



ИПБ России

Топ-5
нарушений
на УСН

с. 13

Пересмотр
срока использо-
вания
исключитель-
ного права
на приобре-
тенное ПО

с. 36

Налоговые
риски
подрядчика

с. 40

№4 | 2022

Вестник

БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

ФИНАНСИСТЫ
РОССИЙСКОЙ ИМПЕРИИ

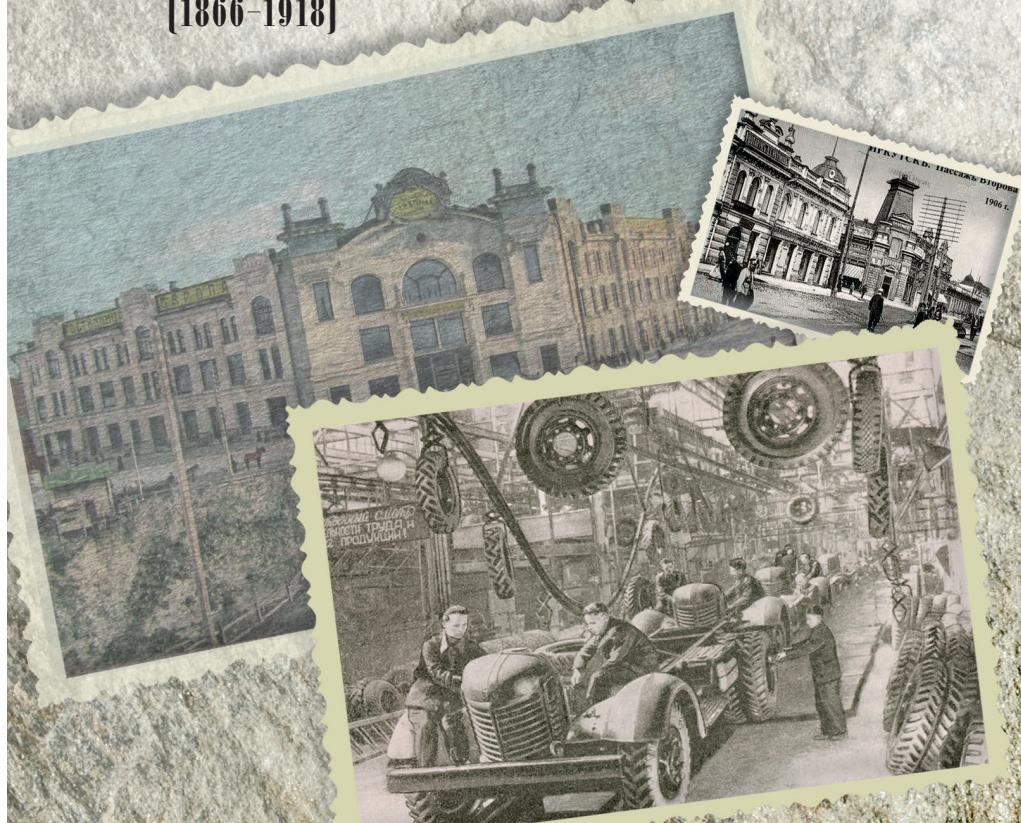
Богатейший человек Российской импе-
рии — торговец, промышленник
и финансист. Его состояние составляло
60 млн золотых рублей или почти
1 млрд долларов США по текущему
курсу.

Николай Александрович постепенно
расширил географию предприниматель-
ства: закрепился в крупнейших
сибирских городах.

Открыл в регионе целую сеть роз-
ничных магазинов. Тогда их называли
второвскими пассажами. В каждом
из них были торговые ряды, ресторан
и гостиница «Европа».

Незадолго до революции основал завод
АМО, известный как ЗИЛ.

ВТОРОВ
Николай Александрович
❖
[1866–1918]





Уважаемые коллеги!

Август – астры,
Август – звезды,
Август – грозды
Винограда и рябины
Ржавой – август!

М.И. Цветаева

Август – удивительный месяц, когда созревают плоды, а природа проявляет себя во всей гармонии и полноте, завершая очередной воспроизводственный цикл. Неслучайно во многих культурах новый год начинался с приходом осени.

Для экспертов ИПБ России август – напряженное время окончания работы над задачами Конкурса «Лучший бухгалтер России», который уже более 20 лет ежегодно стартует в начале сентября. Придумать нестандартную задачу, которая была бы интересна корифеям бухгалтерского учета и налогообложения, настоящим профессионалам – непросто. Надо предусмотреть все нюансы, отточить формулировки, проверить ссылки, разработать и отладить техническую программу. А, кроме того, экспертам хочется сделать красивую задачу, позволяющую почувствовать поэзию нашей профессии и ощутить гордость за нее.

Для успешного решения конкурсных задач участники должны продемонстрировать как владение базовыми знаниями и навыками, так и умение сделать шаг в сторону и посмотреть на проблему с другой, быть может неожиданной, точки зрения. Как показал опыт, в ответах конкурсантов чаще всего виден неплохой уровень общей подготовки, который позволяет им выстраивать в целом верный путь к правильному ответу. Но иногда оказывается, что не хватает самой малости, а задача не решена, и достигнутый результат далек от желаемого. Именно поэтому в этом году мы приняли решение построить конкурсные задания так, чтобы при их оценке можно было начислять промежуточные баллы за каждый этап. Рассчитываем, что такая система будет лучше мотивировать конкурсантов и позволит им самим увидеть, какие зоны своей компетенции следует подтянуть. А для организаторов конкурса подготовка заданий в новом формате – это новое увлекательное направление в работе.

Приглашаю всех принять участие в конкурсе «Лучший бухгалтер России – 2022».
Будет интересно! С ИПБ России – вам всегда по пути!

Людмила Ивановна Хоружий,
президент ИПБ Московского региона

4 ОБЗОР МЕТОДИЧЕСКИХ РАЗЪЯСНЕНИЙ ПО ПРИМЕНЕНИЮ ФЕДЕРАЛЬНОГО СТАНДАРТА ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ «ЗАПАСЫ» (ФСБУ 5/2019)



В статье **И.Н. Ложникова**, председателя Комитета ИПБ России по бухгалтерскому учету, государственного советника Российской Федерации I класса, освещается порядок формирования в бухгалтерском учете и отчетности информации о запасах организации, а также порядок отражения операций по их признанию, оценке, организации первичного, синтетического и аналитического учета запасов.

15 ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ НОВЫХ ФСБУ



В бухгалтерской отчетности за 2022 год обязательными для применения стали сразу четыре новых федеральных стандарта бухгалтерского учета: ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», ФСБУ 6/2020 «Основные средства», ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете». **А.М. Рабинович**, руководитель управления бухгалтерского и налогового консалтинга Аудиторско-консалтинговой группы Finexpertiza, кандидат исторических наук, освещает вопросы практического применения новых документов.

44 КОНТРОЛИРУЕМЫЕ СДЕЛКИ КАК МЕРА ПРЕДОТВРАЩЕНИЯ РАЗМЫВАНИЯ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ РОССИЙСКИМИ КОМПАНИЯМИ



В статье **В.И. Хоружего**, доктора экономических наук, профессора департамента налогов и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве РФ, раскрыты меры государственного налогового контроля за сделками между взаимозависимыми лицами в целях предотвращения размывания налоговой базы.



Место действия – Московский регион

- 2 Новости региона
4 Обзор методических Разъяснений по применению федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Запасы» (ФСБУ 5/2019)
И.Н. Ложников

Налоги и страховые взносы: комментарии экспертов

- 12 Топ-3 выплат, когда забывают удержать НДФЛ
А.Н. Кузнецова
13 Топ-5 нарушений на УСН
Л.С. Васнецова

Профессиональная бухгалтерия

- 15 Вопросы применения новых ФСБУ
А.М. Рабинович
21 Обзор писем Минфина России
Л.С. Васнецова
26 Обзор писем ФНС России
М. А. Никифорова
31 Обзор арбитражной практики: май – июнь 2022
А.А. Родионов
36 ПБУ 14/2007: пересмотр срока использования исключительного права на приобретенное ПО
М.В. Буланцов
40 Налоговые риски подрядчика при получении документов, оформленных субпоставщиками
И.М. Ситдиков
42 Как ИП защитил свое право на применение ПСН
А.Н. Кузнецова
44 Контролируемые сделки как мера предотвращения размывания налоговой базы российскими компаниями
В.И. Хоружий

Новости региона

В Москве действует льготный факторинг

В Москве действует программа льготного факторинга для субъектов МСП. Столица просубсидирует ставку по договорам факторинга для фирм, включенных в реестр представителей малого и среднего бизнеса. Программа рассчитана на поставщиков и дистрибуторов, реализующих продукцию на условиях отсрочки платежа. Факторинговые компании предоставляют финансирование по факту отгрузки товара и берут на себя расчеты с потребителями. Заявки на участие в программе принимают до 31 декабря 2022 года.

Программа льготного факторинга для МСП была запущена в Москве в конце апреля 2022 года. Московские бизнесмены при заключении такого договора могут пользоваться льготной процентной ставкой. Ее максимальный размер для заемщика – 14,5%. Срок субсидирования – 1 год при объеме не более 100 млн рублей. Участие в программе даст возможность факторинговым компаниям компенсировать разницу в ставках по выданному финансированию и предлагать клиентам наилучшие условия.

Утвержден ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»

Приказом Минфина России от 30.05.2022 № 86н утвержден ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы», который заменит ПБУ 14/2007 и обязателен к применению начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2024 год. Организация вправе принять решение о досрочном применении Стандарта.

Стандарт устанавливает требования к формированию в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах организаций. Действие стандарта не распространяется на организации бюджетной сферы.

Организация вправе принять решение не применять Стандарт в отношении активов, характеризующихся признаками, установленными п. 4 ФСБУ 14/2022, но

имеющих стоимость за единицу ниже лимита, установленного организацией. Указанный лимит устанавливается с учетом существенности информации о таких активах.

Внесены поправки в ФСБУ 26/2020

Приказом Минфина России от 30.05.2022 № 87н внесены поправки в ФСБУ 26/2020 – расходы на нематериальные активы будут капитализации. С бухгалтерской отчетности за 2024 год надо будет применять ФСБУ 26/2020 по капитализации в новой редакции. Сейчас капитализации – это затраты на основные средства. С 2024 года в качестве капитализаций надо учитывать расходы на нематериальные активы.

В частности, к капитализации будут относить:

- приобретение исключительных прав, прав по лицензионным договорам, прав на результаты интеллектуальной деятельности;
- создание НМА, в том числе в результате выполнения НИОКР;
- улучшение объектов НМА;
- приобретение прав на отдельные виды деятельности по лицензии.

Малый бизнес (который имеет право на упрощенный бухучет) может принимать затраты на покупку НМА в составе расходов по обычным видам деятельности сразу в полной сумме.

С 1 января 2024 года будет отменен ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы».

Изменен порядок уплаты страховых взносов

Федеральным законом от 14.07.2022 № 239-ФЗ внесены изменения в порядок уплаты страховых взносов в связи с объединением ПФР и ФСС РФ в единый Фонд, а также введением нового налогового режима АвтоУСН.

Законом предусматривается, в частности:

- установление единой облагаемой базы для исчисления страховых взносов во все государственные внебюджетные фонды;
- введение для основной категории плательщиков страховых взносов совокупного тарифа в размере 30,0% в пределах базы и 15,1% сверх базы;
- объединение всех льготных категорий плательщиков в три группы с тарифами: 15% с выплат выше МРОТ, 7,6% и 0%;
- ежемесячное предоставление работодателями данных персонифицированного учета по заработной плате застрахованных лиц.

Установлен единый тариф страховых взносов в размере 0% для организаций и ИП в период применения специального налогового режима «Автоматизированная упрощенная система налогообложения» (АвтоУСН).

Введен институт единого налогового счета

Федеральным законом от 14.07.2022 № 263-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» введен институт единого налогового счета. Закреплены положения, уточняющие понятие единого налогового платежа (ЕНП) и раскрывающие понятие единого налогового счета (ЕНС). Перечисленные на единый счет денежные средства в качестве ЕНП будут автоматически распределяться налоговыми органами в счет уплаты налогов, сборов и иных обязательных платежей в соответствии с установленной очередностью. Вводится единый срок внесения средств на ЕНС.

Исходя из разницы между денежными средствами, поступившими в качестве ЕНП, и совокупной обязанностью по уплате обязательных платежей в бюджетную систему, на едином налоговом счете будет определяться положительное или отрицательное сальдо. Отрицательное сальдо означает задолженность перед бюджетом, на сумму которой может быть обращено взыскание.

Принятие закона исключит наличие у налогоплательщика одновременно задолженности и переплаты по разным видам налогов и обеспечит экономически обоснованный расчет суммы пеней на общую сумму задолженности перед бюджетом. Закон вступает в силу с 1 января 2023 года.

Подписан закон о налогообложении цифровых финансовых активов (ЦФА) и утилитарных цифровых прав (УЦП)

Федеральным законом от 14.07.2022 № 324-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» установлено налогообложение цифровых финансовых активов (ЦФА) и утилитарных цифровых прав (УЦП). Законом определены особенности налогообложения НДС операций по реализации цифровых активов, а также порядок налогообложения НДФЛ и налогом на прибыль доходов (прибыли) налогоплательщиков от реализации цифровых активов. Установлен порядок определения налоговой базы по операциям с цифровыми финансовыми активами, налоговые вычеты, ставки налогообложения и налоговые льготы.

Законом установлен перечень доходов и расходов для целей определения налоговой базы по НДФЛ и налогу на прибыль по операциям с цифровыми финансовыми активами и (или) цифровыми правами, включающими одновременно ЦФА и УЦП.

Центрбанк России запустил платформу «Знай своего клиента»

По Информации Центробанка России от 01.07.2022 ЦБ РФ начала работу платформа «Знай своего клиента». К сервису подключены все банки, и с 1 июля 2022 года они получают от регулятора информацию о том, к какой группе риска совершения подозрительных операций можно отнести юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Ресурс располагает сведениями о 7 миллионах юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Банк России распределил юридических лиц и ИП на три группы – низкого, среднего и высокого уровней риска («зеленую», «желтую» и «красную»).

Сообщается, что если клиенты относятся к «зеленой» группе, операции между ними должны проводиться беспрепятственно. В случае если и банк, и регулятор отнесли клиента к «красной» группе, банк должен незамедлительно установить запрет на проведение практических всех его операций.



И.Н. Ложников, председатель Комитета ИПБ России по бухгалтерскому учету, заслуженный экономист России, доцент, государственный советник Российской Федерации I класса

Обзор методических Разъяснений по применению федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Запасы» (ФСБУ 5/2019)

В соответствии с Планом работ Комитета по бухгалтерскому учету НП «ИПБ МР» на 2021–2022 год, Институтом профессиональных бухгалтеров Московского региона (ИПБ МР) в апреле 2022 года была закончена разработка Методический разъяснений по применению федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Запасы» (ФСБУ 5/2019) (далее – Разъяснения). Указанные разъяснения были подготовлены при участии членов Комитета, М.А. Шадриной и И.В. Харчевой.

В данных Методических разъяснениях раскрывается порядок формирования в бухгалтерском учете и отчетности информации о запасах организаций, а также порядок отражения операций по их признанию, оценке, организации первичного, синтетического и аналитического учета запасов. Структура Методических рекомендаций включает девять разделов:

- I. Термины и определения (Общие положения).
- II. Экономическая сущность запасов.
- III. Первичные документы по учету запасов.
- IV. Признание запасов.
- V. Отпуск и списание запасов.
- VI. Синтетический и аналитический учет запасов.
- VII. Инвентаризация запасов.
- VIII. Оценка запасов после признания в бухгалтерском учете.
- IX. Раскрытие информации в отчетности.

К Разъяснениям прилагаются приложения:

Приложение №1. Перечень нормативных актов, регулирующих нормы естественной убыли.

Приложение №2. Образец Акта перевода одной единицы измерения материалов в другую.

В первом разделе «**Термины и определения**» установлены пользователи Разъяснений, каковыми являются специалисты бухгалтерских, финансовых, экономических служб организаций, их руководители, а также сотрудники отделов (служб) внутреннего контроля и аудита. Для обеспечения единобразия в понимании рассматриваемых правил в первом разделе Разъяснений излагается содержание основных дефиниций, используемых в указанном документе, включая определения, данные авторами для целей настоящих

Разъяснений, в т.ч. таких как сырьё, комплектующие изделия, затраты по неотфактурованным поставкам, рыночная стоимость и некоторые другие.

Во втором разделе «**Экономическая сущность запасов**» приведены важнейшие характеристики экономической категории запасов, в состав которых введено обязательное наличие у них материально-вещественной формы (дополняет перечень требований, содержащихся в ФСБУ 5/2019), а также прямую или косвенную связь с процессом производства товаров, работ, услуг.

Кроме того, во втором разделе содержится перечень основных нормативных правовых актов, на базе которых осуществляется регулирование бухгалтерского учета запасов (в т.ч. федеральные законы, постановления Правительства России, приказы Минфина России и др.).



И.Н. Ложников

В третьем разделе «**Первичные документы по учету запасов**» указано, что все формы первичных учетных документов определяются руководителем экономического субъекта и разрабатываются лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. При разработке собственных первичных учетных документов организации имеют право в качестве образца использовать унифицированные формы, ранее утвержденные Росстатом, закрепив их в составе учетной политики для целей бухгалтерского учета.

С целью обобщения возможных к применению видов документов по учету запасов авторами приведен перечень наиболее востребованных форм, которые сгруппированы в отдельной таблице № 3.1.

В четвертом разделе «**Признание запасов**» сформулированы требования к признанию запасов, которые включают в себя одновременное соблюдение следующих условий:

- а) затраты, понесенные в связи с приобретением или созданием запасов, обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией (достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана);
- б) определена сумма затрат, понесенных в связи с приобретением или созданием запасов, или приравненная к ней величина.

Для организации ведения бухгалтерского учета запасов хозяйствующим субъектам необходимо установить единицу учета запаса по всей имеющейся номенклатуре. С этой целью в Разъяснениях даются рекомендации по выбору соответствующих единиц учета. При этом организация может устанавливать в качестве единицы учета запасов номенклатурный номер, инвентарный номер, партию, однородную группу, отдельный объект или иную единицу. Выбор единицы зависит от характера запасов, порядка их приобретения и (или) использования.

Важнейшую роль в осуществлении достоверного учета запасов играет их объективная оценка. В связи с этим авторы Рекомендаций напоминают читателям, что запасы, кроме незавершенного производства и готовой продукции, должны оцениваться по фактической себестоимости, в которую следует включить фактические затраты на приобретение (создание) запасов, приведение их

в надлежащее состояние и перемещение в место потребления, продажи или использования.

Так как ФСБУ 5/2019 содержит только общее требование о включении транспортно-заготовительных расходов (ТЗР) в стоимость запасов, то в настоящих Разъяснениях организациям предлагается установить конкретный порядок их включения в стоимость запасов. При этом разработчики отмечают, что ТЗР организации могут принимать к учету путем:

- а) отнесения ТЗР на отдельный счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», согласно расчетным документам поставщика;
- б) отнесения ТЗР на отдельный субсчет к счетам 10 «Материалы», 41 «Товары»;
- в) непосредственного (прямого) включения ТЗР в фактическую себестоимость запаса (материала) – присоединение к договорной цене.

В связи с тем, что организации могут приобретать запасы в результате безвозмездного получения и (или) по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) полностью или частично не денежными средствами, и ряде других случаев, хозяйствующие субъекты должны осуществлять их оценку по справедливой стоимости. Поэтому в Разъяснениях практически впервые в отечественной методологии учета подробно описан порядок расчета справедливой стоимости запасов, для чего авторами была установлена иерархия последовательности действий при их оценке.

