



ИПБ России

Вестник

БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

10 типичных ошибок при сдаче СЗВ-М

с.17

Вычет и восстановление НДС при реорганизации компаний

с.20

Затраты по аренде после истечения срока действия договора аренды

с.44



20 лет
ИПБ МР



Уважаемые коллеги!

Поздравляю вас с началом нового учебного года! Осень распахивает двери учебных классов не только перед школьниками и студентами. И хотя настоящие профессионалы учатся, без преувеличения, каждый день, все-таки по традиции в сентябре мы можем по-новому взглянуть на открывающиеся возможности повысить свою квалификацию. В этом году я приглашаю вас принять участие в обсуждении проекта ФСБУ «Доходы», который разработан экспертами ИПБ России и проходит в настоящее время публичное обсуждение. Для того чтобы выразить свое мнение по проекту, необходимо до 28 ноября 2019 года заполнить небольшую анкету на сайте ИПБ России <https://www.ipbr.org/developments/fas-income/>, поместить свои замечания в таблицу установленной формы и переслать ее разработчику. По завершении публичного обсуждения доработанный проект ФСБУ «Доходы» и перечень полученных замечаний будут размещены на сайте ИПБ России и направлены в Минфин России.

Участие в обсуждении проектов федеральных стандартов – это не только хорошая возможность заявить о себе и воспользоваться правами нормотворчества, которые предоставляет действующее законодательство. В соответствии с Положением о постоянном повышении профессионального уровня ИПБ России эта работа может быть зачтена в счет ежегодного повышения профессионального уровня в объеме от 10 до 40 часов. Так, два члена ИПБ Московского региона уже использовали эту возможность и получили сертификаты повышения профессионального уровня за 2019 год. У них получилось! Попробуйте и вы!

Начало осени для многих профессиональных бухгалтеров уже много лет связано с Всероссийским конкурсом «Лучший бухгалтер России». В этом году он пройдет с 10 сентября по 27 октября. Эксперты разработали для конкурсных испытаний интересные, нестандартные задачи по 4-м номинациям. Конкурс предоставляет участникам возможность по-новому взглянуть на профессию и на себя в профессии, дает шанс поверить в себя и выйти за рамки рутинной работы. И это – уже не мало! Но, кроме того, победители и лучшие 50 участников получают сертификаты повышения профессионального уровня за 2019 год. Свои подарки для лучших конкурсантов из Москвы и Московской области приготовил ИПБ Московского региона.

С ИПБ России осень обещает быть яркой!

Людмила Ивановна Хоружий,
президент ИПБ Московского региона



4 ИНСТИТУТУ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ МОСКОВСКОГО РЕГИОНА 20 ЛЕТ



Статья посвящена 20-летию деятельности Института профессиональных бухгалтеров Московского региона. В ней освещены предпосылки создания ИПБ МР, которые были вызваны в первую очередь изменениями общественно-экономических отношений в России в 1991 году, когда на смену плановой экономике пришло рыночное регулирование хозяйственной жизни, названы основатели института – энтузиасты отечественного учета, раскрыты направления деятельности, история развития и результаты деятельности ИПБ МР.

10 АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ЗАПОЛНЕНИЯ ФОРМЫ ПОЯСНЕНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ



В пояснении к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах приводится более детальная, но и наиболее важная информация, без понимания которой невозможна оценка экономического положения организации или финансовых результатов ее деятельности. В статье **М.А. Шадриной**, заведующей кафедрой налогообложения и финансового права РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, аттестованного преподавателя ИПБ России, продолжено рассмотрение раскрытия порядка заполнения последних трех разделов пояснений к финансовой отчетности.

23 ПЕРЕХОД НА МСФО И НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ



Введение в российский бухгалтерский учет норм МСФО требует решения целого ряда новых проблем, связанных с налогообложением налога на имущество организаций (недвижимых основных средств), налоговая база по которым определяется как их среднегодовая стоимость, исчисляемая на основе правил бухгалтерского учета. Для обеспечения налоговой нейтральности процесса изменения этих правил, чтобы от него не страдали в части указанного налога ни налогоплательщики, ни бюджет, **А.М. Рабинович**, руководитель Управления бухгалтерского и налогового консалтинга ООО «Фин Экспертиза», предлагает внести изменения в гл. 30 НК РФ.

