № 34н и требование осмотрительности, установленное пунктом 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», разъяснил, что резервы сомнительных долгов образуются в тех случаях, когда по оценке организации существует вероятность полной или частичной неоплаты сомнительной задолженности. Однако если на отчетную дату у организации имеется уверенность в получении оплаты какой-то конкретной просроченной дебиторской задолженности, создание резерва по данному долгу может рассматриваться как создание скрытых резервов.

Таким образом, резервы сомнительных долгов создаются только в случае признания задолженности сомнительной. При этом вопросы признания (непризнания) задолженности сомнительной решаются самой организацией в зависимости от объективной оценки возможности ее погашения.

При этом бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, то есть за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в приложениях



к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (п. 35 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»). На конец отчетного года в бухгалтерском балансе дебиторская задолженность отражается за минусом резерва по сомнительным долгам.

Таким образом, в рассматриваемой ситуации, поскольку на конец отчетного периода задолженность контрагента была признана сомнительной и в отношении нее создан резерв, то в строке «Дебиторская задолженность» баланса по состоянию на 31 декабря отчетного года она будет отражена за минусом суммы резерва. При этом финансовый результат за отчетный период будет сформирован с учетом суммы, включенной в расходы при создании резерва.

Однако в январе 2018 года с данным должником было подписано мировое соглашение, в соответствии с которым он должен погасить задолженность за февраль – март 2018 года. Данное событие свидетельствует о необходимости изменения оценочного значения – резерва сомнительных долгов. В общем случае изменение оценочного значения подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы или расходы организации периода, в котором произошло изменение, если такое изменение влияет на показатели бухгалтерской отчетности только данного отчетного периода (п. 4 ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений»).

Исходя из указанной информации необходимо определить, влияет ли подписание данного мирового соглашения на отражение активов (дебиторской задолженности) и финансовый результат в годовой отчетности.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении

На конец отчетного года в бухгалтерском балансе дебиторская задолженность отражается за минусом резерва по сомнительным долгам



Существенное событие после отчетной даты подлежит отражению в бухгалтерской отчетности за отчетный год независимо от положительного или отрицательного его характера для организации

экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений (ч. 1 ст. 13 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», далее – Закон № 402-ФЗ). При этом бухгалтерская (финансовая) отчетность должна состояться:

- на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета;
- на основе информации, определенной федеральными и отраслевыми стандартами.

Такой информацией, определенной ПБУ 7/98, является информация о событиях после отчетной даты. Событием после отчетной даты (далее – событие) признается факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год (п. 3 ПБУ 7/98).

Различают два вида таких событий:

- 1) подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность. В МСФО такой вид событий называют еще корректирующим (п. 3 МСФО (IAS) 10 «События после отчетного периода», далее – МСФО 10). Связано это с тем, что при их наступлении у организации возникает обязанность корректировки в бухгалтерской отчетности ранее признанных сумм;
- 2) свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность (некорректирующие события после отчетного периода).

При этом существенное событие после отчетной даты подлежит отражению в бухгалтерской отчетности за отчетный год независимо от положительного или отрицательного его характера для организации (п. 6 ПБУ 7/98).

Данные об активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах организации, на основании пункта 9 ПБУ 7/98, отражаются в бухгалтерской отчетности с учетом корректирующих событий после отчетной даты, которые отражаются в синтетическом и аналитическом учете

заключительными оборотами отчетного периода до даты подписания годовой бухгалтерской отчетности в установленном порядке.

Информация о некорректирующем событии раскрывается в пояснительной записке к отчетности и включает краткое описание характера события и оценку его последствий в денежном выражении (пункты 10–11 ПБУ 7/98).

В Приложении к ПБУ 7/98 представлен лишь примерный перечень фактов хозяйственной деятельности, которые могут быть признаны событиями после отчетной даты как одного, так и другого вида, в котором не упомянуто событие в виде достижения с контрагентом договоренности о порядке погашения задолженности, ранее признанной сомнительной.

В то же время в рассматриваемой ситуации достижение договоренности с должником относительно даты погашения им задолженности перед отчитываемой организацией, признается событием после отчетной даты.

Возникает вопрос, является ли рассматриваемое событие (подписание мирового соглашения с должником) событием, подтверждающим существующие на отчетную дату условия (оценку задолженности), или событием, свидетельствующим о возникших после отчетной даты условиях, в которых организация ведет свою деятельность.

В первом случае задолженность, в отношении которой появилась уверенность, что она будет погашена, должна будет отражена в балансе в полной сумме. Во втором – будет отражена в балансе в нетто-оценке (за минусом резерва), а информация о подписанном соглашении будет раскрыта в отчетности (согласно пунктам 9–11 ПБУ 7/98).