В настоящее время приобретение материально-производственных запасов (МПЗ) в организациях осуществляется в условиях постоянного изменения цен как, собственно, на запасы, так и на связанные с ними транспортные расходы. В связи с этим многие (если не большинство) организаций учитывают запасы на счете 10 «Материалы» по учетным ценам. Отклонения же между учетной ценой и фактической себестоимостью приобретения запасов (т.н. суммовые разницы) учитываются на счете 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» или на отдельном субсчете к счету 10. При этом в условиях постоянного колебания цен организации вынуждены регулярно пересматривать учетные цены. Поэтому предприятия обязаны произвести изменение оценки остатков

Характеристики экономической категории запасов дополнены обязательным наличием у них материально-вещественной формы, а также наличием прямой или косвенной связи с процессом производства товаров, работ, услуг



Сумма изменений (корректировка) учетных цен должна осуществляться по каждому объекту (единице) учета (номенклатурному номеру) путем увеличения (уменьшения) стоимости запасов в учетных ценах с одновременным уменьшением (увеличением) суммы отклонений по данной группе запасов

запасов на складах (местах хранения) в учетных ценах. Учитывая вышеизложенное, авторы Рекомендаций предлагают изменение учетных цен на МПЗ считать их корректировкой. Собственно сумма изменений (корректировка) учетных цен должна осуществляться по каждому объекту (единице) учета (номенклатурному номеру) путем увеличения (уменьшения) стоимости запасов в учетных ценах с одновременным уменьшением (увеличением) суммы отклонений по данной группе запасов. Отражение в бухгалтерском учете указанной операции производится путем внесения изменений в «межотчетный» период во вступительные остатки запасов по состоянию на 1 января следующего за отчетным годом. Данная операция отражается по Дебету счета 10 «Материалы» и Кредиту счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» – если произошло увеличение учетной цены или по Дебету счета 10 и Кредиту счета 16 (сторно) – если произошло уменьшение учетной цены.

Значительное место в Разъяснениях посвящено правилам учета и оценки незавершенного производства и готовой продукции. Как известно, в фактическую себестоимость незавершенного производства и в производственную себестоимость готовой продукции включаются затраты, прямо относящиеся к производству конкретного вида продукции (прямые затраты), и затраты, которые не могут быть прямо отнесены к производству конкретного вида продукции (косвенные затраты).

При этом косвенные затраты, в том числе расходы на уплату налогов и сборов (учитываемых в составе издержек производства), амортизация зданий, сооружений, зарплата управленческого персонала, страховые взносы, начисленные на такую зарплату, стоимость коммунальных услуг и электроэнергии, расходы на аренду помещений и ряд других расходов распределяются между различными видами продукции с помощью специальных методов.

Особо авторы Разъяснений обращают внимание на наличие возможных вариантов формирования производственной себестоимости для различных типов производства. В частности, в массовом и серийном производстве производственную себестоимость выпущенной готовой продукции допускается оценивать в сумме прямых

затрат без включения косвенных затрат или в сумме плановых (нормативных) затрат (п. 27 ФСБУ 5/2019). В то же время для организаций с длительным циклом производства такое изъятие (исключение косвенных затрат) недопустимо, т.к. не обеспечивается важнейший постулат бухгалтерского учета – соответствие полученных доходов понесенным расходам.

В пятом разделе «**Отпуск и списание запасов**» раскрывается порядок учета движения запасов, которое включает их поступление, внутреннее перемещение и выбытие. При этом выбытие и отпуск запасов может осуществляться на:

- производство;
- продажу;
- списание запасов, потерявших свои потребительские качества.

В зависимости от характера последующего использования запасов операции по их отпуску в производство могут оформляться как:

- отпуск материалов без указания конкретного объекта учета затрат;
- отпуск материалов с указанием конкретного объекта учета затрат.

При отпуске материалов без указания конкретного объекта учета затрат передача материалов со склада в производственное подразделение (согласно накладным по форме М-11 или другим аналогичным документам) оформляется как внутреннее перемещение. В регистрах бухгалтерского учета внутреннее перемещение материалов подлежит отражению записями:

- Дебет счета 10 «Материалы»;
- Кредит счета 10 «Материалы» – по соответствующим субсчетам.

При отпуске материалов с указанием конкретного объекта учета затрат передача материалов со склада в производственное подразделение оформляется соответствующим первичным учетным документом (лимитно-заборной картой по форме М-8, требованием-накладной по форме М-11, другим первичным учетным документом). При поступлении в бухгалтерскую службу оформленного документа все указанные там материалы по умолчанию считаются израсходованными на производство продукции, что отражается записями:

- Дебет счета 20 «Основное производство»;
- Кредит счета 10 «Материалы».

Материалы, находящиеся у рабочих мест и не подвергавшиеся обработке (как

правило, по окончанию месяца, отчетного периода), в опись незавершенного производства не включаются, а фиксируются в отдельных описях.

Материалы, оставшиеся (согласно описям) неизрасходованными, принимаются к учету с отражением указанной операции записью:

- Дебет счета 10 «Материалы»,
- Кредит счета 20 «Основное производство».

Следующим за проведением инвентаризации рабочим днем эти материалы вновь списываются на затраты по производству продукции записью:

- Дебет счета 20 «Основное производство»,
- Кредит счета 10 «Материалы».

Запасы при отпуске оцениваются одним из способов (п.36 ФСБУ 5/2019) – по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости, по себестоимости первых во времени поступления единиц (способ ФИФО). Непосредственно в текст Разъяснений авторы внесли подробное описание алгоритма расчета каждого из указанных способов, с иллюстрацией описания на конкретных примерах.

Кроме того, с целью снижения трудоемкости учетных работ разработчиками Разъяснений дано описание применения упрощенного варианта оценки стоимости запасов методом ФИФО, когда стоимость их остатка на конец месяца рассчитывается исходя из оценки стоимости последней по времени приобретения партии запасов в отчетном месяце.

В этом случае стоимость отпущенных в производство запасов определяется расчетным путем как разница между стоимостью приобретенных за месяц запасов с учетом их остатка на начало месяца и стоимостью оставшихся запасов на конец месяца.

В шестом разделе «Синтетический и аналитический учет запасов» дается подробное описание порядка ведения синтетического и аналитического бухгалтерского учета запасов. В частности, для учета наличия и движения сырья, материалов, топлива, запасных частей, инструментов, инвентаря и подобных ценностей используют счет 10 «Материалы».

С целью унификации отражения в бухгалтерском учете операций по приобретению запасов авторами Разъяснений приведены их типовые записи, которые внесены в отдельную таблицу № 6.1, а операции по приобретению

запасов с использованием учетных цен и при применении счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» выделены в таблицах № 6.2. и 6.3. соответственно.

Особое место в шестом разделе Разъяснений уделено вопросам учета запасов на условиях рассрочки платежа. Так, если запасы приобретаются на условиях длительной отсрочки (рассрочки), то необходимо включить в их фактическую себестоимость не договорную стоимость запасов (без НДС), которую необходимо заплатить продавцу, а сумму (без НДС), в которую организации обошлось бы это приобретение при условии немедленной оплаты. Разница же между возможной суммой, уплаченной без рассрочки, и номинальной величиной подлежащих уплате в будущем денежных средств учитывается в порядке, установленном для учета затрат в виде процентов в течение периода, когда длится отсрочка или рассрочка.

Нельзя не отметить и внесенное авторами дополнительно к содержанию ФСБУ 5/2029 описание порядка учета операций по отражению материалов в пути, который в бухгалтерском учете следует организовывать на отдельном аналитическом счете к счету 10 «Материалы» (по субсчетам). При поступлении документов на ожидаемые к поступлению запасы делается запись:

Дебет счета 10 «Материалы» аналитический субсчет «Материалы в пути» и Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При поступлении материалов на склад делается запись:



Если запасы приобретаются на условиях длительной отсрочки (рассрочки), то необходимо включить в их фактическую себестоимость не договорную стоимость запасов (без НДС), которую необходимо заплатить продавцу, а сумму (без НДС), в которую организацию обошлось бы это приобретение при условии немедленной оплаты



Если технология производства включает нормативные потери (стекольная промышленность, металлургия и др.), то указанные потери учитываются при оценке НЗП и готовой продукции. В этом случае уровни потерь следует утвердить локальным актом или использовать утвержденные нормативы, в том числе потерь и брака

Дебет счета 10 «Материалы» аналитические счета по местам хранения и материально-ответственным лицам и Кредит счета 10 «Материалы» аналитический субсчет «Материалы в пути».

Значительное место в настоящих Разъяснениях уделено и вопросам учета неоформленных поставок. В частности, при поступлении в организацию таких запасов (запасов без сопроводительных документов) организация признает их как активы и должна осуществить их предварительную оценку. При поступлении на склад указанных запасов необходимо составить акт о приемке материальных ценностей по форме, утвержденной в учетной политике, либо можно использовать унифицированные формы М-7 или ТОРГ-4. После получения расчетных и сопроводительных документов стоимость подобных запасов корректируется.

Достаточно подробно авторами Разъяснений описан порядок учета товаров, которые при принятии их к учету должны оцениваться по фактической себестоимости, состоящей из всех затрат на их приобретение, транспортировку, фасовку и сортировку.

Не включаются в фактическую себестоимость товаров затраты на их хранение после поступления на склад организации, а также иные затраты, которые не являются необходимыми для приобретения товаров. Фактическую себестоимость товаров допускается определять в упрощенном порядке – без учета затрат по их заготовке и доставке до склада организации, при условии закрепления данного порядка в учетной политике. В данном случае затраты по заготовке и доставке товаров будут включаться в расходы на продажу.

Так как в состав запасов, согласно ФСБУ 5/2019, входят готовая продукция и незавершенное производство, то авторы Разъяснений в 6-м разделе существенное место отвели рассмотрению правил учета данных категорий запасов. При этом в единичном, массовом и серийном производстве при первоначальном признании можно оценивать незавершенное производство и готовую продукцию по фактической себестоимости. В единичном производстве это единственно возможный способ оценки незавершенного производства.

Фактическую себестоимость формируют исходя из прямых затрат, непосредственно связанных с производством продукции (выполнением работ, оказанием

услуг), и косвенных затрат. Несмотря на то, что согласно ФСБУ 5/2019 сверхнормативный расход сырья и сверхнормативные потери от брака и простое не включаются в себестоимость НЗП и готовой продукции, авторы Рекомендаций совершенно справедливо вносят в данные нормы определенные корректизы. В частности, если технология производства включает нормативные потери (стекольная промышленность, металлургия и др.), то они учитываются при оценке НЗП, материалов и готовой продукции. В этом случае их (уровни потерь) следует утвердить локальным актом или использовать утвержденные нормативы потерь и брака.

Кроме того, фактические потери от брака на предприятиях с длительным циклом производства следует включать в себестоимость выпущенной продукции, по которой был выявлен брак, а в случае отсутствия выпуска такой продукции в отчетном периоде – в состав незавершенного производства, т.к. в противном случае не будет соответствия полученных доходов понесенным расходам.

Помимо оценки незавершенного производства и готовой продукции по фактической себестоимости допускаются варианты оценки: по нормативной себестоимости и по прямым затратам.

Что касается косвенных затрат, то последние распределяют между видами произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг), к которым эти затраты относятся, способом, установленным в учетной политике организации.

Отдельно в 6-м разделе Разъяснений выделены вопросы учета специальной оснастки, специальной одежды и специальных приспособлений (спецоснастки). При этом в бухгалтерском учете спецоснастка учитывается в составе запасов или в составе основных средств, если используется более одного операционного цикла, многократно или используется для нескольких видов продукции;

Срок полезного использования спецоснастки должен устанавливаться техническими службами организации.

Правилами бухгалтерского учета не предусмотрены способы списания стоимости запасов (спецоснастки) в течение срока полезного использования или пропорционально объему продукции (работ, услуг). Несмотря на это авторы Разъяснений отказались от формального прочтения данной нормы. В частности, принимая во внимание, что стоимость

расходов по изготовлению и (или) приобретению специальной оснастки на средних и крупных предприятиях достигает суммы от нескольких миллионов рублей до нескольких сот миллионов рублей, а количество предметов достигает сотни тысяч наименований, то единовременное списание указанных расходов приведет организацию к неминуемому банкротству. Учитывая вышеизложенное и исходя из требований Постановления Правительства России от 02 декабря 2017 г. № 1465 «О государственном регулировании цен на продукцию, поставляемую по государственному оборонному заказу...» и принятого в его исполнение Приказа Министерства промышленности и торговли РФ от 8 февраля 2019 г. № 334 «Об утверждении порядка определения состава затрат, включаемых в цену продукции, поставляемой в рамках государственного оборонного заказа», в статью калькуляции «Затраты на специальную технологическую оснастку» включаются затраты на изготовление, приобретение, ремонт и поддержание в рабочем состоянии технологической оснастки целевого назначения, к которой относится специальный инструмент и специальные приспособления - технические средства, обладающие индивидуальными (уникальными) свойствами и предназначенные для обеспечения условий изготовления (выпуска) конкретной продукции.

Собственно же затраты по специальной оснастке, согласно данным документам, должны включаться в себестоимость продукции как её износ по ставке погашения на единицу изделия, исходя из объема выпуска продукции в отчетном периоде.

Как известно, инвентаризация запасов проводится в целях проверки и документального подтверждения их наличия, состояния и оценки. Подробно данные вопросы описываются в седьмом разделе Разъяснений **«Инвентаризация запасов»**.

Отмечается, что количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень запасов, проверяемых при каждой из них, и т.д. определяется руководителем организации, за исключением случаев, когда ее проведение обязательно.

При этом авторы разъяснений напоминают, что проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже;

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года). В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров и материалов проводится в период их наименьших остатков;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организаций;
- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Выявленные при инвентаризации расходы между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация.

Стоимость излишков определяется по рыночной стоимости, то есть по цене покупки запасов тех же наименований. В учете данная операция отражается:

- Дебет 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция»,
- Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субч. 1 «Прочие доходы» – принятые к учету выявленные излишки запасов.

При выявлении недостачи запасов ее фиксируют в инвентаризационной описи ИНВ-3 и сличительной ведомости

Затраты по специальной оснастке, могут включаться в себестоимость продукции, как её износ по ставке погашения на единицу изделия, исходя из объема выпуска продукции в отчетном периоде





При наличии виновных лиц суммы недостач запасов сверх норм естественной убыли, а также суммы потерь, связанных с порчей запасов, относят на виновных лиц. Если же виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании, то указанные потери списываются на убытки

ИНВ-19. С материально ответственного лица необходимо взять объяснение о причинах недостачи. Если ущерб возмещать некому, для учета расходов нужен документ, подтверждающий отсутствие виновных. Так, при хищении необходимо написать заявление в ОВД и получить постановление о приостановлении предварительного следствия или дознания из-за того, что виновное лицо не установлено

На сумму недостачи в учете делаются корреспонденции:

- Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;
- Кредит 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» – списана стоимость недостач.

Недостачу запасов, их порчу в пределах норм естественной убыли относят на затраты производства или на расходы на продажу:

– Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 26 «Общепроизводственные расходы», 44 «Расходы на продажу»;

– Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

Если виновные лица недостач, порчи запасов не установлены или суд отказал во взыскании сумм с них, их списывают на убытки:

– Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» субсч. 2 «Прочие расходы»;

– Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

При наличии виновных недостачу запасов сверх норм естественной убыли относят за счет виновных лиц:

– Дебет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсч. 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

– Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 50 «Касса», 51 «Расчетный счет».

Кредит 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсч. 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» – недостача взыскана с виновного лица.

На 31 декабря сальдо по счету 94 быть не должно.

В восьмом разделе **«Оценка запасов после признания в бухгалтерском учете»** раскрывается порядок определения стоимости запасов при их снижении. Так как стоимость запасов в отчетном периоде может отличаться от оценки при их признании, то их последующая оценка должна основываться на понятии наименьшей величины. Оценка запасов после признания выполняется с использованием резерва под обесценение вышеуказанных активов. То есть снижение стоимости запасов отражается не непосредственно на счетах по их учету, а с использованием резерва.

Также важно отметить, что по ряду запасов резерв не создается. К таким запасам относят:

- запасы, учитываемые по справедливой стоимости;
- по товарам в розничной торговле, учитываемым по продажной стоимости.

Для остальных видов запасов на каждую отчетную дату организация должна оценить запасы и отразить их в учете по наименьшей из величин:

- фактической себестоимости;
- чистой стоимости продажи (ЧСП).

При этом чистая стоимость продажи запасов определяется организацией как предполагаемая цена, по которой организация может продать запасы в том виде, в котором обычно продает их в ходе обычной деятельности, за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для их подготовки к продаже и осуществления продажи.

Собственно же сумма резерва признается прочим расходом и отражается по кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» в корреспонденции с дебетом счета 91.2 «Прочие расходы». К данному счету могут быть открыты следующие субсчета:

- 14.01 «Резервы под снижение стоимости материалов»;



- 14.02 «Резервы под снижение стоимости товаров».

Непосредственно сумму резерва следует включить в расходы на последнее число отчетного периода, в котором произошло обесценение.

В бухгалтерском учете допускается пообъектный и балансовый способ учета резерва. При этом пообъектный способ рекомендуется использовать в единичном и мелкосерийном производстве, а также в случае значительного и разнонаправленного изменения рыночной стоимости запасов.

В свою очередь балансовый способ целесообразно применять в массовом производстве, когда колебания рыночной стоимости запасов не очень значительны и несущественно влияют на изменение конкретной себестоимости отдельных продуктов. Следует отметить, что при балансовом способе учета резерва в течение года никакие операции с резервом не отражаются независимо от движения запасов и их рыночной стоимости. Оценка же величины резерва производится только в конце года.

Выбор способа учета резерва определяется исходя из принципа существенности и рациональности учета.

В девятом разделе **«Раскрытие информации в отчетности»** описывается содержание информации о запасах, которую организация должна раскрывать в бухгалтерской отчетности, в том числе о:

- а) балансовой стоимости запасов на начало и конец отчетного периода;
- б) сверке остатков запасов в разрезе фактической себестоимости и обесценения на начало и конец отчетного

периода и движения запасов за отчетный период;

- в) случаях восстановления ранее созданного резерва под обесценение, причины, которые привели к увеличению чистой стоимости продажи запасов;
- г) балансовой стоимости запасов, в отношении которых имеются ограничения имущественных прав организации, в том числе запасов, находящихся в залоге;
- д) способах расчета себестоимости запасов при их выбытии;
- е) последствиях изменения способов расчета себестоимости запасов (по сравнению с предыдущим отчетным периодом);
- ж) авансах, предварительной оплате, задатках, уплаченных организацией в связи с приобретением, созданием, переработкой запасов.

Непосредственно в бухгалтерской отчетности раскрывается:

- в бухгалтерском балансе информация о балансовой стоимости отдельных видов запасов;
- в разделе 4 «Запасы» приложения № 3 Пояснений, информация о наличии и движении запасов, их себестоимости, величине резерва под снижение стоимости на начало и на конец периода, а также об изменениях, произошедших с запасами за отчетный период.

Как уже было отмечено, в состав Разъяснений включены два приложения, в том числе приложение № 1 «Перечень нормативных актов, регулирующих нормы естественной убыли» и приложение № 2 образец «АКТа» о переводе одной единицы измерения материалов в другую.

В бухгалтерском учете допускается пообъектный и балансовый способ учета резерва.

При этом пообъектный способ рекомендуется использовать в единичном и мелкосерийном производстве, а также в случае значительного и разнонаправленного изменения рыночной стоимости запасов

Редакция журнала
«Вестник бухгалтера Московского региона»

**ПРИГЛАШАЕТ
К СОТРУДНИЧЕСТВУ
АВТОРОВ**

e-mail: vestnik_mr@ipbr.org





А.Н. Кузнецова, эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению

Топ-3 выплат, когда забывают удержать НДФЛ

Мы проанализировали судебную практику и отобрали 3 выплаты, которые наиболее часто становятся предметом спора между работодателями и проверяющими из налоговой инспекции. Следуйте нормам НК РФ и учитывайте позицию судей, чтобы избежать споров.

Дополнительная компенсация за вредные условия труда

Суть дела. Помимо выплат и надбавок за вредные условия труда, компания выплачивала своим работникам дополнительную компенсацию. Она не имела связи с финансовыми показателями предприятия. Суммы не были едины. Работники на одинаковых должностных позициях могли получить совсем разные выплаты. Наибольшие суммы шли в оплату управленческому персоналу. При проверке инспекторы пришли к выводу, что под видом компенсационных выплат сотрудники получали зарплату.

Позиция судей. Спорные выплаты образовались исключительно за счет перераспределения фонда оплаты труда. Компания не доказала, что платежи служат компенсацией затрат, непосредственно связанных с выполнением трудовых обязанностей. Права инспекция. Спорные выплаты – это часть заработной платы.

Источник: определение ВС РФ от 18.04.2022 № 309-ЭС22-3911

Как снизить риски. Удерживайте НДФЛ с сумм дополнительной компенсации работникам за вредные условия труда. Такой подход правильный (определение ВС РФ от 24.02.2022 № 301-ЭС21-29271).