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

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

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

Научный руководитель журнала И. Н. Ложников, председатель комитета по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона.

Мнение редакции может не совпадать с мнением авторов.

Дизайн, допечатная подготовка, препресс – ООО «ДизайнПресс».

Подписано в печать 24.9.2019. Формат 60 x 90/8. Тираж 20 000. Отпечатано в России.

Место действия – Московский регион

- 2 Новости региона
- 4 Институту профессиональных бухгалтеров Московского региона 20 лет
- 9 Памяти товарища
И.Н. Ложников

Бухгалтерская отчетность

- 10 Актуальные вопросы заполнения формы пояснения к бухгалтерскому балансу
М.А. Шадрина

Налоги и страховые взносы: комментарии

- 17 10 типичных ошибок при сдаче СЗВ-М
И.И. Евсеева
- 20 Вычет и восстановление НДС при реорганизации компаний
Н.А. Григорьева
- 22 Спор о рекламных средствах
М.А. Коралева

Профессиональная бухгалтерия

- 23 Переход на МСФО и налог на имущество организаций
А.М. Рабинович
- 29 Обзор писем Минфина России
Л.С. Васнецова
- 31 Обзор писем ФНС России
М.А. Никифорова
- 39 Обзор арбитражной практики: июль – август 2019
А.А. Родионов
- 44 Затраты по аренде после истечения срока действия договора аренды
М.В. Пивоварова
- 46 Применение ККТ при получении оплаты от физических лиц за организации
О.И. Ткач

Новости региона

Ключевая ставка снижена до 7% годовых

Банк России 6 сентября 2019 года принял решение снизить ключевую ставку на 25 базисных пунктов, до 7% годовых. Снижение ключевой ставки обусловлено замедлением инфляции и инфляционных ожиданий, низкой экономической активностью и слабостью внутреннего спроса. Размер ключевой ставки имеет значение при расчете процентов за пользование чужими денежными средствами по ст. 395 ГК РФ; процентов по ст. 317.1 ГК РФ (законных процентов); компенсации за задержку заработной платы, оплаты отпуска, выплат при увольнении и иных выплат, причитающихся работнику, пени по налогам, сборам, взносам и т.д.

С 2020 года МРОТ увеличится на 7,5%

Приказом Минтруда России от 09.08.2019 № 561н утвержден прожиточный минимум трудоспособного населения за II квартал текущего года в размере 12 130 руб. Это на 850 руб. или 7,5% больше аналогичного показателя прошлого года.

Поскольку к величине прожиточного минимума привязан МРОТ, со следующего года его размер также увеличится до 12 130 руб. Соответствующие поправки в законодательство находятся на общественном обсуждении. (Проект федерального закона (<https://regulation.gov.ru/projects#npa=93656>)). Напомним, что в 2019 году МРОТ равен 11 280 руб.

Освобождены от налога на имущество организации, имеющие комплексы по обращению с отходами

Закон Московской области от 19.07.2019 № 168/2019-ОЗ «О дополнении Закона Московской области «О льготном налогообложении в Московской области» статьей 26.28 «Льготы, предоставляемые организациям, на балансе которых учтены комплексы по



обращению с отходами производства и потребления» дополнил положения о льготах, предоставляемых организациям, на балансе которых учтены комплексы по обращению с отходами производства и потребления. Действие нововведений распространяется на организации, имеющих на балансе комплексы по обращению с отходами производства и потребления и соответствующие одновременно следующим требованиям:

- 1) комплекс введен в эксплуатацию не позднее 1 марта 2020 года;
- 2) производственная (проектная) мощность комплекса составляет не менее 300 тыс. тонн в год;
- 3) имущество комплекса и его производственные характеристики соответствуют критериям, определенным в приложении 6 к настоящему Закону.