Однозначного ответа нормы ПБУ 7/98 не содержат. В силу положений пункта 7.1 ПБУ 1/2008 обратимся к международным стандартам финансовой отчетности. Так, в пункте 9 МСФО 10 приводятся примеры корректирующих событий после отчетного периода, которые организация обязана учитывать или путем корректировки сумм, признанных в финансовой отчетности, или путем признания статей, ранее не признанных в отчетности:

- урегулирование судебного спора, состоявшегося после окончания отчетного периода, в ходе которого подтвердился факт наличия у организации

существующей обязанности на отчетную дату. Организация корректирует оценочное обязательство, признанное ранее и относящееся к данному судебному спору, в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Организации недостаточно только раскрыть условное обязательство, так как урегулирование предоставляет дополнительные доказательства, которые рассматриваются в соответствии с пунктом 16 МСФО (IAS) 37;

- получение информации после отчетного периода, свидетельствующей об обесценении актива на отчетную дату или о необходимости корректировки ранее признанного в отчетности убытка от обесценения данного актива. Например, банкротство покупателя, произошедшее после отчетного периода, обычно подтверждает существование на конец отчетного периода кредитного обесценения задолженности данного покупателя.

Отметим, что нормы МСФО не содержат понятия «резерв сомнительной задолженности», однако, рассматривая дебиторскую задолженность как актив в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», требуют оценивать такой актив по договору на предмет обесценения в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (в частности в силу пункта 107 МСФО 15 и пункта 5.5.15 МСФО 9).

В рассматриваемом случае, если исходить из пункта 9 МСФО 10, получение информации о подписании мирового соглашения с контрагентом после отчетного периода, задолженность по которому была признана сомнительной с включением в расходы суммы, отнесенной в резерв сомнительных долгов (т.е. актив был обесценен с отнесением убытка от обесценения на финансовый результат), является корректирующим событием, которое организация обязана учитывать путем корректировки суммы резерва для отражения дебиторской задолженности в финансовой отчетности в полной сумме (без обесценения).

В рассматриваемой ситуации необходимо откорректировать резерв сомнительных долгов на сумму дебиторской задолженности, в отношении которой с должником подписано мировое



соглашение. То есть по состоянию на 31 декабря отчетного года в балансе подлежит отражению дебиторская задолженность данного должника в полной сумме (без учета резерва).

При этом на сумму откорректированного резерва увеличивается финансовый результат отчетного периода. Необходимые записи в бухгалтерском учете организации по восстановлению соответствующей дебиторской задолженности должны быть произведены заключительными оборотами отчетного периода:

Дебет 63 «Резервы по сомнительным долгам» Кредит 91, субсчет «Прочие доходы»

- корректируется сумма ранее созданного резерва в части, относящейся к задолженности, не обладающей признаками сомнительной.

В учете текущего периода производится сторнировочная (или обратная) запись на сумму, отраженную выше (в бухгалтерском учете отчетного периода). Одновременно в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, в общем порядке делается запись, отражающая это событие:

СТОРНО Дебет 63 «Резервы по сомнительным долгам» Кредит 91, субсчет «Прочие доходы»

- аннулирована ранее произведенная запись по отражению в учете отчетного периода события после отчетной даты; Дебет 63 «Резервы по сомнительным долгам» Кредит 91, субсчет «Прочие доходы»

- подписание мирового соглашения с должником признано как восстановление стоимости дебиторской задолженности, ранее обесцененной (в отношении нее был создан резерв сомнительных долгов).

Нормы МСФО не содержат понятия «резерв сомнительной задолженности»



## АТТЕСТАТЫ ИПБ РОССИИ ПОЛУЧАЮТ

- 👤 бухгалтеры
- 👤 налоговые консультанты
- 👤 внутренние аудиторы  
(контролеры)
- 👤 финансовые директора
- 👤 эксперты по МСФО

## АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ ПОЗВОЛЯЕТ

- 💡 быть уверенным в завтрашнем дне
- 💡 иметь интересную и перспективную работу
- 💡 получать достойную зарплату
- 💡 полностью реализовать себя в профессии



## РАБОТОДАТЕЛИ ЦЕНЯТ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ



Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3

+ 7(495) 720 54 55

[info@ipbr.org](mailto:info@ipbr.org)

[www.ipbr.org](http://www.ipbr.org)

[vk.com/ipb\\_russia](https://vk.com/ipb_russia)

[facebook.com/ipbrussia](https://facebook.com/ipbrussia)