Компенсация за разъездной характер трудовой деятельности

Суть дела. В Положениях об оплате труда компания предусмотрела выплату компенсации работникам за разъездной характер работы. Условия о разъездном характере также прописала в трудовых договорах, в доп. соглашениях. Конкретную сумму выплат компания утверждала отдельным приказом. При проверке инспекторы посчитали, что

был нарушен НК РФ. С компенсационных выплат за разъездной характер следовало удерживать НДФЛ.

Позиция судей. Спорные выплаты входят в систему оплаты труда и имеют фиксированный размер за каждый отработанный день – 700 руб. Такие платежи не являются возмещением документально подтвержденных расходов. Также их нельзя отнести к суточным. Потому следует удерживать НДФЛ.

Источник: постановление АС Поволжского округа от 08.12.2021 № Ф06-11729/2021

Как снизить риски. Учтите, если работа физических лиц носит разъездной характер и это отражено в соглашениях и локальных нормативных актах, то компенсационные выплаты, связанные со служебными поездками и производимые согласно ст. 168.1 ТК РФ, не подлежат обложению НДФЛ. При этом важно документальное подтверждение затрат (п. 1 ст. 217 НК РФ, письма Минфина России от 23.03.2021 № 03-04-06/20746, от 24.02.2021 № 03-04-06/12696). Сама по себе выплата за разъездной характер без документального подтверждения – доход, который следует облагать НДФЛ (п. 1 ст. 210 НК РФ).

Средства выданы в подотчет, но не израсходованы и не возвращены

Суть дела. Инспекция провела выездную налоговую проверку, по итогам которой донесли НДФЛ. Причина – компания провела выплату сумм работникам, но эти суммы так и не были возвращены либо потрачены на товары, работы, услуги в производственных целях.

Позиция судей. Права инспекция.

Источник: Решение АС Тверской области от 08.02.2021 по делу № А66-10782/2020

Удерживайте НДФЛ с сумм дополнительной компенсации за вредные условия труда

Как снизить риски. Учтите, что денежные средства, которые были выданы в под отчет, но не возвращены, являются доходом физического лица только по истечении срока исковой давности (решение АС Вологодской области от 25.03.2022 по

делу № А13-18889/2017). Только тогда компания должна рассчитать НДФЛ с суммы долга. А при невозможности удержать налог – письменно проинформировать об этом инспекцию по месту своего учета (п. 5 ст. 226 НК РФ). 

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

Топ-5 нарушений на УСН

Мы проанализировали судебную практику и отобрали 5 наиболее частых нарушений на упрощенной системе налогообложения. Рассмотрим подробнее на конкретных примерах.

Нарушение № 1 – незаконное занижение доходов по схеме «дробление бизнеса»

Суть дела: компания занижала доходы путем их частичного перераспределения на взаимозависимые лица.

Позиция Верховного суда. Компания нарушала закон. Она искусственно «раздробила» бизнес для получения налоговой выгоды. Часть ее доходов шла на счета взаимозависимых лиц. Тем самым компания продлевала себе право на применение УСН. Такой подход неправомерен.

Источник: определение ВС РФ от 22.07.2021 № 301-ЭС21-11642

Как снизить риски. Если взаимозависимые компании и ИП работают как единый экономический субъект, то их могут обвинить в дроблении (определение ВС РФ от 23.03.2021 № 303-ЭС21-1957). При проверке проанализируют деятельность всех участников.

Выиграет инспекция, если самостоятельность каждого лица так и не будет доказана (определение ВС РФ от 12.08.2021 № 304-ЭС21-12783). Результат – доначислят налоги (п. 28 письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@). Поэтому избегайте любых незаконных схем, в том числе «дробление бизнеса».

Нарушение № 2 – уплата налога через банк, который потерял лицензию

Суть дела: предприниматель отправил в банк платежное поручение для уплаты налога на УСН. Банк списал деньги с расчетного счета. Но не отправил их в бюджет. Не хватило средств.

Предприниматель потребовал, чтобы обязанность по уплате налога на УСН признали исполненной.

Позиция Верховного суда. На дату платежа невозможно было достоверно установить налоговую базу по УСН и, соответственно, налог к уплате. Предприниматель знал о финансовых трудностях банка. Такая информация была опубликована в открытых источниках. ИП хотел воспользоваться ситуацией и извлечь из сложившейся ситуации для себя выгоду. Фиктивный платеж зачесть нельзя.

Источник: определение ВС РФ от 01.02.2021 № 306-ЭС20-22548

Как снизить риски. По правилам НК РФ платеж считается исполненным с момента предъявления платежного поручения в банк, но для этого на счете должно быть достаточно средств (подп. 1 п. 3 ст. 45 НК РФ). При этом необходимо следовать общеправовому принципу – быть добросовестным (ч. 3 ст. 17 Конституции РФ). Именно это правило устанавливает пределы прав налогоплательщика.

Следовательно, если плательщик осведомлен о финансовых трудностях банка, то безопаснее воздержаться от проведения платежей. Но если расчетный счет единственный и образовался долг перед бюджетом, то следует платить. Тогда есть шанс отстоять платеж в судебной инстанции (определение ВС РФ от 26.09.2017 № 305-КГ17-6981).

Нарушение № 3 – подмена действительного экономического смысла сделки

Суть дела: компания формально заключала посреднические договоры с

Дробление бизнеса с целью получения налоговой выгоды противоречит законодательству



взаимозависимыми лицами. Она продавала товар в качестве комиссионера и платила налог только с суммы вознаграждения. Это помогло ей сохранить право на УСН.

Позиция Верховного суда. Участники сделки – взаимозависимые лица (п. 7 ст. 105.1 НК РФ). Они могли оказывать влияние на условия и результаты операций. Компания платила комитентам за еще неполученный и непроданный товар. Раздельного учета нефтепродуктов и их стоимости в разрезе комитентов не было. Это подтверждают оборотно-сальдовые ведомости по счету 004 «Товары, принятые на комиссию». Посреднические договоры были заключены формально. Цель – налоговая выгода в виде права на УСН.

Источник: определение ВС РФ от 23.07.2021 № 301-ЭС21-11218

Как снизить риски. Истинный смысл сделки должен совпадать с информацией, которая указана в документах. При наличии противоречий суды устанавливают реальный объем обязательств, исходя из подлинной экономической сути операции (п. 7 постановления ВАС РФ от 12.10.2006 № 53).

Налоговая выгода не может рассматриваться как самостоятельная деловая цель (п. 2 ст. 54.1 НК РФ, определение ВС РФ от 19.07.2021 № 302-ЭС21-11182). Не проводите сомнительные сделки.

Нарушение № 4 – использование услуг номинальных иностранных организаций для налоговой оптимизации

Суть дела: две компании занимались строительством многоквартирных домов. Платили налог на УСН («доходы минус расходы»). Участником долевого строительства также была иностранная фирма на Кипре. Она уступала свои права на квартиры другой организации на Кипре. Та, в свою очередь, также уступала свои права по договору цессии, но уже российскому юридическому лицу. Далее шла продажа квартир конечным потребителям.

Позиция Верховного суда. Компании минимизировали свои обязательства перед бюджетом путем незаконной схемы. Они сформировали цепочку операций с участием иностранных лиц

и тем самым занижали доходы. Целью взаимодействия была налоговая выгода в виде права на применение УСН.

Источник: определение ВС РФ от 07.06.2021 № 304-ЭС21-7367

Как снизить риски. Искусственное создание условий для применения УСН запрещено законом. Не проводите операции, если их основная цель – минимизация налогов (п. 2 ст. 54.1 НК РФ).

Нарушение № 5 – применение пониженной ставки без оснований

Суть дела: доля доходов от реализации товаров собственного производства составила менее 70% в общем объеме. В таком случае региональная ставка 10% на УСН («доходы минус расходы») под запретом (закон Челябинской области от 25.12.2015 № 277-ЗО).

Позиция Верховного суда. Предприниматель напутал порядок определения доли доходов. При расчете пропорции он учитывал только выручку в рамках деятельности на УСН. Однако это противоречит нормам НК РФ.

В целях установления доли от основного вида деятельности при расчете общей суммы доходов учитывают выручку по всем поступлениям, которые имеют связь с расчетами по реализации (п. 1, 2 ст. 249 НК РФ). А значит, нужно исходить из сумм от льготируемого вида деятельности, а не налогового режима.

В рассматриваемом случае следовало принять в расчет доходы не только на УСН, но также ЕНВД и ПСН. Если бы предприниматель посчитал правильно, то понял: право на пониженную региональную ставку он потерял (п. 1 ст. 1 закона Челябинской области от 25.12.2015 № 277-ЗО).

Источник: определение ВС РФ от 28.07.2021 № 309-ЭС21-14426

Как снизить риски. Региональное законодательство может устанавливать ряд льгот. Для того чтобы ими воспользоваться, необходимо соответствовать требованиям. Иначе будут споры с проверяющими. Судьи в таком случае на стороне инспекции. Если фактически все условия соблюdenы, то можно не беспокоиться (постановление АС Северо-Кавказского округа от 03.10.2021 № Ф08-9409/21).

Истинный смысл сделки должен совпадать с информацией, которая указана в документах



А.М. Рабинович, руководитель управления бухгалтерского и налогового консалтинга Аудиторско-консалтинговой группы Finexpertiza, кандидат исторических наук

Вопросы применения новых ФСБУ

Как известно, с бухгалтерской отчетности за 2022 год обязательными для применения стали сразу четыре новых федеральных стандарта бухгалтерского учета: ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» и ФСБУ 6/2020 «Основные средства», утвержденные приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н, ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», утвержденный приказом Минфина России от 16.10.2018 № 208н, и ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете», утвержденный приказом Минфина России от 16.04.2021 № 62н. И как всегда как минимум в начальный период практического применения нового документа неизбежно возникают вопросы, требующие осмысления и решения. Некоторые из них рассмотрены в настоящей статье. Предварительно напомним только, почему названные выше нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету мы называем новыми ФСБУ – а потому, что ФСБУ признаются также Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 1 октября 1998 года до дня вступления в силу Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (п.1.1 ст. 30 данного Закона, далее – Закон).



А.М. Рабинович

Учет малоценных основных средств (МОС) – что имел в виду Минфин России

Порядок учета основных средств, первоначальная стоимость которых не превышает установленный организацией стоимостной лимит, как представляется, совершенно однозначно установлен п.5 ФСБУ 6/2020: затраты на приобретение, создание таких активов признаются расходами периода, в котором они понесены. Организация должна обеспечить надлежащий контроль наличия и движения таких активов.

При этом способ об обеспечения такого контроля не установлен. Не был установлен он нормативно и до 2022 года (п.5 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н), но на практике подавляющее большинство организаций осуществляло этот контроль посредством забалансового учета МОС.

В письме от 28.12.2021 № 07-01-07/107159, процитировав указанные положения ФСБУ 6/2020, Минфин России добавил, что с целью обеспечения указанного контроля целесообразно вести бухгалтерский учет таких активов применительно

к порядку, установленному для бухгалтерского учета запасов организации ФСБУ 5/2019 «Запасы».

Казалось бы, и здесь все совершенно ясно: отсылка к порядку учета запасов дается исключительно в контексте и для обеспечения контроля за наличием и движением МОС, в связи с чем под порядком учета запасов имеется в виду п.8 ФСБУ 5/2019, согласно которому организация должна обеспечить надлежащий контроль (в том числе с использованием забалансового учета) наличия и движения материальных ценностей, указанных в подпункте «б» пункта 4 настоящего Стандарта, а также переданных в производство (эксплуатацию) объектов, указанных в подпункте «б» пункта 3 настоящего Стандарта. При этом в указанном подп. «б» п.4 говорится о материальных ценностях других лиц, находящихся у организации в связи с оказанием ею этим лицам услуг по закупке, хранению, транспортировке, доработке, переработке, сервисному обслуживанию, продаже по агентским договорам, договорам комиссии, складского хранения, транспортной экспедиции, подряда, поставки, а в подп. «б» п.3 – об относящихся к запасам инструментах, инвентаре, специальной одежде, специальной

оснастке (специальные приспособления, специальные инструменты, специальное оборудование), таре и других аналогичных объектах, используемых при производстве продукции, продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг.

То есть Минфин России совершенно логично предлагает организовать контроль наличия и движения МОС тем же способом, который организации применяли уже много лет до 2022 года.

Но несмотря на достаточную, с моей точки зрения, очевидность сказанного в письме Минфина России, тем не менее возникла попытка трактовать его расширительно, видя в нем «разрешение» на учет МОС в составе запасов, то есть на возврат к порядку учета МОС, применявшемуся в период действия ПБУ 6/01 на основании его п.5, и тем самым – на отказ от нового способа учета МОС, установленного п.5 ФСБУ 6/2020.

Если оставить в стороне психологическую подоплеку такой трактовки в виде естественного желания не менять привычное, то ее бизнес-мотивация заключается в улучшении показателей отчета о финансовых результатах за счет того, чтобы не признавать расходами (по обычным видам деятельности) незавершенные на отчетную дату затраты на приобретение, создание МОС, а также стоимость МОС, остающихся на отчетную дату в составе незавершенного производства и «на складе».

В связи с этим напомним, что бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений (п.1 ст.13 Закона), а достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету (п.6 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ /99), утвержденного приказом Минфина России от 06.07.99 № 43н).

Таким образом, убежден, что отсылка в рассматриваемом письме Минфина России к ФСБУ 5/2019 имеет отношение только к способу, технике контроля за наличием и движением МОС, а не к учету их в составе запасов. Думать иначе – значит подозревать Минфин в призывае

к прямому нарушению им же цитируемого в письме положения из им же утвержденного Стандарта о том, что затраты на приобретение, создание таких активов признаются расходами периода, в котором они понесены.

В составе каких расходов учитывать обесценение внеоборотных активов

Традиционно создание оценочных резервов – сомнительных долгов, под снижение стоимости МПЗ и обесценение финансовых вложений (при том, что последние могли быть и долгосрочными, то есть внеоборотными) отражалось в составе прочих расходов, а их восстановление – в составе прочих доходов или в другой, но обозначающей то же самое формулировке – в составе финансовых результатов организации (п.11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н, п.70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, п.25 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н, п.38 Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденного приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н).

ФСБУ 5/2019 эту традицию поломало, напрямую предписав восстанавливать резерв под обесценение запасов в составе доходов по обычным видам деятельности, а тем самым косвенно и создавать его за счет расходов по обычным видам деятельности (п.31 ФСБУ 5/2019).

Таким образом, общий подход к разделению доходов и расходов на связанные с обычными видами деятельности и прочие, сформулированный в пп.4, 5, 7 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н, и пп.4, 5, 11 ПБУ 10/99 был распространен и на резерв под обесценение запасов: поскольку резерв возникает и изменяется в связи с обычными видами деятельности, для использования в которых как раз и предназначены запасы, в рамках обычного операционного цикла, на протяжении которого они

Отсылкой к ФСБУ 5/2019 Минфин предлагает организовать контроль за движением МОС забалансом, а не по-прежнему учитывать их в составе запасов

Смысл и назначение обесценения внеоборотных активов позволяет считать обесценение разновидностью оценочных резервов

только и существуют в качестве запасов (п.3 ФСБУ 5/2019), то отражаться этот резерв должен в составе соответствующих расходов и доходов. Другим фактором изменения порядка учета резерва под обесценение запасов была его связь с расходами на продажу в п.34 МСФО (IAS) 2 «Запасы», введенного в действие на территории РФ приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (п.4 ст.24 Закона).

Признание убытка от обесценения внеоборотных активов, предусмотренное ФСБУ 26/2020 и ФСБУ 6/2020, имеет такое же назначение, что и создание, и восстановление любого оценочного резерва: не допустить, чтобы актив был представлен в бухгалтерском балансе по стоимости, превышающей его возмещаемую стоимость, – и в этом смысле обесценение внеоборотных активов может тоже считаться оценочным резервом. В то же время в ФСБУ 26/2020 и 6/2020 не сказано, в составе каких расходов – по обычным видам деятельности или прочих – признается убыток от обесценения.

Косвенно ответ на этот вопрос можно было бы вывести «от обратного» из той логики, по которой резерв под обесценение запасов был отнесен к расходам по обычным видам деятельности: раз речь идет об обесценении внеоборотных активов, то есть используемых более одного операционного цикла (п.18 ФСБУ 26/2020, п.4 ФСБУ 6/2020), то обесценение их следует отражать в составе иных, чем резерв под обесценение запасов расходов и доходов, то есть в составе прочих расходов и доходов. Но это – косвенно, логически, что допустимо на уровне

гипотезы и тогда, когда нет нормативно установленного способа получить нужный ответ. В данном же случае такой способ есть, и в прохождении определенного им пути состоит в том числе польза от рассмотрения данного – могущего казаться самоочевидным – вопроса.

В соответствии с п.17 ФСБУ 26/2020 и п. 38 ФСБУ 6/2020 организация проверяет капитальные вложения и основные средства на обесценение и учитывает изменение их балансовой стоимости вследствие обесценения в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» (далее – далее МСФО 36), введенным в действие на территории РФ приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н.

Согласно п. 60 МСФО 36 убыток от обесценения признается немедленно в составе прибыли или убытка, если только актив не учитывается по переоцененной стоимости в соответствии с другим стандартом (например, в соответствии с моделью учета по переоцененной стоимости в МСФО 16), то есть в составе прибыли или убытка признается убыток от обесценения непереоцененного актива (п. 61 МСФО 36). По таким же правилам признается и восстановление убытка от обесценения для актива (п. 119 МСФО 36).

Что же с точки зрения рассматриваемого вопроса означает формулировка МСФО 36 «в составе прибыли или убытка»?

В МСФО отсутствует стандарт аналогичный ПБУ 10/99, в котором расходы организации подразделяются на расходы от обычных видов деятельности и прочие расходы (п. 4 ПБУ 10/99). А под классификацией доходов и расходов понимаются:

- разделение их на расходы и доходы, относимые, с одной стороны, на прибыли и убытки, а с другой – на прочий совокупный доход (пп.4.72, 7.14-7.19 Концептуальных основ представления финансовых отчетов, не являющихся частью МСФО и применяемых на территории РФ в целях и порядке, предусмотренных МСФО, признанными в установленном порядке для применения на территории РФ).

В российском учете это соответственно счет 99 «Прибыли и убытки» и счет 83 «Добавочный капитал» в той части, в который данные по нему включаются в отчет о финансовых результатах (План



счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению, утвержденный приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (далее – План счетов), Приложение 1 к приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»;

- анализ расходов, признанных в составе прибыли или убытка, с использованием классификации, основанной либо на их характере, либо на их назначении в рамках организации, в зависимости от того, какой из подходов обеспечивает надежную и более уместную информацию п. 88 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (далее – МСФО 1).

Для раскрытия информации в бухгалтерской отчетности по РСБУ расходы классифицируются по методу «по назначению затрат» (пп. 21 и 22 ПБУ 10/99).

В соответствии с п. 7 МСФО 1 прибылью или убытком является общая сумма доходов за вычетом расходов, исключая компоненты прочего совокупного дохода, а общий совокупный доход – это изменение в собственном капитале, возникшее в отчетном периоде в результате операций и других событий, отличное от тех изменений, которые возникли вследствие операций с собственниками, действующими в этом качестве.

Соответственно, термин «прибыли и убытки» определяется в международных стандартах в значении получения финансового результата как разницы между доходами и расходами организации, а в соответствии с п. 8 МСФО 1 организация может использовать другие термины для описания итоговых показателей, если их значение очевидно. Аналогичным образом в РСБУ счетом учета «прибылей и убытков» является счет 99, а не счет 90 «Продажи» или 91 «Прочие доходы и расходы», которые оба «закрываются» на счет 99 «Прибыли и убытки» (План счетов).

Таким образом, формулировка МСФО 36 о признании обесценения и его восстановления в составе прибыли или убытка сама по себе не дает ответа, в составе каких расходов или доходов должны учитываться убыток от обесценения и его уменьшение – по обычным видам деятельности или прочих. Положения МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные

активы» об обесценении также отсылают к МСФО 36, то есть ничего к нему по интересующему нас вопросу не добавляют.

Следовательно, необходимо обратиться к положениям федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам (подп. «б» п. 7.1 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н). При этом федеральными стандартами являются также ФСБУ государственных финанс (до 26.07.2019 именовавшиеся ФСБУ для организаций государственного сектора), а в роли отраслевых стандартов на сегодня выступают только соответствующие положения, утверждаемые ЦБ РФ для кредитных организаций и некредитных финансовых организаций (подп.1, 2 п.1, п.5 ст.21, п.1.1 ст.30, Закона, ст.4, 5 Федерального закона от 26.07.2019 № 247-ФЗ).