Таким организациям предоставляется налоговая льгота в виде освобождения от уплаты налога на имущество организаций в течение 10 лет в отношении недвижимого имущества комплекса с первого числа месяца, следующего за месяцем его постановки на бухгалтерский учет в качестве объекта основных средств. Налоговые льготы предоставляются при наличии заключенного между организацией и центральным исполнительным органом государственной власти Московской области специальной компетенции, осуществляющим исполнительно-распорядительную

деятельность на территории Московской области в сфере жилищно-коммунального хозяйства, соглашения об условиях эксплуатации комплекса.

Действие указанного дополнения распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2019 года.

ФНС исключила из реестра малых и средних предприятий 500 тыс. компаний

Из реестра малого и среднего предпринимательства были исключены свыше 500 тыс. компаний, не предоставивших сведения о среднесписочной численности работников за 2019 год или налоговую отчетность, по которой ИФНС может определить доход от предпринимательской деятельности за тот же период. ФНС ведет Единый реестр малого и среднего предпринимательства, чтобы компании могли воспользоваться льготами для малых организаций. Сведения о среднесписочной численности предоставляют все организации независимо от численности работников в штате. Индивидуальные предприниматели предоставляют данные, только если в прошедшем году привлекали наемных работников.

С 1 октября изменятся ставки НДС

При реализации пальмового масла, фруктов и ягод с 1 октября изменятся ставки НДС. Федеральным законом от 02.08.2019 № 268-ФЗ (<http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001201908020035>) введены две поправки:

- при реализации пальмового масла НДС придется платить по ставке 20%, а не 10%;
- при продаже фруктов и ягод (включая виноград) – по ставке 10%, а не 20%.

Новые правила нужно будет применять и при ввозе этих продуктов в Россию.

На очереди корректировка правительством перечней товаров, облагаемых НДС по ставке 10% при внутрисредской реализации и при импорте.

Многодетные семьи освобождены от уплаты транспортного налога

Законом Московской области от 19.07.2019 № 169/2019-ОЗ «О внесении изменений в Закон Московской области



«О льготном налогообложении в Московской области» скорректированы положения о льготах, предоставляемых многодетным семьям (освобождение от уплаты транспортного налога). Уточнено, что налоговые льготы предоставляются налогоплательщику за весь налоговый период, в котором у многодетной семьи возникло, действует, утрачено (прекращено) право на предоставление такой льготы. Внесены и другие поправки.

Изменения применяются к правоотношениям, возникшим с 1 января 2019 года.

Изменены формы бухгалтерской отчетности

Приказом Минфина России от 19.04.2019 № 61н «О внесении изменений в приказ Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» внесены поправки в формы бухгалтерской отчетности организаций. Новые поправки дополняют бухгалтерский баланс новой строкой «Подлежит обязательному аудиту ДА НЕТ» и строками об аудиторской организации (индивидуальном аудиторе). Также изменения вносятся в формы: отчета о финансовых результатах; отчета об изменениях капитала; отчета о движении денежных средств; отчета о целевом использовании средств; упрощенной отчетности. Поправки в формы бухгалтерской отчетности учитывают переход на ОКВЭД 2, а также изменения, внесенные в ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций».

Приказ вступил в силу с 1 июня 2019 года. При этом предусматривается, что часть изменений должна применяться организациями, начиная с бухгалтерской отчетности за 2020 год.

Институту профессиональных бухгалтеров Московского региона 20 лет

«Друзья мои, прекрасен наш союз!»

Из стихотворения А.С. Пушкина
«19 октября 1825»

Вместо государственной политики директивного управления должно быть принято смешанное («партнерское») регулирование бухгалтерским учетом как со стороны государства (федеральных органов исполнительной власти), так и профессионального сообщества

В мае 1999 года в Красногорском районе Московской области, в пос. Нахабино, было зарегистрировано Некоммерческое партнерство «Московский областной институт профессиональных бухгалтеров», который в марте 2000 года был переименован в Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона (НП «ИПБ МР»). На момент регистрации в членах Института состояло 26 человек. Прошло 20 лет. Каковы результаты работы института? Какие задачи ставили организаторы при его создании и оправдались ли ожидания бухгалтерской общественности, связанные с его деятельностью? На эти и некоторые другие вопросы постараемся дать ответ в настоящей статье.

По-видимому, предвзятое изложение фактического материала, хотелось бы остановиться на причинах создания НП «ИПБ МР», которые были вызваны в первую очередь изменениями общественно-экономических отношений в России в 1991 году, когда на смену плановой экономике пришло рыночное регулирование хозяйственной жизни. Соответствующие новому базису метаморфозы были неизбежны и в системе регулирования бухгалтерским учетом. Причем коррективы коснулись не только состава объектов бухгалтерского учета и принципов их отражения в отчетности, но и собственно учетного процесса как такового. Вместо государственной политики директивного управления должно было быть принято смешанное («партнерское») регулирование бухгалтерским учетом как

со стороны государства (федеральных органов исполнительной власти), так и профессионального сообщества. Страна ждала соответствующей инициативы общества и такую инициативу предложили энтузиасты отечественного учета.

Хотелось бы назвать имена этих «пионеров», внесших особый вклад в дело становления института: доктор экономических наук, профессор **Я.В. Соколов** – первый президент НП «ИПБ России»; доктор экономических наук, профессор **О.М. Островский** – первый генеральный директор НП «ИПБ России»; **А.С. Бакаев** – доктор экономических наук, директор Департамента методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина России, впоследствии вице-президент НП «ИПБ России»; **Ю.А. Данилевский** – доктор экономических наук, профессор, первый президент НП «ИПБ Московского региона».

Этими и многими другими неравнодушными людьми была предложена и реализована идея создания общественной организации, объединяющей в своих рядах практикующих специалистов, научных работников, преподавателей учебно-экономических кафедр организаций Высшей школы. Одновременно ими была разработана достаточно революционная для того времени система построения профессионального сообщества. В основу этой системы легла конфедеративная форма организации института, когда все члены партнерства были бы объединены не только соблюдением единых требований Устава и Кодекса этики, но и параллельно

являлись бы членами как НП «ИПБ России» в целом, так и его территориальных подразделений, имеющих равные права, что и «ИПБ России».

Такая конфигурация партнерства смогла в дальнейшем обеспечить решение поставленных перед институтом задач, а также привлечь к его работе десятки тысяч высококвалифицированных специалистов.

Следует отметить, что территориальные институты являются основой «ИПБ России», среди которых особое место принадлежит Институту профессиональных бухгалтеров Московского региона.

НП «ИПБ МР» является самым крупным территориальным институтом ИПБ России.

Еще более масштабным выглядит объем задач, на решение которых был сфокусирован ИПБ Московского региона. Основными из них являются:

- объединение в единую профессиональную организацию квалифицированных специалистов в области бухгалтерского учета, аудита, финансового менеджмента и координация их деятельности;
- повышение квалификации работников бухгалтерского и финансово-экономического профиля, подготовка и аттестация новых членов;
- разработка общей методологии и прикладных методических материалов в области бухгалтерского учета, создание системы оперативного информирования членов ИПБ МР об изменениях и

новшествах в области регулирования бухгалтерского учета, экономического анализа и финансового контроля;

- внедрение в практику прогрессивных методов организации и ведения бухгалтерского учета, экономического анализа и финансового контроля;
- представление и защита прав членов НП «ИПБ МР», оказание им помощи в защите их профессиональных интересов и трудоустройстве.

На протяжении всего периода функционирования нашего территориального института его деятельность была подчинена реализации главной цели института, а именно обеспечению народного хозяйства страны кадрами квалифицированных специалистов в области учетных профессий. При этом достичь поставленных целей может только «институт» (не в смысле учебного заведения, а как субъект общественных отношений), осуществляющий постоянную (тотальную) взаимосвязь между бухгалтерами и работодателями на протяжении всей трудовой деятельности. Именно таковым и является НП «ИПБ МР».