Начнем с федеральных стандартов для «обычных» коммерческих и некоммерческих организаций.

Описание в РСБУ порядка проверки на обесценение поисковых активов и учета его результатов, не содержащее ссылки к МСФО 36, не дает ответа на рассматриваемый вопрос, в том числе с учетом признания поисковых затрат, не формирующих поисковые активы, расходами по обычным видам деятельности, поскольку обесценение поисковых активов не относится к специфически поисковым затратам (пп.2, 4, 7, 8, 19,20 29 Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011), утвержденное приказом Минфина России от 06.10.2011 № 125н).

В п. 11 ПБУ 9/99 «Доходы организации» и в п. 15 ПБУ 10/99 относительно прочих доходов и расходов указывается, что прочие доходы и расходы подлежат зачислению на счет прибылей и убытков организации, кроме случаев, когда законодательством или правилами бухгалтерского учета установлен иной порядок.

Однако это не означает (особенно с учетом не очень четкого разделения в двух последних ПБУ затрат и расходов), что доходы и расходы от обычных видов деятельности в конечном итоге не относятся на счет прибылей и убытков после формирования финансового результата,

В МСФО расходы не классифицируются на относящиеся к обычным видам деятельности и прочие

Убыток от обесценение внеоборотных активов и его восстановление показываются в составе прочих расходов и доходов

полученного в соответствии с нормами, изложенными в пп. 5 и 9 ПБУ 10/99 и п. 5 ПБУ 9/99.

С учетом изложенного необходимо обратиться к ФСБУ государственных финансов.

Согласно п.44 ФСБУ для организаций государственного сектора «Основные средства», утвержденного приказом Минфина России от 31.12.2016 г. № 257н, признание обесценения объекта основных средств осуществляется в соответствии с ФСБУ для организаций государственного сектора «Обесценение активов», утвержденного приказом Минфина России от 31.12.2016 № 259н. В соответствии с пп.15, 25 последнего Стандарта убыток от обесценения актива единовременно признается в составе расходов отчетного периода, а восстановление убытка от обесценения актива отражается в составе доходов текущего финансового года.

И опять-таки ответ на интересующий нас вопрос здесь не дается. Значит, необходимо сделать следующий шаг – в сторону отраслевых стандартов.

Согласно п.2.32.1, 2.33.1 Положения ЦБ РФ № 492-П¹ убытки от обесценения основных средств, учитываемых по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения, отражаются бухгалтерскими записями по дебету счета «Расходы, связанные с обеспечением деятельности» а его полное или частичное восстановление – по кредиту счета «Доходы, связанные с операциями по обеспечению деятельности». В соответствии с Положением ЦБ РФ № 487-П² к доходам и расходам, связанным с обеспечением деятельности некредитной финансовой организации, относятся в том числе доходы и расходы, возникшие вследствие нарушения условий, связанных с осуществлением некредитной финансовой организацией своей деятельности (например,

¹ Положение от 22.09.2015 № 492-П «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета основных средств, нематериальных активов, инвестиционного имущества, долгосрочных активов, предназначенных для продажи, запасов, средств труда и предметов труда, полученных по договорам отступного, залога, назначение которых не определено, имущества и (или) его годных остатков, полученных в связи с отказом страхователя (выгодоприобретателя) от права собственности на застрахованное имущество, в некредитных финансовых организациях».

² Положение от 02.09.2015 № 487-П «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета доходов, расходов и прочего совокупного дохода некредитных финансовых организаций».

вследствие несоблюдения требований законодательства Российской Федерации, договорной и трудовой дисциплины, обычая делового оборота), а также расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и тому подобного):

- неустойки (штрафы, пени) по прочим (хозяйственным) операциям;
- доходы от безвозмездно полученного имущества;
- поступления и платежи в возмещение причиненных убытков, кроме компенсаций расходов страховщика (суброгации, регрессные требования, полученные годные остатки);
- доходы и расходы от оприходования излишков и списания недостач;
- другие доходы и расходы, относимые к прочим, в том числе носящие разовый, случайный характер.

Перечисленные расходы практически полностью аналогичны составу прочих расходов, указанных в п.11 ПБУ 10/99.

Таким образом, и в организациях, ведущих учет по ФСБУ 26/2020 и ФСБУ 6/2020, обесценение капитальных вложений и основных средств и его полное или частичное восстановление учитываются в составе прочих расходов и доходов (счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

Отнесение лизинговой компанией процентов по кредиту на приобретение предмета лизинга до передачи его лизингополучателю

Напомним, что в рамках ФСБУ 25/2018 аренда и лизинг учитываются по одинаковым правилам, поэтому слово лизинг используется в нем считанное число раз, а лизингодатель и лизингополучатель вообще не упоминаются. Соответственно ниже будет говориться только об аренде и арендодателе и арендаторе, понимая под этим также и лизинг, лизингодателя и лизингополучателя.

Проблема состоит в следующем. В случае классификации объекта учета аренды в качестве объекта учета неоперационной (финансовой) аренды (что, как правило, имеет место при лизинге в силу подп. «а» или «б» п.25 ФСБУ 25/2018) арендодатель признает инвестицию в аренду в качестве актива на дату предоставления предмета аренды (п.32 ФСБУ 25/2018). В то же время согласно



п.35 ФСБУ 25/2018 связанные с договором аренды затраты арендодателя включаются в чистую стоимость инвестиции в аренду (ЧИА) по мере осуществления этих затрат. В связи с этим встают два вопроса: а) включаются ли, в принципе, проценты по кредиту, взятыму арендодателем на приобретение предмета аренды, в стоимость ЧИА; б) если да, то как включить в нее проценты, обязанность по оплате которых возникает у арендодателя (а значит, признается в его бухгалтерском учете в силу принципа начисления (временной определенности фактов хозяйственной жизни), установленного п.5 ПБУ 1/2008) до передачи предмета аренды арендатору, то есть до возникновения в учете арендодателя такого объекта учета аренды, как ЧИА.

Согласно п.33 ФСБУ 25/2018 инвестиция в аренду оценивается в размере ее чистой стоимости. Чистая стоимость инвестиции в аренду определяется путем дисконтирования ее валовой стоимости по процентной ставке, при использовании которой приведенная валовая стоимость инвестиции в аренду на дату предоставления предмета аренды равна сумме справедливой стоимости предмета аренды и понесенных арендодателем затрат в связи с договором аренды.

Здесь, как и в уже приведенном п.34 ФСБУ 25/2018, не уточняется, идет ли речь только о затратах, осуществляемых арендодателем после передачи предмета аренды арендатору (поскольку до этого ЧИА в учете арендодателя не возникает, а включить затраты в стоимость объекта учета, которого еще нет, невозможно), или о затратах, осуществляемых арендодателем и до этой передачи.

Для уяснения этого вопроса на основании п.7.1 ПБУ 1/2008 надо, в первую очередь, обратиться к МСФО,

Согласно п.69 МСФО (IFRS) 16 «Аренда» (далее – IFRS 16) первоначальные прямые затраты, отличные от тех, которые несут арендодатели, являющиеся производителями или дилерами, включаются в первоначальную оценку чистой инвестиции в аренду и уменьшают сумму дохода, признаваемого на протяжении срока аренды. Процентная ставка, заложенная в договоре аренды, определяется таким образом, чтобы первоначальные прямые затраты автоматически включались в чистую инвестицию в аренду; необходимость их отдельного включения отсутствует.

В Приложении А к IFRS 16 первоначальные прямые затраты определяются как

дополнительные затраты, обусловленные заключением договора аренды, которые не были бы понесены, если бы договор аренды не был заключен, за исключением таких затрат, понесенных арендодателями, являющимися производителями или дилерами, в связи с финансовой арендой.

Указанное определение не исключает отнесение процентов по кредитным средствам, взятым на приобретение предмета аренды, к первоначальным затратам арендодателя, обусловленным заключением договора аренды.

В то же время согласно п.7-9 МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованию», введенного в действие на территории РФ приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (далее – МСФО 23), затраты на проценты по заемным средствам включаются в стоимость только так называемых квалифицируемых активов, которыми в зависимости от обстоятельств могут быть запасы, производственные мощности, электрогенерирующие мощности, нематериальные активы, инвестиционная недвижимость, плодовые культуры.

В российском учете аналогом этой нормы является положение о включении процентов по заемным средствам в стоимость инвестиционного актива, под которым понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов (п.7 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утвержденного приказом Минфина России от 06.10.2008 № 107н). Также проценты по заемным средствам могут включаться в стоимость запасов, отвечающих определению инвестиционного актива (подп. «д» п.11 ФСБУ 5/2019). О включении процентов по заемным средствам именно в стоимость инвестиционного актива говорится также в подп. «е» п. 10 ФСБУ 26/2020.

ЧИА же по своей бухгалтерской квалификации не является ни одним из перечисленных в МСФО 23 или ПБУ 15/2008

Проценты по кредиту, взятыму лизингодателем на приобретение предмета лизинга, не включаются в стоимость ЧИА, а относятся на расходы

объектов учета, а значит, не может быть инвестиционным активом, в формировании стоимости которого могли бы участвовать проценты по кредитным средствам, привлеченным для приобретения предмета аренды.

Подтверждается это прямым указанием в п.8 МСФО 23 на то, что финансовые активы не являются квалифицируемыми активами, а в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», введенного в действие на территории РФ приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н, ЧИА является финансовым инструментом, хотя и не все правила данного МСФО к ней применяются (см. подп. «б» п.2.1).

Таким образом, проценты по кредиту не подлежат отнесению на стоимость ЧИА, а признаются прочими расходами (п.7 ПБУ 15/2008).

И тут может возникнуть вопрос, а не нарушается ли таким образом принцип соответствия доходов и расходов (п.19 ПБУ 10/99), поскольку доходы по аренде

в виде процентов, начисляемых на стоимость ЧИА, начнут возникать у арендодателя только после передачи предмета аренды арендатору (до этого в его учете нет ЧИА, генерирующей процентный доход). Ответ на это следующий: нормы ПБУ 15/2008 и ФСБУ 25/2018 о моменте признания арендодателем процентов по заемным средствам, ЧИА и процентных доходов являются специальными, а потому приоритетными по отношению к нормам других нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету. Напомним, что именно с учетом иерархии общих и специальных норм решался и решается и вопрос о том, не нарушает ли принцип соответствия доходов и расходов установленная с 2011 года невозможность признавать в качестве расходов будущих периодов какие-либо иные затраты, кроме прямо указанных в ПБУ, подтвержденная впоследствии законодательно (подп.2, 14 п.1 приказа Минфина России от 24.12.2010 № 186н, п.7 ст.5 Закона).



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

Обзор писем Минфина России

НДС при оказании российской компанией услуг по продвижению товаров (приоритетная выкладка товара, выделение специальным ценником) на территории РФ для организации Армении

Применение НДС при оказании услуг между хозяйствующими субъектами государств – членов Евразийского экономического союза регулирует Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой (приложение № 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014).

Так, в соответствии с подпунктом 4 пункта 29 Протокола местом реализации рекламных и маркетинговых услуг, оказываемых налогоплательщику государства – члена ЕАЭС, признается территория этого государства.

Если покупателем услуг по продвижению товаров (приоритетная выкладка товаров, выделение специальным ценником) на территории Российской Федерации, оказываемых российской компанией, является хозяйствующий субъект Республики Армения, то местом реализации таких услуг территория Российской Федерации не признается и, следовательно, эти услуги не являются объектом налогообложения НДС в Российской Федерации.

Письмо Минфина России от 25.03.2022 № 03-07-13/1/23793

Возможность вычета НДС на основании счетов-фактур, выставленных с нарушением срока

В счет-фактуре должны быть указаны порядковый номер и дата его составления (подп. 1 п. 5 ст. 169 НК РФ). При реализации товаров, работ, услуг на выставление счет-фактуры отведено 5 календарных дней, считая со дня отгрузки товаров, выполнения работ, оказания услуг (п. 3 ст. 168 НК РФ).



Ошибки в счетах-фактурах, не препятствующие при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога, предъявленную покупателю, не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм налога на добавленную стоимость (абз. 2 п. 2 ст. 169 НК РФ).

Таким образом, счет-фактуры, выставленные с нарушением срока, установленного Налогового кодекса РФ, не являются основанием для отказа в принятии к вычету НДС, предъявленных заказчику исполнителем.

Письмо Минфина России от 06.04.2022 № 03-07-09/28875

Перенос убытков резидентом технико-внедренческой особой экономической зоны на будущие периоды в целях налога на прибыль

Ограничение по переносу убытков, установленное пунктом 2.1 статьи 283 НК РФ, не распространяется на налоговую базу по налогу на прибыль, к которой применяются пониженные налоговые ставки, указанные в пункте 1.2 статьи 284 НК РФ.

При этом следует учитывать, что с 1 января 2018 года положения пункта 1.2 статьи 284 НК РФ не распространяются на резидентов технико-внедренческой особой экономической зоны. Для них ставка налога на прибыль, зачисляемого в федеральный бюджет, установлена в размере 2 процентов (п. 1.2 – 1 ст. 284 НК РФ).

Таким образом, ограничение переноса убытков, полученных в предыдущих налоговых периодах, на будущее действует в отношении налоговой базы по налогу на прибыль, сформированной от деятельности, осуществляющей резидентом технико-внедренческой особой экономической зоны.

Письмо Минфина России от 08.04.2022 № 03-03-06/1/29827

Учет прекращенных в 2022 году обязательств, возникших при прощении иностранной организацией задолженности по приобретенному праву требования к российской компании, в целях налога на прибыль

В целях налога на прибыль не учитываются доходы в виде сумм прекращенных в 2022 году обязательств по договору займа, заключенному до 1 марта 2022 года с иностранной организацией или иностранным гражданином, принявшими решение о прощении долга, либо по требованию, уступленному такой иностранной организацией или иностранному гражданину до 1 марта 2022 года (подп. 21.5 п. 1 ст. 251 НК РФ). Такой порядок распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2022 года.

Следовательно, с 1 января 2022 года в целях налогообложения прибыли не учитываются доходы налогоплательщика в виде сумм прекращенных в 2022 году обязательств:

- по договору займа, заключенному до 1 марта 2022 года с иностранной организацией или иностранным гражданином, принявшим решение о прощении долга;
- по требованию, уступленному иностранной организацией или иностранному гражданину до 1 марта 2022 года.

С учетом вышеизложенного, с 1 января 2022 года, в частности при прощении иностранной организацией задолженности по приобретенному праву требования к российской компании, доход, возникающий при прощении, для целей налогообложения прибыли не учитывается.

Письмо Минфина России от 15.04.2022 № 03-03-06/1/33234

Формирование учетной политики, если ведение учета объектов по стандартам бухгалтерского учета приводит к недостоверному представлению сведений в отчетности

В исключительных случаях, когда формирование учетной политики в соответствии с пунктами 7 и 7.1 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (утв. приказом Минфина от 06.10.2008 № 106н) приводит к недостоверному представлению финансового положения компании, финансовых

результатов ее деятельности и движения ее денежных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности, то такой компании предоставляется право отступить от правил, установленных данными пунктами, при соблюдении всех условий, установленных ПБУ 1/2008. В частности, пунктом 7.3 ПБУ 1/2008.

Письмо Минфина России от 15.04.2022 № 07-01-09/33547

Об учете в целях налога на прибыль курсовых разниц в случае частичного погашения в 2022–2024 гг. требований (обязательств)

По доходам в виде положительной курсовой разницы, возникшей в налоговых (отчетных) периодах 2022–2024 гг. по обязательствам, датой получения внерализационного дохода признается дата прекращения обязательств, выраженных в иностранной валюте, при дооценке или уценке которых возникает положительная курсовая разница (подп. 7.1 п. 4 ст. 271 НК РФ). Такой порядок распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2022 года.

По расходам в виде отрицательной курсовой разницы, возникшей в 2023 и 2024 гг. по обязательствам, датой признания внерализационных расходов признается дата прекращения обязательств, выраженных в иностранной валюте, при уценке или дооценке которых возникает отрицательная курсовая разница (подп. 6.1 п. 7 ст. 272 НК РФ). Подчеркнем, что такой порядок действует с 1 января 2023 года.

Отрицательная курсовая разница, возникшая у налогоплательщика в 2022 году, учитывается в прежнем порядке, установленном пунктом 10 статьи 272 НК РФ. То есть на дату прекращения обязательств и/или на последнее число текущего месяца в зависимости от того, что произошло раньше.

Таким образом, в случае частичного погашения в 2022–2024 годах обязательств доходы в виде соответствующей положительной курсовой разницы подлежат учету на дату частичного погашения таких обязательств. Отрицательные курсовые разницы в случае частичного погашения в 2022 году обязательств учитываются в общем порядке, а в 2023–2024 годах – на дату частичного погашения таких обязательств.

Письмо Минфина России от 20.04.2022 № 03-03-06/1/35198

НДФЛ с дохода в виде материальной выгоды от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами

Перечень доходов, освобождаемых от обложения налогом на доходы физических лиц, указан в статье 217 НК РФ. Указанная статья была дополнена пунктом 90 (федеральный закон от 26.03.2022 № 67-ФЗ). По новым правилам от НДФЛ освобождены доходы в виде материальной выгоды, полученные в 2021–2023 гг.

Письмо Минфина России от 20.04.2022 № 03-04-06/35834

Внесение изменений в учетную политику для целей налогообложения, если закон субъекта РФ устанавливает право на применение инвестиционного налогового вычета по налогу на прибыль с начала года

Законы субъектов РФ могут предоставлять налогоплательщикам право уменьшить суммы налога (авансового платежа), подлежащие зачислению в доходную часть бюджетов этих субъектов, на инвестиционный налоговый вычет в порядке и на условиях, которые установлены статьей 286.1 НК РФ (п. 1 ст. 286.1 НК РФ).

Решение об использовании права на применение инвестиционного налогового вычета должно быть отражено налогоплательщиком в своей учетной политике для целей налогообложения (п. 8 ст. 286.1 НК РФ).

При частичном погашении в 2022–2024 гг. обязательств доходы в виде соответствующей положительной курсовой разницы подлежат учету на дату частичного погашения таких обязательств



Применение положений пункта 3 статьи 105.14 НК РФ (в редакции федерального закона от 26.03.2022 № 67-ФЗ) в целях признания сделок, совершенных в 2021 году, контролируемыми не предусмотрено

Решение о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения при изменении законодательства о налогах и сборах принимается не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства.

Таким образом, при принятии субъектом РФ в середине налогового периода закона, устанавливающего право на применение на территории этого субъекта инвестиционного налогового вычета при исчислении налога на прибыль, с распространением действия этого закона на правоотношения, возникшие с начала текущего года, налогоплательщик вправе после вступления в силу указанного закона внести изменения в учетную политику для целей налогообложения, отразив, что применение такого инвестиционного налогового вычета будет им осуществляться с января текущего года.

Письмо Минфина России от 25.04.2022 № 03-03-06/3/37107

Об определении суммы доходов по сделкам между взаимозависимыми лицами за 2021 и 2022 гг. в целях признания их контролируемыми

Сделки, указанные в пункте 1 статьи 105.14 НК РФ, признаются контролируемыми, если сумма доходов по таким сделкам с одним лицом (лицами) за соответствующий календарный год превышает размер, установленный пунктом 3 статьи 105.14 НК РФ. Предельный размер доходов по таким сделкам для целей признания их контролируемыми увеличен с 60 до 120 млн руб. (федеральный закон от 26.03.2022 № 67-ФЗ).

Применение положений пункта 3 статьи 105.14 НК РФ (в редакции федерального закона от 26.03.2022 № 67-ФЗ) в целях признания сделок, совершенных в 2021 году, контролируемыми не предусмотрено.

Положения пункта 3 статьи 105.14 НК РФ (в редакции федерального закона от 26.03.2022 № 67-ФЗ) применяются в отношении сделок, доходы и/или расходы по которым признаются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль начиная с 2022 года, вне зависимости от даты заключения соответствующего договора.

Письмо Минфина России от 26.04.2022 № 03-12-12/1/37761



Документальное подтверждение обоснованности применения ставки НДС 0% при экспорте товаров, вывозимых из РФ в международных почтовых отправлениях или перевозчиками в качестве экспресс-груза

При реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспортта, применяется ставка НДС в размере 0% при условии представления в налоговую инспекцию документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ (подп. 1 п. 1 ст. 164 НК РФ).

Так, подпунктом 7 пункта 1 статьи 165 НК РФ предусмотрено, что в целях подтверждения права на применение ставки НДС в размере 0% при экспорте товаров, пересылаемых в международных почтовых отправлениях, в налоговую инспекцию представляются сведения из деклараций на товары либо из таможенных деклараций СН 23 в виде реестра в электронной форме, установленного абзацем 12 пункта 15 статьи 165 Налогового кодекса РФ.

Так, подпунктом 8 пункта 1 статьи 165 НК РФ установлено, что в случае, если товары, при таможенном декларировании которых используется декларация на товары для экспресс-грузов, доставляются перевозчиком в качестве экспресс-груза, в налоговую инспекцию представляются

сведения из декларации на товары для экспресс-грузов в виде реестра в электронной форме, установленного абзацем 10 пункта 15 статьи 165 Налогового кодекса РФ.

Предоставлять в налоговую инспекцию договор розничной купли-продажи товаров через интернет-магазин или иные документы, подтверждающие заказ товаров на сайте интернет-магазина при реализации на экспорт товаров, вывозимых с территории Российской Федерации в международных почтовых отправлениях или перевозчиками в качестве экспресс-груза, не нужно.

Письмо Минфина России от 26.04.2022 № 03-07-08/37835

НДФЛ при перечислении денежных средств по ошибке

Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить и определяемая для физических лиц в соответствии с главой 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса РФ (ст. 41 НК РФ).

При этом в целях НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ. Основание – п. 1 ст. 210 НК РФ.

Таким образом, при возникновении у физического лица подлежащего налогообложению дохода исчисление и уплата налога производятся в общем порядке.

Письмо Минфина России от 28.04.2022 № 03-04-05/39403

Определение в целях налога на прибыль срока полезного использования при приобретении бывших в употреблении ОС

В целях налога на прибыль под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг или для управления организацией, первоначальной стоимостью более 100 000 рублей.

Компания, которая приобретает объекты основных средств, бывшие в употреблении, вправе определять норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками.

При этом срок полезного использования основных средств, бывших в употреблении, может быть определен как срок их полезного использования, установленный предыдущим собственником этих основных средств и уменьшенный на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущим собственником. Основание – п. 7 ст. 258 НК РФ.

Если срок фактического использования основного средства у предыдущих собственников окажется равным сроку его полезного использования, определяемому классификацией основных средств, утвержденной Правительством РФ, или превышающим этот срок, то налогоплательщик вправе самостоятельно определять срок полезного использования этого основного средства с учетом требований техники безопасности и других факторов.

Таким образом, налогоплательщик определяет норму амортизации по приобретенным основным средствам, бывшим в употреблении, с учетом срока полезного использования, установленного предыдущим собственником. При отсутствии указанных сведений срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями НК РФ и с учетом классификации основных средств, утвержденной Правительством РФ.

Письмо Минфина России от 16.05.2022 № 03-03-06/1/44687

Налогоплательщик определяет норму амортизации по приобретенным ОС, бывшим в употреблении, с учетом срока полезного использования, установленного предыдущим собственником



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

Обзор писем ФНС России

Представление уточненного расчета по форме 6-НДФЛ за 2021 год при возврате налоговым агентом излишне удержанных сумм НДФЛ с дохода в виде материальной выгоды, полученной в 2021 году

Не подлежат обложению НДФЛ доходы в виде материальной выгоды, полученные налогоплательщиками в 2021–2023 г.г. от экономии на процентах за пользование заемными средствами от компаний и индивидуальных предпринимателей, с которыми налогоплательщики состоят в трудовых отношениях, от приобретения товаров, работ, услуг в соответствии с гражданско-правовым договором у лиц, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику, а также от приобретения налогоплательщиками ценных бумаг и производных финансовых инструментов.

Возврат излишне удержанной налоговым агентом суммы НДФЛ с дохода в виде материальной выгоды, полученной налогоплательщиком в 2021 году, производится налоговым агентом в порядке, предусмотренном статьей 231 Налогового кодекса РФ.

Вместе с тем с учетом положений пункта 6 статьи 81 НК РФ налоговые агенты обязаны представить в налоговую инспекцию уточненные расчеты сумм НДФЛ, исчисленных и удержаных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ) за первый квартал 2021 года, полугодие 2021 года, девять месяцев 2021 года и 2021 год.

При этом уточненный расчет по форме 6-НДФЛ за 2021 год представляется с корректирующими (аннулирующими) справками о доходах и суммах налога физических лиц (приложения № 1 к расчету по форме 6-НДФЛ за 2021 год) только в отношении физических лиц, данные которых уточняются.

Письмо ФНС России от 06.04.2022 № БС-4-11/4160@

Порядок заполнения Налогового расчета о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов

Налоговые агенты обязаны вести учет начисленных и выплаченных доходов, а также исчисленных, удержаных и перечисленных в бюджет налогов. Учет должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить получение информации по каждому налогоплательщику (подп. 3 п. 3 ст. 24 НК РФ).

Налоговые агенты обязаны представлять в налоговую инспекцию по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов (подп. 4 п. 3 ст. 24 НК РФ).

Налоговые агенты обязаны представлять в налоговую инспекцию Налоговый расчет. Форма, порядок ее заполнения, а также формат представления в электронной форме утверждены приказом ФНС России от 02.03.2016 № ММВ-7-3/115@.

Таким образом, выплачиваемые иностранной организации доходы, признаваемые доходами от источников в Российской Федерации в соответствии с положениями главы 25 «Налог на прибыль» Налогового кодекса РФ, в том числе не подлежащие налогообложению в Российской Федерации, подлежат отражению в представляемом налоговым агентом налоговом расчете.

В зависимости от выплачиваемого иностранной организации дохода по строке 020 подраздела 3.2 раздела 3 в соответствии с пунктом 8.3 Порядка заполнения Налогового расчета указывается код дохода согласно приложению № 2 к Порядку заполнения Налогового расчета.

При этом для обозначения доходов от продажи товаров, иного имущества, имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории РФ, не подлежащих налогообложению у источника выплаты, предусмотрен код 25 в соответствии с приложением № 2 к Порядку заполнения Налогового расчета.

Возврат излишне удержанной налоговым агентом суммы НДФЛ с дохода в виде материальной выгоды, полученной налогоплательщиком в 2021 году, производится налоговым агентом

Так, если доход не подлежит налогообложению в РФ в соответствии с НК РФ или положениями международных договоров Российской Федерации, то строки 080 - 140 подраздела 3.2 не заполняются. Нужно указать нули (пункт 8.7 Порядка заполнения Налогового расчета).

Письмо ФНС России от 12.04.2022 № СД-4-3/4421@

Приостановление проведения выездных налоговых проверок и проверок соблюдения валютного законодательства до 31.12.2022

Выездные налоговые проверки

Решение об отмене мероприятий налогового контроля нецелесообразно, так как несет значительные риски для бюджета Российской Федерации. Более того, отмена или приостановление камеральных проверок не отвечает интересам налогоплательщиков в части возмещения НДС и акциза. Что касается выездных проверок, то они проводятся в исключительных случаях. В основном при выявлении признаков умышленного уклонения от уплаты НДС.

И все-таки в отношении отдельных категорий налогоплательщиков принято решение о приостановлении проведения выездных и повторных выездных проверок до 03.03.2025 включительно. Это относится к компаниям, получившим документ о государственной аккредитации и осуществляющим деятельность в области информационных технологий, в порядке, установленном постановлением Правительства РФ от 18.06.2021 № 929. Исключение составляют проверки, назначенные с согласия руководителя или заместителя руководителя вышестоящей налоговой инспекции, руководителя или заместителя руководителя ФНС России.

ФНС России поручила территориальным налоговым инспекциям приостановить назначение и проведение проверок соблюдения валютного законодательства

Проверки соблюдения валютного законодательства

ФНС России поручила территориальным налоговым инспекциям приостановить назначение и проведение проверок соблюдения валютного законодательства. Исключение – проверки, связанные с исполнением положений Указа Президента РФ от 28.02.2022 № 79 «О применении специальных экономических мер в связи с недружественными действиями Соединенных Штатов Америки и примкнувших к ним иностранных государств и международных организаций» и Указа Президента РФ от 01.03.2022 № 81 «О дополнительных временных мерах экономического характера по обеспечению финансовой стабильности Российской Федерации».

Письмо ФНС России от 15.04.2022 № ЕД-18-2/882@

Проведение мероприятий налогового контроля за полнотой уплаты НДФЛ и страховых взносов

При проведении камеральных проверок в отношении налогоплательщиков, по которым установлены нарушения неуплаты НДФЛ и страховых взносов в случае переквалификации договоров гражданско-правового характера в трудовые, проверяющим следует учитывать сложившуюся положительную судебную практику по указанной категории споров. В частности, это: определение ВС РФ от 27.02.2017 № 302-КГ17-382 (дело № А58-547/2016), постановление Первого ААС от 06.02.2020 по делу № А43-5895/2019, постановление АС Восточно-Сибирского округа от 08.07.2021 по делу № А33-36428//2018, постановление АС Дальневосточного округа от 11.09.2020 № Ф03-3529/2020 по делу № А51-23858/2019, постановление АС Западно-Сибирского округа от 25.12.2020 по делу № А03-20987/2018, постановление АС Поволжского округа от 08.06.2020 № Ф06-61089/2020, постановление АС Волго-Вятского округа от 06.03.2019 по делу № А28-1147/2018.

В вышеуказанных делах суды поддержали сотрудников налоговой инспекции. Судьи признали обоснованность переквалификации гражданских правоотношений в трудовые, руководствуясь следующими обстоятельствами, подтвержденными документально:

- наличие трудовой функции в договоре (выполнение работником лично работ определенного рода, а не разового задания заказчика);
- отсутствие в договоре конкретного объема работ (значение для сторон имеет сам процесс труда, а не достигнутый результат);
- ежемесячная оплата труда в фиксированной сумме;
- включение работника в производственную деятельность работодателя;
- фиксированный (неизменный) размер вознаграждения в течение календарного года (при этом следует учитывать, что формирование вознаграждения за фактически отработанные дни противоречит правилам формирования вознаграждения по договорам гражданско-правового характера);
- подчинение работника внутреннему трудовому распорядку;
- систематический характер заключения договоров на год или до окончания календарного года;
- материальная ответственность возлагается на фактического исполнителя работ;
- контроль за исполнением работ обеспечивается работодателем;
- работодатель организует условия труда работника;
- для заключения договора работнику необходимо встать на учет в качестве индивидуального предпринимателя (как правило, при прекращении сотрудничества работник перестает быть ИП);
- инфраструктурная зависимость (работы осуществляются материалами, инструментами, оборудованием и на территории работодателя);
- централизованное предоставление отчетности в налоговую инспекцию по телекоммуникационным каналам в один период либо по доверенности сотрудниками работодателя.

Письмо ФНС России от 15.04.2022 № ЕА-4-15/4674

Об определении мощности двигателя транспортного средства при исчислении налоговыми органами транспортного налога

Фактическая
мощность двигателя
транспортного
средства не
влияет на сумму
транспортного
налога

Налогоплательщиками транспортного налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения в соответствии со статьей 358 Налогового кодекса РФ (ст. 357 НК РФ).

Объектом налогообложения признаются автомобили и другие транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке согласно законодательству РФ (п. 1 ст. 358 НК РФ). Налоговая база определяется в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах (п. 1 ст. 359 НК РФ).

Исчисление налога в отношении транспортного средства осуществляется налоговыми органами на основании информации (в том числе о мощности двигателя транспортного средства), представляемой в налоговую инспекцию органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств.

Таким образом, обязанность по уплате налога по транспортным средствам, имеющим двигатели, ставится в зависимость от регистрации объекта налогообложения с указанием мощности зарегистрированного на него двигателя, а не от фактической мощности двигателя транспортного средства.

Письмо ФНС России от 27.04.2022 № БС-3-21/4231@

Об указании в поле 1.3 Листа А1 уведомления о КИК цифры «1» в случае соответствия налогоплательщика критериям контролирующего лица КИК

Налогоплательщики обязаны уведомлять налоговую инспекцию о контролируемых иностранных компаниях, в отношении которых они являются контролирующими лицами (п. 3.1 ст. 23 НК РФ).

В соответствии с подпунктом 3 пункта 6.2 Порядка заполнения формы уведомления о КИК, утвержденного приказом ФНС России от 19.07.2021 № ЕД-7-13/671@, в поле 1.3 «Самостоятельное признание контролирующим лицом иностранной организации» Листа А1 уведомления о КИК цифра «1» указывается в случае, если лицо, признаваемое налоговым резидентом РФ, самостоятельно признает себя

контролирующим лицом иностранной организации в соответствии с пунктом 13 статьи 25.13 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, в случае соответствия налогоплательщика критериям контролирующего лица КИК, установленным пунктом 3 или 6 статьи 25.13 НК РФ, и заполнения им поля 1.2 «Основания для признания налогоплательщика контролирующим лицом иностранной организации» Листа А1 уведомления о КИК указание в поле 1.3 «Самостоятельное признание контролирующим лицом иностранной организации» Листа А1 уведомления о КИК цифры «1» не нужно.

Письмо ФНС России от 27.04.2022 № ШЮ-3-13/4223@

Привлечение к ответственности за налоговое правонарушение, установленное статьей 119 НК РФ

Налогоплательщики обязаны представлять в установленном порядке в налоговую инспекцию по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах (п. 1 ст. 23 НК РФ).

При этом налоговая декларация (или расчет) может быть представлена налогоплательщиком (платильщиком сбора, платильщиком страховых взносов, налоговым агентом) в налоговую инспекцию лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения, передана в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика (п. 4 ст. 80 НК РФ).

За несвоевременное представление налоговых деклараций или расчетов в виде взыскания штрафа в размере 5% неуплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога (страховых взносов), подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации (расчета по страховым взносам), предусмотрена ответственность за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для представления отчетности, но не более 30% от суммы и не менее 1 000 рублей (п. 1 ст. 119 НК РФ).

Для подтверждения направления в налоговую инспекцию документа по телекоммуникационным каналам связи необходимо представить документ, формируемый оператором электронного документооборота или разработчиком бухгалтерских учетных систем. В таком документе должны быть данные о дате и времени отправки документа в электронном виде по ТКС.

Таким образом, в случае невозможности формирования и/или направления налоговой отчетности по ТКС через оператора ЭДО в сроки, установленные Налоговым кодексом РФ, по причинам, не зависящим от налогоплательщика, налогоплательщик вправе представить в налоговую инспекцию документы, подтверждающие указанные обстоятельства.

При представлении налогоплательщиком подтверждающих документов до завершения камеральной налоговой проверки или до вручения акта налоговой проверки налоговая инспекция не будет инициировать процедуру привлечения к ответственности, установленной пунктами 1, 2 статьи 119 Налогового кодекса РФ.

При представлении налогоплательщиком ходатайства о неприменении штрафных санкций, установленных пунктами 1, 2 статьи 119 Налогового кодекса РФ (с приложением подтверждающих документов), после вручения акта налоговой проверки такой налогоплательщик не привлекается к вышеуказанной ответственности.

Письмо ФНС России от 28.04.2022 № ЕА-4-15/5257

В случае невозможности направления налоговой отчетности по ТКС через оператора ЭДО в установленные сроки по причинам, не зависящим от налогоплательщика, налогоплательщик вправе представить в налоговую инспекцию документы, подтверждающие указанные обстоятельства



О раскрытии иностранными организациями – публичными компаниями – сведений о своих участниках

По правилам Налогового кодекса РФ раскрытию подлежат сведения об участниках иностранной организации, включая порядок косвенного участия (при его наличии) физического лица или публичной компании, в случае если доля их прямого и/или косвенного участия в иностранной организации превышает 5% (п. 3.2 ст. 23 НК РФ).

Таким образом, раскрытию подлежат сведения до уровня публичной компании, при этом указанная норма не содержит обязанности по раскрытию информации об акционерах публичной компании. В этой связи у иностранных организаций, состоящих на учете в налоговой инспекции на территории РФ и являющихся публичными компаниями, отсутствует обязанность по раскрытию сведений, предусмотренная пунктом 3.2 статьи 23 Налогового кодекса РФ.

Напоминаем, что для целей Налогового кодекса РФ публичными компаниями признаются российские и иностранные организации, являющиеся эмитентами ценных бумаг, которые (либо депозитарные расписки на которые) прошли процедуру листинга и/или были допущены к обращению на одной или нескольких российских биржах, имеющих соответствующую лицензию, или биржах, включенных в перечень иностранных финансовых посредников (абз. 9 п. 2 ст. 11 НК РФ).

Письмо ФНС России от 04.05.2022 № ШЮ-4-13/5418@

Направление сообщений об исчисленных налоговым органом суммах транспортного налога правопреемнику реорганизованного юрлица

В целях обеспечения полноты уплаты налога налогоплательщикам-компаниям и их обособленным подразделениям направляются сообщения по месту нахождения принадлежащих им транспортных средств (п. 4 ст. 363 НК РФ).

Обязанность по уплате налогов реорганизованного юридического лица исполняется его правопреемником или правопреемниками в порядке, установленном НК РФ (п. 1 ст. 50 НК РФ).

Таким образом, сообщение направляется компании – правопреемнику реорганизованного юридического лица в случае, если на указанного правопреемника в соответствии со статьей 50 Налогового кодекса РФ возложена обязанность по уплате налога за период постановки на учет реорганизованного юридического лица в налоговой инспекции по месту нахождения принадлежащих такому лицу транспортных средств.

В остальных случаях исходя из содержащегося в статье 357 Налогового кодекса РФ сообщение направляется за период, в течение которого транспортное средство было в соответствии с законодательством РФ зарегистрировано на указанного в сообщении налогоплательщика-компанию или ее обособленное подразделение.

Письмо ФНС России от 18.05.2022 № БС-4-21/5982@



А.А.Родионов, налоговый эксперт

Обзор арбитражной практики: май – июнь 2022

Штраф могут взять из-за пеней

Организация занизила налог в первоначальной отчетности. Потом доплатила его и сдала «уточненку». Но для освобождения от штрафа еще следовало внести пени (подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ). Не сделавших это оштрафуют на основании пункта 1 статьи 122 НК РФ. С них возьмут 20 процентов от налога, не уплаченного из-за занижения в первоначальной декларации. Об этом АС Московского округа напомнил в постановлении от 20.05.22 № А40-68452/2021.

Без уплаты пеней можно обойтись, если имеется переплата по налогу и она превышает сумму, заниженную в декларации. Тут нет долга перед бюджетом. Значит, нет базы для пеней. Нет и штрафа (постановление АС Московского округа от 26.05.16 № А40-94123/2015).

Минимальность – не повод для доначислений

Налоги контрагентов минимальны. Но это само по себе не опровергает реальность деятельности. Кроме того, руководитель и другие сотрудники продавца не отрицают сотрудничество с налогоплательщиком. Не оспаривается и перечисление налогов партнером, не доказана недостоверность счетов-фактур. Значит, инспекция незаконно отказалась в вычете НДС – сообщил Десятый ААС (постановление от 25.11.21 № 09АП-63284/2021). С ним согласен АС Московского округа (постановление от 21.04.22 № А40-154953/2020).

В подобных спорах желательно ссыльаться на отсутствие признаков взаимозависимости с поставщиками или подрядчиками. Это дополнительный довод против доначислений (постановление АС Московского округа от 15.07.2020 № А40-115391/2019). Возможны и иные аргументы. В частности, копия декларации по НДС, добровольно переданная контрагентом. Тут два варианта. Первый – декларация оформлена после спорных операций, то есть за период совершения сделки. Там указана выручка,

поступившая от налогоплательщика? Значит, спорные операции не связаны с уклонением от налогов – вправе заявить компания.

Второй вариант – декларация получена еще до спорных операций. Например, при заключении договора с партнером. Там не могут быть отражены сделки с налогоплательщиком. Но из отчетности ясно: контрагент начисляет НДС по другим операциям. Это косвенно показывает его добросовестность и осмотрительность налогоплательщика при выборе партнера. Так что и тут декларация помогает оспорить доначисления (см. хотя бы постановление АС Московского округа от 26.09.18 № А40-252587/2017).

Сделка реальная и без основных средств

Если у контрагента нет собственных основных средств, то сотрудничество все равно возможно. Ведь партнер поставляет товары. Для такой работы нужны склад и офис. Они арендованы, и это инспекция не оспаривает. Не опровергнута и информация по расчетному счету поставщика (об ее истребовании можно ходатайствовать в суде). Из нее ясно: партнер оплачивал расходы, нужные для бизнеса. В том числе на закупку товаров, отгруженных налогоплательщику. Все это показывает – ИФНС напрасно заявляет о фиктивности сделок, незаконно доначисляет налоги. Так решил Десятый ААС (постановление от 16.03.22 № 10АП-2471/2022, 10АП-2472/2022). С ним согласен АС Московского округа (постановление от 27.05.22 № А41-57063/2021).

Акт избавил от штрафа за невыдачу

Инспекция обвинила в невыдаче части документов, запрошенных при выездной проверке. И оштрафовала на 200 рублей за каждый непредставленный бланк (п. 1 ст. 126 НК РФ).

Оспорить санкции помогли документы ИФНС. В частности, требование,

Перечень доводов, показывающих осмотрительность, открыт. В частности, можно ссылаться на рекламные объявления контрагента (из них очевидна реальность деятельности), рекомендационные письма других участников рынка, выполнение госконтрактов партнером...

Законное требование о предоставлении документов для выездной проверки нужно выполнить в течение десяти рабочих дней (п. 3 ст. 93 НК РФ)

где указано количество запрошенных бланков, но нет их перечисления. То есть неясно, что именно надо выдать, есть ли у фирмы запрошенные документы. Еще один довод – акт выездной проверки. Из него видно: у компании не было неподтвержденных расходов, у ИФНС нет претензий, связанных с отсутствием первички или регистров. Значит, ревизорам выданы все документы для проверки. Истребование других, не связанных с проверкой, противоречит пункту 1 статьи 93 НК РФ. Нет оснований для штрафа – решил АС Московского округа (постановления от 31.05.22 № А40-76469/2021 и от 25.04.22 № А40-66170/2021).

ИФНС обязана доказать возврат

Инспекция не оспаривает получение подлинников документов от организации. Правда, заявляет: все вернули налогоплательщику. Но фискалы не предъявили протокол возврата оригиналов, подписанный компанией. Значит, не опровергнуто утверждение предприятия о возврате копий и о том, что подлинники остались в ИФНС. Их повторный запрос нарушает пункт 5 статьи 93 НК РФ. Надо отменить штраф за его неисполнение (постановление АС Московского округа от 04.05.22 № А40-78893/2021).

Если нет проверки, то нет и выемки

Инспекция вправе проводить «выемку... при проведении налоговых проверок» (подп. 3 п. 1 ст. 31 НК РФ). Вдобавок, проверка должна быть выездной (п. 1 ст. 94 НК РФ). Эти фразы доказывают незаконность выемки у организации, в которой проверка не назначена. Так сообщил АС Московского округа в постановлении от 14.04.22 № А40-17483/2021. Он добавил – фирма может быть взаимозависима с той, где проходит выездная проверка. Только это не оправдывает выемку.

ИФНС провела неправомерную выемку и изъяла документы? Ссыльтесь на пункт 4 статьи 101 НК РФ и часть 3 статьи 64 АПК РФ. Они запрещают использовать доказательства, полученные с нарушением законодательства. Поэтому результаты неправомерной выемки – не основание для доначислений.

Задержка – не повод для роста взносов

Организация не успела сдать документы по основной деятельности (их надо предоставить не позднее 15 апреля). Ей повысили ставку взносов на страхование от несчастных случаев. Она взята по самому травмоопасному из видов деятельности, закрепленных за предприятием в ЕГРЮЛ.

Соцстраховцы указывают: повышение разрешено пунктом 5 Порядка, одобренного приказом Минздравсоцразвития России от 31.01.06 № 55. Но он для ситуации, когда нет данных о бизнесе юрлица. В изучаемом случае документы сданы – с опозданием. Игнорируя их, фонд установил ставку произвольно. Хотя произвольные налоги запрещены пунктом 3 статьи 3 НК РФ. Запрет применим и к взносам (см. хотя бы определение КС РФ от 22.01.04 № 8-О). Так что надо учесть неизменность деятельности. И нельзя увеличивать взносы – сообщил АС Московского округа (постановление от 16.06.22 № А40-284951/2021). Его вывод соответствует определению ВС РФ от 12.11.18 № 304-КГ18-9969.

В подобных спорах АС Московского округа постоянно поддерживает компании. Иногда приводит дополнительные доводы в их защиту. Среди них – штатное расписание. Оно помогает доказать, что предприятие не сменило деятельность (нет специалистов для той, что указана фондом). Значит, недопустима новая ставка (постановление от 08.09.14 № А40-271/14). Если фонд выбрал деятельность, которая лицензируется, то можно ссылаться на отсутствие лицензии у организации. Это косвенно опровергает ведение травмоопасного бизнеса. И помогает оспорить рост взносов (постановление от 11.01.19 № А40-136539/2018).

Дополнение избавит от штрафа

Организация не указала отдельных работников в исходной форме СЗВ-СТАЖ. Но внесла их в дополняющую. Последняя сдана после истечения срока представления отчетности. Фонд потребовал 500 рублей за каждого работника, невнесенного в первичный бланк. Это штраф из статьи 17 Федерального закона от 01.04.96 № 27-ФЗ.

Вместе с тем, статья 11 того же закона вводит срок сдачи отчетности, но не ограничивает время на ее уточнение. Право

фирмы «уточнить... сведения» закреплено в статье 15. Только и там нет ограничений по времени. Раз нет срока подачи для дополняющей формы, то нельзя обвинить в задержке. Нельзя обвинить и в недостоверности отчетности. Ведь на день привлечения к ответственности ошибки уже устраниены. Причем по инициативе организации. Поэтому штраф неправомерен – заключил АС Московского округа (постановление от 06.05.22 № А40-206633/2021). Его вывод совпадает с мнением Верховного суда (определение от 21.07.20 № 309-ЭС20-9426).

Дополняющие формы, сданные по инициативе предприятия, избавляют от санкций и за первоначальные ошибки в другой персчетности. Например, в форме СЗВ-М (см. хотя бы постановление АС Московского округа от 14.06.22 № А41-76978/2021 и определение ВС РФ от 02.07.18 № 303-КГ18-99).

Отсутствие ущерба снижает штраф

Организация поздно сдала персчетность, но это не привело к необоснованному назначению пенсий или к их увеличению. Нет и других потерь у Пенсионного фонда. Отсутствие ущерба могут признать одним из смягчающих обстоятельств. Так решил АС Московского округа и снизил штраф за задержку отчетности (постановление от 13.04.22 № А40-143860/2021).

Перечень смягчающих обстоятельств открыт. Чаще всего АС Московского округа сокращает санкции при незначительной просрочке (постановление от 25.02.22 № А40-165256/2021 и др.). Защищают и иные доводы. Например, отсутствие «негативных последствий для застрахованных лиц» (постановление от 02.06.20 № А40-175777/2019). Или отсутствие задолженности перед бюджетом (постановление от 10.07.20 № А40-256949/2019). Или то, что ранее фирма своевременно сдавала отчетность (постановление от 28.01.22 № А41-32687/2021).

Опоздание защитит от взыскания

У инспекции два месяца на то, чтобы принять решение о взыскании налога со счета юрилица либо шесть месяцев для обращения в суд. Это сроки из пункта 3 статьи 46 НК РФ. В изучаемом случае они пропущены без уважительных причин. Причем чиновники знали реквизиты

счетов компании. Отсюда вывод – ревизоры не приняли «надлежащих мер по взысканию» из «денежных средств». Без этого ИФНС не вправе «перейти к принудительному взысканию... за счет иного имущества». Это цитаты из пункта 55 Пленума ВАС РФ от 30.07.13 № 57. Они показывают: у опоздавших фискалов не осталось способов для истребования налогового долга. Его надо признать безнадежным для взыскания – решил АС Московского округа (постановление от 14.04.22 № А40-137532/2021).

Нет недвижимости – нет декларации

Декларацию по налогу на имущество заполняют налогоплательщики (п. 1 ст. 386 НК РФ). Это организации, у которых есть объект налогообложения (п. 1 ст. 373 НК РФ). То есть недвижимость (п. 1 ст. 374 НК РФ). Раз нет таких активов, то инспекция не вправе требовать декларацию. Это вывод АС Московского округа (постановление от 20.05.22 № А40-240952/2021). Он совпадает с письмом Минфина России от 28.04.11 № 03-02-08/47.

От отчетности освобождает именно отсутствие недвижимости. А не налога. Если он не начислен из-за использования льгот, то декларацию сдают. Она нужна и после обнуления остаточной стоимости недвижимости (письмо ФНС России от 08.02.10 № 3-3-05/128).

Расчет сдают и без выплат

Организация не начисляла доходы физлицам, но это не избавит от подачи расчета по страховым взносам. Так решил АС Московского округа (постановление от 01.06.22 № А40-240547/2021). Он пояснил: с руководителем фактически сложились трудовые отношения. Его признают застрахованным лицом – независимо от зарплаты. Если есть застрахованный, то необходим расчет – заключил суд.

Нулевой расчет требуют и чиновники (см. письмо Минфина России от 24.03.17 № 03-15-07/17273). В нем нужно поставить код «2» в строке 001 раздела 1. Он покажет отсутствие выплат за последние три месяца. Если выплат не было с начала года, то это отражают во всех суммовых строках (сумма выплат, взносов и т.д.). Там указывают «0» в первой «рублевой» ячейке и в тех, что отведены

Расчет по взносам за девять месяцев обычно нужно сдать не позднее 30 октября. В этом году – не позднее 31 октября (срок перенесен из-за выходного)

для копеек. Остальные ячейки прочеркивают. То есть запись выглядит так: «0-----00». Подобное оформление требует пункт 1.19 Порядка заполнения расчета (приложение № 2 к приказу ФНС России от 06.10.21 № ЕД-7-11/875@).

Ноль и прочерки могут быть внесены в поле «среднесписочная численность (чел.)» на титульной странице. Так его заполняют те, у кого в отчетном периоде нет действующих трудовых договоров. В том числе не оформлен письменный контракт с директором. Тут руководитель не входит в среднесписочную численность (письмо Росстата от 13.11.20 № 2570/ОГ). Если трудовой договор с директором подписан, то его учитывают в среднесписочной численности. И нулевой показатель недопустим.

Если нулевой расчет по взносам не сдан или задержан, то возьмут минимальный штраф из статьи 119 НК РФ (1000 рублей). Данную статью применяют и к опозданию с квартальным расчетом (определение ВС РФ от 24.12.19 № 301-ЭС19-20496).

Пошлину не вернут без заверенной копии

Налогоплательщик внес пошлину за участие в арбитражном процессе. Потом принято судебное решение о ее возврате. Тут в инспекцию надо сдать заявление о возврате. К нему следует приложить копию платежки на перечисление пошлины (или подлинник платежного

документа – если пошлина оплачена наличными и ее полностью возвращают). Еще нужна копия судебного решения, заверенного гербовой печатью. Самого факта публикации решения недостаточно для возврата – сообщил АС Московского округа (постановление от 03.06.22 № А40-123364/2021). Его вывод соответствует пункту 3 статьи 333.40 НК РФ, пункту 3 постановления Пленума ВАС РФ от 11.07.14 № 46.

С нежилых помещений берут НДС

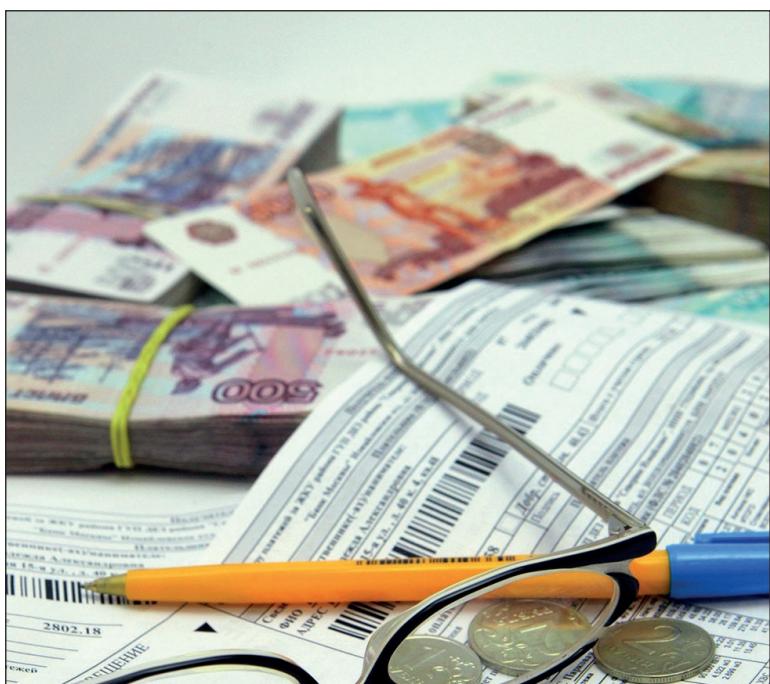
Подпункт 22 пункта 3 статьи 149 НК РФ освободил от НДС реализацию «жилых домов, жилых помещений, а также долей в них». Продажа нежилых помещений не упомянута. Тут берут НДС – даже если нежилое помещение входит в состав жилого дома. Так сообщил АС Московского округа (постановление от 06.06.22 № А40-178071/2021). Его вывод соответствует письму Минфина России от 24.12.21 № 03-07-07/105735.

«Входной» НДС, приходящийся на строительство нежилых помещений, можно вычесть. Но зачастую оплачивают материалы и работы для всего здания. И неясно, как узнать расходы по нежилой части и вычесть. Инспекция обычно требует рассчитать его от соотношения облагаемой выручки к выручке от реализации всех товаров, работ и услуг (п. 4.1 ст. 170 НК РФ). Хотя фирма вправе определять сумму вычета в обоснованном «порядке, установленном... учетной политикой» (п. 4 ст. 170 НК РФ). Например, там можно указать: компания исчисляет соотношение нежилой площади ко всей площади здания. Полученное значение умножают на «входной» НДС, связанный со всеми работами. Так налогоплательщик узнает сумму вычета. Этот подход одобряет и АС Московского округа (постановления от 29.12.18 № А41-946/2018, от 07.06.16 № А40-128100/2015, от 26.02.16 № А40-83195/2015).

Для налога важен учет в ГИБДД

Гражданин продал автомобиль, но не снял его с учета в ГИБДД, не перевел на нового хозяина. Значит, бывший собственник по-прежнему обязан платить транспортный налог. Так сообщил АС Московского округа (постановление от 26.04.22 № А41-17499/2021). Его вывод совпадает с письмом Минфина России

Если есть решение суда о возмещении пошлины, то ее сумма увеличивает внереализационные доходы (письмо Минфина России от 24.01.20 № 03-03-07/4222)



от 26.11.08 № 03-05-06-04/71, основан на статье 357 НК РФ. Она признает налогоплательщиками тех, на кого «зарегистрированы транспортные средства». А не тех, кто их фактически использует.

Особый порядок для техники, прекратившей «свое существование в связи с... гибелью или уничтожением». Заявление об этих обстоятельствах надо сдать в ИФНС (его форма в приложении № 1 к приказу ФНС России от 29.12.20 № ЕД-7-21/972@). Тогда от налога избавляют «с 1-го числа месяца гибели или уничтожения... объекта» (п. 3.1 ст. 362 НК РФ). Причем освобождение действует и если уничтоженную технику еще не сняли с учета в ГИБДД (письмо ФНС России от 14.09.21 № БС-2-21/1338@).

Ограничивают начисление с кадастровой стоимости

В здании не менее 20 процентов общей площади использовано для размещения офисов? Его могут признать офисным и потребовать налог с кадастровой стоимости. Это видно из подпункта 2 пункта 1 статьи 378.2 НК РФ. Но там речь идет о самостоятельной работе офисов для «деловой, административной или коммерческой деятельности» – решил Верховный суд (определение от 25.12.19 № 5-АПА19-173). Он запретил применять статью 378.2, когда работа офисов вспомогательна и связана с «обеспечением производственной деятельности». Это мнение судей актуально и когда административные помещения сданы в аренду производственным предприятиям. Тут кабинеты напрямую не используют для коммерческой деятельности. Поэтому здание нельзя относить к офисным. Его незаконно включили в перечень тех, у которых облагают кадастровую стоимость.

Выше вывод АС Московского округа (постановление от 08.06.22 № А40-145443/21). Он совпадает с письмом Минфина России от 17.11.20 № 03-05-04-01/99793. Также указывают, что офисными помещениями не признают те, где «предоставляются... социальные, культурные, образовательные, медицинские... услуги» (из письма Минфина России от 14.11.19 № 03-05-04-01/87681).

Нет регистрации – нет и кассы

Применением контрольно-кассовой техники считают использование лишь



той, которая зарегистрирована в ИФНС. Это ясно из статьи 1.1 федерального закона от 22.05.03 № 54-ФЗ. Значит, работу на незарегистрированной признают неиспользованием ККТ. Тут минимальный штраф для юрлица – 30 000 рублей (ч. 2 ст. 14.5 КоАП РФ). Его одобрил и АС Московского округа (постановление от 07.06.22 № А40-98449/21).

Трудовой кодекс не избавит от штрафа

В расчетах с сотрудниками-нерезидентами нормы валютного законодательства «имеют приоритет над» Трудовым кодексом. И компания зря ссылается на то, что кодекс не ограничивает форму расчета с работником. Надо смотреть часть 2 статьи 14 федерального закона от 10.12.03 № 173-ФЗ, а там зарплату нерезидента требуют перечислить на счет в уполномоченном банке. Если деньги выданы из кассы, то с работодателя возьмут штраф: 75–100 процентов от выплаты (ч. 1 ст. 15.25 КоАП). Об этом АС Московского округа напомнил в постановлении от 14.06.22 № А40-170702/2021, а ВС РФ – в определении от 11.05.22 № 308-ЭС22-7783. Так что наличные расчеты возможны только с работниками – гражданами России. Или с теми, кто постоянного проживает в нашей стране на основании вида на жительство.

Сейчас разработан законопроект о снижении штрафа. Планируется, что он будет составлять от 20 до 40 процентов выплаты.

М.В. Буланцов, эксперт службы Правового консалтинга «ГАРАНТ», аудитор, член ААС

ПБУ 14/2007: пересмотр срока использования исключительного права на приобретенное ПО

Российская организация (далее – Организация) находится на УСН. Организация приобрела у стороннего поставщика исключительное право использования программы для ЭВМ (далее – Программа) в целях разработки на ее основе собственного программного обеспечения (ПО). Приобретенная у стороннего поставщика Программа не может быть использована в Организации иначе, как для разработки собственного программного обеспечения. Исключительные права на разработанное собственное программное обеспечение (ПО) будут документально подтверждены. При постановке на учет Организация определила срок полезного использования приобретенного исключительного права равным 120 месяцам. Учет амортизации этого исключительного права велся на счете 08, субсчет расходов по разработке собственного ПО. До истечения срока в 120 месяцев Организация, используя также труд сотрудников отдела разработки, работающих по трудовым договорам, разработала собственное программное обеспечение, выпустила приказ о завершении работы и принятии собственного программного обеспечения к учету. Ранее изменение срока полезного использования исключительного права на приобретенную программу не производилось. Может ли Организация согласно ПБУ 14/2007 в момент завершения работ пересмотреть срок использования исключительного права на приобретенную Программу и установить новый, меньший, срок, равный сроку разработки собственного ПО? Правомерно ли отнесение недоамортизированной стоимости исключительного права на счет 08, субсчет разработки собственного ПО, если в дальнейшем какое-либо использование этого исключительного права не планируется, Программа полностью выполнила свои функции в Организации?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции

В анализируемой ситуации Организация в прошлом отчетном периоде допустила ошибку, приняв к учету приобретенную Программу для ЭВМ в качестве объекта нематериальных активов и начисляя амортизацию по этому объекту. Вся стоимость Программы должна была быть отнесена к затратам на создание собственного программного обеспечения. В текущем отчетном периоде Организации следует исправить ошибку в соответствии с положениями ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности».

Вместе с тем не исключен иной подход. При этом положения ПБУ

14/2007 не предусматривают переноса остаточной стоимости списываемого объекта НМА на новый объект НМА. По правилам данного положения остаточная стоимость списываемого объекта НМА относится на прочие расходы.

Обоснование позиции

Нематериальные активы (НМА) представляют собой особый вид внеоборотных активов организации, поскольку не имеют материально-вещественной формы. Бухгалтерский учет НМА ведется на основании Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (далее – ПБУ 14/2007), утвержденного приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н.

Положения ПБУ 14/2007 не предусматривают переноса остаточной стоимости списываемого объекта НМА на новый объект НМА

Согласно п. 4 ПБУ 14/2007 к НМА относятся, в частности, программы для электронных вычислительных машин.

Объект признается НМА, если одновременно выполняются условия, предусмотренные п. 3 ПБУ 14/2007:

- а) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем;
- б) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации – патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (далее – контроль над объектом);
- в) возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;
- г) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- д) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- е) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;
- ж) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

НМА принимаются к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной стоимости), порядок определения которой зависит от способа поступления актива в организацию (п. 6 ПБУ 14/2007). Первоначальной стоимостью НМА, созданного самой организацией, является сумма, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для

использования актива в запланированных целях (п. 7 ПБУ 14/2007).

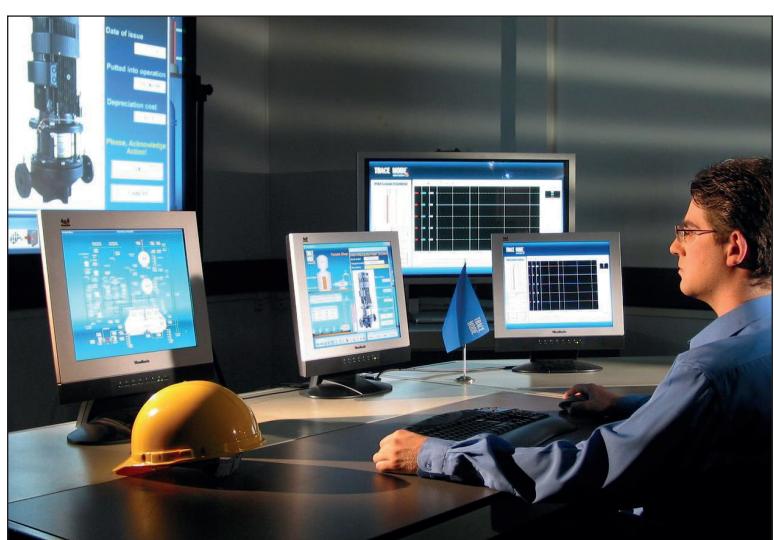
1. В анализируемой ситуации приобретенная Организацией у стороннего поставщика Программа, по нашему мнению, не отвечает критериям признания в качестве НМА, перечисленным в п. 3 ПБУ 14/2007. В частности, Программа сама по себе не обладает способностью приносить Организации экономические выгоды в будущем, поскольку не используется в приносящей доход деятельности Организации, а является лишь основой для разработки Организацией собственного программного обеспечения (ПО). Лишь упомянутое ПО будет приносить Организации экономические выгоды, а следовательно (при условии должного документального оформления), может быть признано объектом НМА.

Представляется, что Организация в данном случае выполняла работы по разработке собственного ПО, к затратам на осуществление которых относились, помимо прочего, расходы на приобретение сторонней Программы.

Если результаты НИОКР подлежат правовой охране и оформлению в порядке, установленном действующим законодательством, то расходы на выполнение НИОКР принимаются к учету в качестве НМА в порядке, определенном ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».

Отметим, что к расходам на создание НМА, которые перечислены в пп. 8 и 9 ПБУ 14/2007, относятся как суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности правообладателю

Первоначальную стоимость НМА формируют на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение нематериальных активов», как правило, в корреспонденции со счетами учета расчетов



На порядок исправления ошибки влияют два фактора: характер ошибки (существенная или несущественная) и момент выявления ошибки (до или после окончания отчетного периода)

(продавцу), так и расходы на оплату труда работников, отчисления на социальные нужды, расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и НМА, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется. Это подтверждает возможность включения стоимости приобретенной Программы (в полном объеме) в затраты на осуществление НИОКР по разработке собственного ПО.

Приходим к мнению, что в прошлом в бухгалтерском учете Организации была допущена ошибка. Организация без достаточного основания поставила Программу на учет в качестве объекта НМА и начисляла амортизацию по этому объекту*(1).

Как следует из Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, далее – Инструкция), бухгалтерский учет НМА осуществляется по первоначальной стоимости, отражаемой на счете 04 «Нематериальные активы». Вместе с тем изначально первоначальную стоимость НМА формируют на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение нематериальных активов», как правило, в корреспонденции со счетами учета расчетов (60, 75, 76 и др.). И лишь после того, как первоначальная стоимость сформирована, НМА приняты в эксплуатацию и оформлены в установленном порядке, их стоимость переносится со счета 08 в дебет счета 04.

Есть основания полагать, что в рассматриваемом случае Организации следовало учесть все расходы на приобретение Программы на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», не оприходуя соответствующий объект НМА и не начисляя по нему амортизацию. После завершения Организацией работ по созданию собственного ПО указанные расходы в числе прочих затрат должны были формировать первоначальную стоимость ПО как объекта НМА.

Правила исправления ошибок и порядок раскрытия информации об ошибках в бухгалтерском учете и отчетности организаций установлены ПБУ

22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (далее – ПБУ 22/2010).

На порядок исправления ошибки влияют два фактора:

- характер ошибки (существенная или несущественная);
- момент выявления ошибки (до или после окончания отчетного периода).

Полагаем, что в анализируемой ситуации ошибка допущена в прошлом отчетном периоде. Критерий существенности должна установить сама Организация в своей учетной политике. Ниже мы приводим вариант исправления несущественной ошибки прошлых лет.

Такая ошибка исправляется записями по счетам бухгалтерского учета в месяце выявления ошибки на основании справки бухгалтера. Внесение корректировок в бухгалтерскую отчетность не требуется (п. 14 ПБУ 22/2010).

Как мы поняли из вопроса, финансовый результат прошлых лет искажен не был, поэтому исправление ошибки не окажет влияния на величину прочих доходов и расходов текущего периода. Рекомендуем следующие исправительные бухгалтерские проводки:

Дебет 04 «Программа», Кредит 08 «Приобретение Программы»;

– Сторно сторнируется принятие к учету приобретенной Программы;

Дебет 08 «Затраты на разработку собственного ПО», Кредит 05;

– Сторно сторнируется ранее начисленная амортизация Программы;

Дебет 08 «Затраты на разработку собственного ПО», Кредит 08 «Приобретение Программы»;

– расходы на приобретение Программы у стороннего поставщика в полном объеме относятся на затраты на разработку собственного ПО.

Отметим, что в количественном выражении результат рекомендуемых операций совпадает с отнесением недомортизированной стоимости исключительного права на Программу на счет 08, субсчет разработки собственного ПО.

2. Вместе с тем если организация не согласна с предложенным подходом и считает, что основания для признания приобретенной изначально программы в качестве НМА имелись, то можно предложить следующее.

Такой вид НМА, как программное обеспечение, имеет особенность – оно может дорабатываться в целях модификации или модернизации. Законодательное

определение переработки (или модификации) программ для ЭВМ сформулировано следующим образом: «...Под переработкой (модификацией) программы для ЭВМ или базы данных понимаются любые их изменения, в том числе перевод такой программы или такой базы данных с одного языка на другой язык, за исключением адаптации, то есть внесения изменений, осуществляемых исключительно в целях функционирования программы для ЭВМ или базы данных на конкретных технических средствах пользователя или под управлением конкретных программ пользователя» (п. 9 ст. 1270 ГК РФ).

По смыслу указанных правовых норм переработанная программа для ЭВМ является самостоятельным произведением, отдельным объектом авторского права, отличным от первоначальной программы (в то время как адаптация программы не приводит к появлению отдельного объекта авторского права).

Поскольку законодательство не предлагає конкретного алгоритма для решения вопроса квалификации доработки НМА, организации (ответственному лицу) при разработке учетной политики следует ориентироваться на собственное профессиональное суждение (Рекомендация Р-96/2018-КпР «Профессиональное суждение» (принята фондом «НРБУ «БМЦ» от 17.12.2018)) с учетом общих принципов, одним из которых является рациональность (п. 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»).

Если при квалификации работ по доработке ПО, выполненных сотрудниками организации, ответственное лицо придет к выводу о необходимости признания нового отдельного объекта НМА (как в данном случае), то необходимо в состав нового НМА отнести затраты, связанные с оплатой труда работников, участвующих в доработке программы, а также прочие прямые расходы на счет 08. К таким прямым расходам, как следует из п. 9 ПБУ 14/2007, относятся и суммы амортизации, начисленные по приобретенной ранее программе (исключительному праву) на счете 08.

Так, согласно п. 9 ПБУ 14/2007 в общем случае при создании НМА собственными силами его первоначальную стоимость должны формировать все расходы, непосредственно связанные с его созданием и обеспечением условий для его использования в запланированных целях, в частности:

- расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении НИОКР по трудовому договору;
- отчисления на социальные нужды (в настоящее время – страховые взносы);
- расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется.

Стоимость НМА, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета. Выбытие НМА имеет место в том числе в случае прекращения его использования вследствие морального износа и в иных подобных случаях (п. 34 ПБУ 14/2007). Остаточную стоимость выбывающих НМА, а также затраты, связанные с таким выбытием, отражают в составе прочих расходов в том периоде, в котором они возникают (п. 11 ПБУ 10/99, п. 35 ПБУ 14/2007).

Как видим, положения ПБУ 14/2007 не предусматривают переноса остаточной стоимости списываемого объекта НМА на новый объект НМА. По правилам данного положения остаточная стоимость списываемого объекта НМА относится на прочие расходы. Иного варианта учета остаточной стоимости НМА при его списании ПБУ 14/2007 не устанавливает (смотрите также материалы:

– **Вопрос:** Организация планирует создать новую версию программы для ЭВМ. Старая версия еще некоторое время после создания новой версии будет использоваться в деятельности организации. Как отразить в бухгалтерском учете создание новой версии программы и списание старой версии? (ответ службы Правового консалтинга ГАРАНТ, июнь 2020 г.)

– **Вопрос:** Возможно ли включить остаточную стоимость НМА «А», «Б» и «С» в стоимость создаваемого НМА «Д»? (ответ службы Правового консалтинга ГАРАНТ, июнь 2020 г.)).

В Инструкции к плану счетов (приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н) также сказано, что при выбытии объектов

При выбытии объектов НМА их стоимость, учтенная на счете 04 «Нематериальные активы», уменьшается на сумму начисленной за время использования амортизации (с дебета счета 05 «Амортизация нематериальных активов»)

НМА (продаже, списании, передаче безвозмездно и др.) их стоимость, учтенная на счете 04 «Нематериальные активы», уменьшается на сумму начисленной за время использования амортизации (с дебета счета 05 «Амортизация нематериальных активов»). Остаточная стоимость выбывших объектов списывается со счета 04 «Нематериальные активы» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Значит, способ, когда остаточная стоимость первоначально приобретенной программы списывается со счетов учета (04 и 05) на счет 08 и включается в первоначальную стоимость при создании нового НМА, не предусмотрен положениями ПБУ 14/2007, ни Инструкцией.

Поэтому первоначально приобретенная программа, учтенная как НМА, в силу дальнейшего неиспользования подлежит списанию с бухгалтерского учета (п. 34 ПБУ 14/2007). Остаточная стоимость НМА учитывается в составе прочих расходов (п. 35 ПБУ 14/2007). Смотрите также Энциклопедию решений. Учет списания НМА в связи с невозможностью дальнейшего использования, п. 12.3 «Списание нематериальных активов», Таблицу 25 Национального стандарта РФ ГОСТ Р 58591-2019 «Интеллектуальная собственность. Бухгалтерский учет и нематериальные активы» (утвержден и введен в действие приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 10.10.2019 № 951-ст).

И.М. Ситдиков, эксперт службы Правового консалтинга «ГАРАНТ»

Налоговые риски подрядчика при получении документов, оформленных субпоставщиками

Затраты для уменьшения базы по налогу на прибыль и НДС могут быть приняты только если они экономически обоснованы и документально подтверждены. На практике возникают ситуации, когда работы выполнены (оборудование заказчику поставлено) (КС-3, КС-2, ТОРГ-12 подписаны), а закупка с субпоставщиком (работы с субподрядчиком) на эти же работы (оборудование) произведена позднее. То есть выявляется несоответствие в хронологии. Между датой поставки оборудования (материалов) и подписанием КС-2 подрядчиком и датой подписания КС-2 заказчиком прошло не менее одного года. Таким образом, в случае если работы уже сданы / документы на поставку подписаны заказчиком в 2019 году, а закупка осуществлялась в 2020 году, то в 2020 году нет основания отражать в затратах для налогового учета, так как нет выручки, а признать затраты в 2019 году невозможно, так как в 2019 году не было документов.

Какие имеются налоговые риски у подрядчика при получении документов на оборудование и материалы, использованные в подрядных работах, оформленные субпоставщиками позднее даты подписания акта выполненных работ между подрядчиком и заказчиком?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции

В рассматриваемой ситуации ввиду существенного расхождения в датах составления накладных, подтверждающих

передачу оборудования, и актов выполненных работ, подтверждающих передачу и приемку результатов работ, существует риск признания необоснованными расходов в данной части по договору подряда в целях уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль,

Затраты на приобретение сырья, материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), относятся к материальным расходам

а также использования налоговых вычетов по НДС по рассматриваемому оборудованию.

Обоснование позиции

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ расходы организации должны быть экономически оправданы, документально подтверждены и направлены на получение прибыли. Расходы, не соответствующие указанным требованиям, согласно п. 49 ст. 270 НК РФ в целях налогообложения прибыли организаций не учитываются.

Затраты на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), относятся к материальным расходам (подп. 1 п. 1 ст. 254 НК РФ).

Датой осуществления материальных расходов признается дата передачи в производство сырья и материалов в части сырья и материалов, приходящихся на произведенные товары (работы, услуги) (п. 2 ст. 272 НК РФ).

В рассматриваемой ситуации на дату выполнения работ расходы на приобретение оборудования и материалов не были документально подтверждены и не были приняты к учету.

Пленум Высшего Арбитражного суда в постановлении от 12.10.2006 № 53 указал, что обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить положительный экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом речь

идет именно о намерениях и целях (направленности) этой деятельности, а не о будущих результатах.

В определении Конституционного суда РФ от 04.06.2007 № 320-О-П говорится, что глава 25 НК РФ устанавливает определенную соотносимость доходов и расходов и связь расходов именно с деятельностью организации по извлечению прибыли. В то же время обоснованность расходов не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата, учитывая рисковый характер предпринимательской деятельности.

Конституционный суд РФ считает, что нормы, содержащиеся в ст. 252 НК РФ, не допускают их произвольного применения, поскольку требуют установления объективной связи понесенных налогоплательщиком расходов с направленностью его деятельности на получение прибыли, причем бремя доказывания необоснованности расходов налогоплательщика возлагается на налоговые органы.

В постановлении ФАС ЦО от 01.11.2016 № Ф10-3910/16 по делу № А09-3615/2015 суд указал, что оформление товарных накладных после даты подписания акта сдачи-приемки выполненных работ само по себе не свидетельствует об экономической необоснованности расходов налогоплательщика.

В части НДС отметим, что согласно п. 1 ст. 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму НДС, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ, на установленные ст. 171 НК РФ налоговые вычеты. Налогоплательщик вправе предъявить к вычету НДС в том периоде, в котором одновременно выполнены следующие условия:

- товары (работы, услуги) приобретены для осуществления операций, облагаемых НДС (п. 2 ст. 171 НК РФ);
- товары (работы, услуги) приняты к учету на основании соответствующих первичных документов (п. 1 ст. 172 НК РФ);
- имеется правильно оформленный счет-фактура поставщика (п. 2 ст. 169, п. 1 ст. 172 НК РФ).

Однако для применения налоговых вычетов по НДС в части оборудования и сырья, использованных в подрядных работах, то есть в операциях, облагаемых НДС, на наш взгляд, должны

Бремя доказывания необоснованности расходов налогоплательщика возлагается на налоговые органы



быть совершены именно после приобретения указанных товаров.

Так, ФАС УО в постановлении от 22.03.2012 № Ф09-483/12 по другому делу № А60-14843/2011 поддержал налоговые органы, указав, что несоответствие в хронологии сдачи-приемки результатов выполненных работ между подрядчиком и заказчиком и, соответственно, подрядчиком и субподрядчиком ставит под сомнение факт выполнения работ по договору субподряда. Соответственно, по мнению суда, контролирующие органы обоснованно отказали подрядчику в вычете сумм НДС в учете расходов для целей налогообложения прибыли. Аналогичный вывод представлен в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 29.11.2012 № Ф07-6611/12 по делу № А05-2358/2012. Полагаем, что аналогичным образом может быть отказано в вычетах и в учете в расходах стоимости сырья и оборудования в рассматриваемой ситуации.

Из правовой позиции КС РФ, изложенной в постановлении от 20.02.2001

№ 3-П, следует, что право на возмещение НДС из бюджета предоставлено добросовестным налогоплательщикам для компенсации реально понесенных ими затрат по уплате налога поставщикам товаров (работ, услуг). Налогоплательщик, использующий указанное право в противоречии с его назначением, то есть злоупотребляющий им, не может рассчитывать на такую же судебную защиту этого права как добросовестный налогоплательщик.

Учитывая неоднозначность арбитражной практики, в случае существенного расхождения в датах составления накладной, подтверждающей передачу оборудования, и акта выполненных работ, подтверждающего передачу и приемку результатов работ, существует риск признания необоснованными расходов по договору подряда в целях уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль, а также использования налоговых вычетов по НДС по рассматриваемому оборудованию.

Право на возмещение НДС из бюджета предоставляется добросовестным налогоплательщикам для компенсации реально понесенных ими затрат по уплате налога поставщикам товаров (работ, услуг)

А.Н. Кузнецова, эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению

Как ИП защитил свое право на применение ПСН

Рассмотрим определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 15.04.2022 № 305-ЭС21-27837, где судьи приняли решение в пользу предпринимателя.

Если ИП совмещает несколько режимов, то нужно правильно распределять доходы

В чем суть спора?

Инспекция выдала предпринимателю патент на 2019 год. Право применения ПСН распространялось на несколько видов услуг: подметание улиц, уборка снега, прочая деятельность по очистке и др.

В 2019 году ИП также применял упрощенную систему налогообложения. Когда год завершился, предприниматель сдал декларацию. По мнению проверяющих, доходы в отчетности на УСН были занижены. Предприниматель не учел выручку по договору с компанией. Тем самым он нарушил региональное законодательство.

При оказании услуг по подметанию улиц и уборке снега ПСН может применяться только в случае предоставления таких услуг физическим лицам.

Какое решение приняли судьи?

Все три судебные инстанции поддержали инспекцию. Патентной системой налогообложения вправе пользоваться предприниматели, которые ведут деятельность исключительно для удовлетворения личных бытовых потребностей граждан. В качестве обоснования были приведены положения глав 37 и 39 Гражданского кодекса РФ, абзац 2

пункта 1 Правил бытового обслуживания населения (утв. постановлением от 15.08.1997 № 1025, но с 1 января 2021 года они утратили силу в связи с постановлением от 11.07.2020 № 1036).

Таким образом, предприниматель незаконно учел на ПСН доход от уборки и содержания территории заказчика – юридического лица.

ИП подал жалобу в Верховный суд. Предприниматель посчитал, что в решениях судей есть нарушения норм материального права. Судьи ВС передали дело в коллегию по экономическим спорам.

Что считает по этому поводу коллегия ВС РФ?

Перечень разрешенных видов деятельности для ИП на ПСН установлен на федеральном уровне (п. 2 ст. 346.43 НК). При этом данная норма не ограничивает предпринимателей оказывать все виды работ и услуг по заказам юридических лиц. Однако есть исключительные случаи.

Например:

- ремонт и пошив швейных, меховых изделий;
- ремонт электронной бытовой техники, часов, металлоизделий бытового и хозяйственного назначения.

По аналогии с положениями Налогового кодекса РФ Закон Московской области от 06.11.2012 № 164/2012-ОЗ «О патентной системе налогообложения» не ограничил право на ПСН при

оказании предпринимателями услуг уборки юридическим лицам.

Коллегия ВС РФ указала о невозможности узкого толкования понятия «бытовая услуга» по отношению к разрешенным видам деятельности на ПСН (подп. 2 п. 8 ст. 346.43 НК). Неверное толкование ведет к тому, что, представляя одинаковые услуги и имея при этом сопоставимый экономический результат, налогоплательщики будут поставлены в зависимость от потребителя. А это приводит к произвольному доначислению предпринимателям недоимки, пеней и штрафа.

Возможность применения ПСН должна учитывать цели законодателя (стимулирование развития малого предпринимательства и др.) и результат деятельности налогоплательщика. Прав ИП.

Когда применение ПСН законно?

Перечень видов деятельности, доступных на ПСН, установлен пунктом 2 статьи 346.43 НК РФ. Все, что под запретом, указано в пункте 6 статьи 346.43 НК РФ. Требования закона обязательны к исполнению (письмо Минфина России от 03.12.2021 № 03-11-11/98281).

Рассмотрим подробнее виды деятельности, которые чаще всего вызывают сомнения у предпринимателей. Но подчеркнем, что конкретный перечень находится в ведении региональной власти (письмо Минфина России от 09.12.2021 № 03-11-11/100166).

Не все виды деятельности доступны на ПСН

Вид деятельности	Возможность применения ПСН	Основание
Дошкольное образование и дополнительное образование	Да. Круг лиц, которым оказываются такие услуги, не ограничен	Подп. 15 п. 2 ст. 346.43 НК РФ, письмо Минфина России от 12.01.2022 № 03-11-11/805
Сдача в аренду нежилых помещений, которые были получены по договору безвозмездного пользования	Нет, НК РФ не предусмотрено	Подп. 19 п. 2 ст. 346.43 НК РФ, письмо Минфина России от 28.12.2021 № 03-11-11/106970
Общественное питание с использованием объекта организации общественного питания по заказам физлиц или организаций	Да, но при условии соблюдении требований главы 26.5 НК РФ	Подп. 47 п. 2 ст. 346.43 НК РФ, письмо Минфина России от 24.12.2021 № 03-11-11/105904
Розничная торговля табачной продукцией	Да, но при условии соблюдении требований главы 26.5 НК РФ	Подп. 45 и 46 п. 2 ст. 346.43 НК РФ, письмо Минфина России от 22.12.2021 № 03-11-11/104573
Продажа товаров, в том числе заказанных с использованием сети Интернет, через магазин или иной объект стационарной торговой сети	Да, применение ПСН возможно	Подп. 45 и 46 п. 2 ст. 346.43 НК РФ, письмо Минфина России от 01.12.2021 № 03-11-11/97432
Розничная торговля через склад	Нет, склад не указан в перечне торговых объектов	Подп. 2 и 7 п. 3 ст. 346.43 НК, письмо Минфина России от 15.11.2021 № 03-11-11/92059

Продолжение таблицы.

Вид деятельности	Возможность применения ПСН	Основание
Автотранспортные услуги по перевозке грузов автомобильным транспортом	Да, но только в отношении тех услуг, что непосредственно указаны в патенте и используются в предпринимательской деятельности транспортных средств	Подп. 10 п. 2 ст. 346.43 НК РФ, письмо Минфина России от 17.11.2021 № 03-11-11/93016
Изготовление, продажа и установка на кладбищах надгробных памятников, надгробных цветников и надгробных оград собственного производства из натурального камня по индивидуальным заказам населения	Да, предусмотрено НК РФ	Подп. 61 п. 2 ст. 346.43 НК РФ, письмо Минфина России от 12.11.2021 № 03-11-11/91364
Сдача в аренду имущества, находящегося во временном владении или пользовании	Да, если имущество указано в перечне подп. 19 п. 2 ст. 346.43 НК РФ	Подп. 19 п. 2 ст. 346.43 НК РФ, письмо Минфина России от 27.10.2021 № 03-11-11/86908

В.И. Хоружий, д.э.н., профессор департамента налогов и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве РФ

Контролируемые сделки как мера предотвращения размывания налоговой базы российскими компаниями

Коммерческие и финансовые условия в сделках между взаимозависимыми лицами могут значительно отличаться от тех, что устанавливаются в сопоставимых операциях у компаний, не связанных друг с другом каким-либо образом. Это послужило основанием для принятия вынужденной меры государственного налогового контроля за такими сделками в целях предотвращения размывания налоговой базы. Рассмотрим подробнее.



В.И. Хоружий

Критерии взаимозависимости компаний

Для целей налогообложения взаимозависимыми лицами признаются лица в случаях, когда особенности отношений между ними могут влиять хотя бы на одно из нижеперечисленного:

- условия сделок;
- результаты сделок;
- экономические результаты деятельности;
- экономические результаты деятельности иных лиц, которых они представляют.

В частности, влияние лиц может быть вызвано действующими соглашениями, участием в капитале, а также иной возможностью содействовать при принятии решения другим лицом.

При этом Налоговый кодекс РФ не делает различия, оказывалось ли влияние лицом непосредственно или совместно с другими лицами, также попадающих под понятие «взаимозависимых». В любом случае такое влияние подлежит учету представителями налоговой службы.

С учетом изложенного, взаимозависимыми лицами являются:

- компании, если одна из них прямо или косвенно участвует в другой и доля такого участия составляет более 25%;
- компания и физическое лицо, если физическое лицо прямо или косвенно участвует в такой компании и доля такого участия составляет более 25%;
- компаний в случае, если одно и то же лицо прямо или косвенно участвует в

этих компаниях и доля такого участия в каждой из них составляет более 25%;

- компании, в которых более 50% состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров составляют одни и те же физические лица совместно с иными взаимозависимыми лицами (супруги, родители и пр.);
- компания и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа;
- компании, в которых полномочия единоличного исполнительного органа осуществляют одно и то же лицо.

Полный перечень приведен в пункте 2 статьи 105.1 НК РФ. При признании лиц взаимозависимыми следует исходить из совокупности положений, изложенных в статье 105.1 НК РФ (письмо Минфина России от 31.05.2019 № 03-12-12/1/39688).

Несмотря на то, что критерии взаимозависимости имеют закрытый перечень, Налоговый кодекс РФ предоставляет судебным инстанциям право на установление взаимозависимости между лицами по иным основаниям, которых нет в пункте 2 статьи 105.1 НК РФ (п. 7 ст. 105.1 НК РФ). Однако при этом должно соблюдаться главное условие – возможность влиять на условия сделки или ее результаты или деятельность другого лица.

Однако есть исключительные случаи. Первый – это формирование ценовой политики из-за преимущественного положения на рынке и иных подобных обстоятельств. Для целей налогообложения влияние, оказываемое лидером на более мелких экономических субъектов, не рассматривается как взаимозависимость.

Второй случай, когда лица не признаются взаимозависимыми, является государство. Так, прямое или косвенное участие Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований в российских компаниях само по себе не является основанием для признания таких организаций взаимозависимыми. Однако взаимозависимость между указанными лицами возможна, но по иным основаниям (п. 5 ст. 105.1 НК РФ).

Понятие контролируемой сделки и суммовой лимит

Контролируемые сделки – это сделки между взаимозависимыми лицами, но не все операции между ними подлежат отслеживанию. Например, вне особого контроля:

- сделки по предоставлению поручительств, если все стороны такой сделки являются российскими компаниями и не относятся к банкам;
- сделки по предоставлению беспроцентных займов между взаимозависимыми лицами, местом регистрации либо местом жительства всех сторон и выгодоприобретателей по которым является Российской Федерации.

Контролируемыми сделками признаются:

- реализация (перепродажа) товаров, выполнение работ, оказание услуг с участием невзаимозависимых посредников, если такие посредники не выполняют никаких дополнительных функций, а только лишь перепродают, не принимая на себя любых рисков и не используя своих активов для перепродажи;
- сделки в области внешней торговли товарами, которые входят в состав одной или нескольких товарных групп (это нефть и продукты из нефти, черные металлы, цветные металлы, минеральные удобрения, драгоценные металлы и драгоценные камни);
- сделки, одной из сторон которых является лицо, местом регистрации либо местом налогового резидентства которого признается государство или территория, включенные в перечень Минфина России.

Если сделка российской компании связана с деятельностью ее постоянного представительства, расположенного в государстве или на территории государства из перечня Минфина России, то в части этой сделки российская компания рассматривается как лицо, местом регистрации которого признается государство или территория, включенные в указанный перечень.

Суммовой лимит по вышеуказанным операциям – это доход в размере 60 млн рублей с одним лицом за соответствующий

Влияние лиц может быть вызвано действующими соглашениями, участием в капитале, а также иной возможностью содействовать при принятии решения другим лицом



Даже если все участники сделки или выгодоприобретатели зарегистрированы на территории Российской Федерации, для целей налогообложения они могут быть признаны взаимозависимыми лицами

календарный год (п. 3 ст. 105.14 НК РФ). Превышение установленной суммы обязывает налогоплательщика признать сделку контролируемой и подать в налоговую инспекцию необходимую отчетность (письмо ФНС России от 10.09.2021 № ШЮ-4-13/12891).

Даже если все участники сделки или выгодоприобретатели зарегистрированы на территории Российской Федерации, для целей налогообложения они могут быть признаны взаимозависимыми лицами (письмо Минфина России от 18.05.2020 № 03-12-11/1/40113). Такой вывод актуален для тех, у кого выполняется одно из условий:

- одна из сторон сделки освобождена от обязанностей плательщика налога на прибыль;
- стороны сделки применяют разные ставки по налогу на прибыль к прибыли от деятельности, в рамках которой заключена сделка (исключение – ставки для дивидендов и долговых обязательств);
- хотя бы одна из сторон сделки применяет в течение налогового периода инвестиционный налоговый вычет по налогу на прибыль, предусмотренный статьей 286.1 НК РФ;
- хотя бы одна из сторон сделки является плательщиком единого сельскохозяйственного налога (если соответствующая сделка заключена в рамках такой деятельности), при этом в числе других лиц, являющихся сторонами сделки, есть лицо, не применяющее ЕСХН;
- хотя бы одна из сторон сделки является плательщиком налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья и такая сделка учитывается при определении налоговой базы.

Полный перечень условий приведен в пункте 2 статьи 105.14 НК РФ. Суммовой лимит по вышеперечисленным операциям – это доход в размере 1 млрд рублей с одним лицом за соответствующий календарный год (п. 3 ст. 105.14 НК РФ). Превышение установленной суммы обязывает налогоплательщика признать сделку контролируемой.

Таким образом, законодатель выделяет лишь часть сделок, которые с высокой вероятностью могут применяться российскими компаниями с целью размывания налоговой базы. Во избежание этого для целей налогообложения учитываются любые доходы, которые могли быть получены, но не были получены из-за особых условий сделок между взаимозависимыми лицами.

Главный ориентир – принцип «справедливой цены». Цены в сделках между взаимозависимыми лицами соответствуют данному принципу в случае, когда такие цены признаются рыночными (письмо Минфина России от 22.03.2021 № 03-12-11/1/20312).

Методы налогового контроля

При проверке сделок между взаимозависимыми лицами налоговая служба вправе применять такие методы, как:

- метод сопоставимых рыночных цен;
- метод цены последующей реализации;
- затратный метод;
- метод сопоставимой рентабельности;
- метод распределения прибыли.

Налоговый кодекс РФ не ограничивает проверяющих, позволяя им оценивать цены в сделках с помощью комбинации из двух и более методов. Но в приоритете один – это метод сопоставимых рыночных цен, согласно которому определяется интервал между максимальным значением и минимальным.

Интервал устанавливается на основе сведений о ценах, использованных в течение анализируемого периода, или информации на ближайшую дату до совершения контролируемой сделки. При применении биржевых котировок интервал рыночных цен определяется на основании цен сделок, предметом которых являются идентичные товары, зарегистрированные соответствующей биржей, на основе опубликованной либо полученной по запросу информации соответствующей биржи.

Расчет интервала рыночных цен на основе биржевых котировок позволяет производить корректировку с учетом различных коммерческих условий в сделках. В частности, на корректировку влияют:

- расходы, необходимые для доставки товаров, работ, услуг на соответствующий рынок (они должны быть обоснованными, подтвержденными документально или соответствующими данным из определенных источников информации);
- расходы на уплату вывозных таможенных пошлин;
- условия платежа;
- комиссионное (агентское) вознаграждение за выполнение им торгово-посреднических функций.

Многие российские компании руководствуются обзорами, подготовленными информационно-ценовыми агентствами. Такое право у компаний действительно

есть. Однако налоговое законодательство требует, чтобы данные об интервале между максимальным и минимальным значением рыночной цены были официально опубликованы (п. 6 ст. 105.9 НК РФ).

Иные методы допускаются при невозможности использования метода сопоставимых рыночных цен или когда возникают сомнения об обоснованности вывода о соответствии или несоответствии цены рынку. Когда товар приобретается у взаимозависимого лица и перепродается взаимозависимому лицу, метод сопоставимой рентабельности не может быть применен в силу положений подпункта 1 пункта 5 статьи 105.12 НК РФ (постановление АС Поволжского округа от 26.02.2019 № Ф06-43391/19 по делу № А55-1621/2018).

В любом случае налоговая служба вправе применять тот метод, который

с учетом фактических обстоятельств и условий контролируемой сделки позволяет наиболее обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии цены, примененной в сделке, рыночному уровню.

Защита интересов государства

Методы, установленные Налоговым кодексом РФ, важны исключительно в целях налогообложения. Компании вправе рассчитать налог самостоятельно, исходя из рыночной цены, а не договорной, если условия сделки с взаимозависимым лицом отличаются от установленных на рынке. Иначе появляется риск доначисления налогов при проверке.

В качестве подтверждения приведем судебную практику.

Не все операции между взаимозависимыми лицами подлежат отслеживанию

Реквизиты судебного дела	Суть спора
Постановление АС Восточно-Сибирского округа от 18.02.2021 № Ф02-6685/20 по делу № А19-12789/2019 (оставлено в силе определением ВС РФ от 26.05.2021 № 302-ЭС21-6805)	Компания производила лекарственные препараты на территории РФ. В процессе деятельности использовала фармацевтические субстанции, которые закупала у поставщиков, зарегистрированных в офшорах. При проверке оказалось, что документооборот с поставщиками, состоящих на учете в офшорах, был формальным. Они не принимали участия в сделках. Это подтверждается транспортными документами и показаниями производителя фармацевтических субстанций. Товар поставлялся напрямую из Индии, минуя посредников. По мнению инспекторов, цель сотрудничества с посредниками – завышение расходов. Если бы компания работала с индийским производителем напрямую, то сэкономила бы значительную сумму. Основание – сведения индийских таможен. Более того, при проверке инспекторы обнаружили, что один из посредников предоставил компании заем. Она признала проценты в расходах. А основную сумму долга перевела на своего учредителя. В конечном итоге долг был прощен. Судьи признали, что заемные средства – это и есть торговая наценка, которая выводилась в офшорах из-под налогообложения. Таким образом, внерациональные расходы в виде заемных процентов были учтены в расходах по налогу на прибыль неправомерно
Определение ВС РФ от 06.03.2020 № 306-ЭС20-1200 по делу № А55-19403/2018	Компания экспорттировала амиак. Своего дистрибутора она не считала взаимозависимым и поэтому не уведомляла налоговую службу о проведении контролируемых операций. При проверке последовали доначисления налога на прибыль и пеней. По мнению ФНС России, цены не соответствовали рынку и были занижены. Но компания не согласилась, поскольку каждый месяц корректировала цену с учетом спроса на мировом рынке. Судьи поддержали ФНС. Они пришли к выводу о том, что данные международного информационно-ценового агентства о котировках амиака наиболее точно характеризуют ситуацию на рынке, устанавливая максимальный и минимальный интервал цен. На него и следует ориентироваться. А цены компании были фиксированные и не учитывали официально установленные котировки. Налоговая база по налогу на прибыль занижена. Права ИФНС
Постановление АС Московского округа от 07.08.2019 № Ф05-21385/17 по делу № А40-29025/2017 (оставлено в силе определением ВС РФ от 25.11.2019 № 305-ЭС19-20791)	Компания поставляла хлористый калий взаимозависимому контрагенту. Для целей налогообложения применяла метод сопоставимой рентабельности. Свой отказ использовать метод сопоставимых рыночных цен пояснила отсутствием на рынке сопоставимых сделок. Но инспекторы признали такой подход неверным. Метод рыночных цен в рассматриваемом случае использовать можно. Информация о сопоставимых рыночных ценах имеется в общедоступном источнике, а именно, в котировках информационно-ценового агентства «Аргус Медиа». Проанализировав содержание, методологию, порядок формирования данных, статус публикуемой информации «Аргус Медиа», судьи признали обоснованным, что котировка «Аргус Медиа» на калий хлористый с учетом корректировок соответствует критериям сопоставимости. А применение метода сопоставимой рентабельности в данной ситуации является немотивированным и документально неподтвержденным. Оно обусловлено объективными экономическими причинами, целью которых служит получение налоговой экономии при налогообложении в Российской Федерации

Продолжение таблицы.

Реквизиты судебного дела	Суть спора
Постановление АС Восточно-Сибирского округа от 28.05.2019 № Ф02-1522/2019 по делу № А78-8644/2018 (оставлено в силе определением ВС РФ от 26.09.2019 № 302-ЭС19-15663)	Компания продала недвижимость по заниженной цене. При проверке инспекторы пришли к выводу о взаимозависимости сторон сделки и отсутствию деловой цели при ее проведении. Результат: доначисление налога на прибыль и НДС на разницу между рыночной ценой, установленной экспертами, и суммой, указанной в договоре купли-продажи. Суды считают, что отличие цены от уровня цен, обычно применяемого по идентичным (однородным) товарам, работам или услугам другими участниками гражданского оборота, не может служить самостоятельным основанием для вывода о неисполнении участником сделки обязанности по уплате налогов и возникновении у него недоимки, определяемой исходя из возникшей ценовой разницы. Однако в рассматриваемом деле многократное отклонение цены зданий от рыночного уровня ставит под сомнение саму возможность совершения операций по реализации дорогостоящего имущества на таких условиях, что, с учетом взаимозависимости участников сделок и отсутствия разумных экономических причин к установлению цены в столь заниженном размере, позволяет сделать вывод о том, что поведение налогоплательщика при определении условий сделок было продиктовано, прежде всего, целью получения налоговой экономии. Компания не согласилась с результатами оценки имущества. Но поскольку своих расчетов она не представила, то доказать соответствие цены рынку ей не удалось
Постановление Восьмого ААС от 11.12.2018 № 08АП-11507/18 (оставлено в силе постановлением АС Западно-Сибирского округа от 22.03.2019 № Ф04-540/2019 № А70-8615/2018	Компания взяла заем у взаимозависимого лица и приобрела акции научного института. Обе сделки попали под категорию контролируемых. При проверке инспекторы произвели доначисления. По их мнению, была создана схема с целью получения необоснованной налоговой выгоды в виде уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль на сумму процентов. Стоимость приобретенных акций по сделке превысила их рыночную цену. Следовательно, проценты в части превышения рыночной цены акций были учтены компанией незаконно. Спор разрешился в пользу налогоплательщика. Компания доказала реальность спорных операций. А затем привела аргументы в пользу своей покупки. Во-первых, институт действующий и имеет в активах дорогостоящее движимое и недвижимое имущество. Во-вторых, деятельность института непосредственно связана с ее основной производственной деятельностью. В-третьих, покупка акций института обусловлена получением дополнительных заказов в дальнейшем. Поэтому был максимальный интерес в его приобретении. Суды признали расходы обоснованными. Все стороны исполнили свои налоговые обязательства в полном объеме
Постановление Четырнадцатого ААС от 03.05.2018 № А05-13713/2015 (оставлено в силе постановлением АС Северо-Западного округа от 14.09.2018 № Ф07-9852/18 по делу № А05-13713/2015)	Компания продала взаимозависимому индивидуальному предпринимателю нежилые помещения. По оценкам проверяющих, цена не соответствовала рынку. Такой вывод был подтвержден экспертным заключением. При рассмотрении спора в суде позиция налоговой службы подтвердилась. Целью операции была минимизация налогов. Предприниматель и до покупки пользовался помещениями. Ничего, по сути, не изменилось. Только вот результат деятельности компании стал хуже. Продажа нежилых помещений еще больше увеличила убыток. Апелляционная инстанция поддержала налоговую службу. Налоговые обязательства должны определяться исходя из рыночной цены. В кассационном суде дело также решилось в пользу проверяющих



Развиваем
бухгалтерскую
профессию
ИПБ России

ИПБ РОССИИ ОБЪЕДИНЯЕТ

- бухгалтеров
- аудиторов
- налоговых консультантов
- внутренних контролеров
(внутренних аудиторов)
- финансовых директоров
- экспертов 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
8 800 500-54-51
info@ipbr.org
www.ipbr.org
vk.com/ipb_russia
t.me/ipbrussia