По-видимому, особое внимание следует обратить и на установленный в институте порядок приема в члены нашей организации. Дело в том, что изначально ставилась задача не просто сформировать общественную организацию работников экономического профиля, а создать структуру, объединяющую «элиту» бухгалтерской профессии. Для этой цели были установлены

НП «ИПБ МР» является самым крупным территориальным институтом ИПБ России



Институтом осуществляется подготовка и аттестация не только профессиональных бухгалтеров уже по трем квалификационным уровням (5-й, 6-й, 7-й) и нескольким специальностям, а также налоговых консультантов, финансовых директоров и внутренних контролеров

высокие требования к членству. В частности, для получения аттестата главного бухгалтера, как правило, требуется наличие высшего образования по направлению подготовки «Экономика и управление» и опыт практической работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью не менее 3 лет. Кроме того, чтобы стать профессиональным бухгалтером, помимо соответствия общим (рамочным) требованиям, еще необходимо пройти и так называемый «входной контроль» в виде сдачи обязательных экзаменов на получение аттестатов по соответствующим направлениям.

В соответствии с указанными выше целью и задачами нашего территориального института, Президентским советом и дирекцией ИПБ МР была организована работа по следующему важнейшему направлению:

Первое – учебно-методическая работа, в том числе проведение обучения, переподготовка и повышение квалификации членов института. В рамках данного направления осуществлялась разработка учебных планов и программ по подготовке и аттестации претендентов для вступления в члены НП «ИПБ МР», разрабатывались учебные пособия по основным курсам (разделам) учебной программы, создавались необходимые методические материалы, связанные с повышением квалификации членов института, проводился регулярный мониторинг собственно учебного процесса.

В свое время выдающийся русский ученый в области физической географии Лев Николаевич Гумилев обратил внимание на важную закономерность, когда любая развивающаяся система стремится к усложнению (росту), а затухающая к упрощению – энтропии (уменьшению). Такой же эффект развития в полной мере мы наблюдаем на опыте деятельности ИПБ МР. Действительно, изначально в Московском регионе осуществлялась подготовка, аттестация и повышение квалификации только главных бухгалтеров, а сейчас, спустя 20 лет идет подготовка только профессиональных бухгалтеров уже по трем уровням (5-й, 6-й, 7-й) и нескольким специальностям:

– главный бухгалтер коммерческой организации, имеющей обособленное подразделение;

- главный бухгалтер коммерческой организации;
- главный бухгалтер организации государственного сектора;
- бухгалтер коммерческой организации;
- бухгалтер организации государственного сектора.

Кроме того, идет подготовка и выдача аттестатов (на базе специальных программ обучения), налоговых консультантов, финансовых директоров, внутренних контролеров. В результате только в 2018 году (данные последнего полного года функционирования НП «ИПБ МР») успешно сдали и получили аттестаты профессиональных бухгалтеров 1585 человек.

В настоящее время подготовку новых и повышение квалификации действующих членов ИПБ МР осуществляют 85 учебно-методических центров (УМЦ), которые созданы как на базе ведущих вузов страны (МГУ, Финансовый университет при Правительстве России, Высшая школа экономики и других), а также организаций дополнительного профессионального образования (ООО «Что делать квалификация», НОУ «Центр профессиональной подготовки СТЕК», ООО «Т-Мастерс» и многие другие.

На протяжении всего периода деятельности НП «ИПБ МР» учебно-методическая работа нашего территориального института велась под руководством Комитета по профессиональному образованию и патронажем дирекции института. Председателем комитета являлась доктор экономических наук, профессор Хоружий Людмила Ивановна, а после ее избрания президентом НП «ИПБ России», с декабря 2013 года, комитет возглавил доктор экономических наук, профессор Ряховский Дмитрий Иванович. Также в состав указанного комитета входят такие видные специалисты и ученые как д.э.н., проф. Рогуленко Т.М., д.э.н., проф. Суйц В.П., к.э.н., директор Центра подготовки СТЭК Суханов С.С., к.э.н., директор Института повышения квалификации специалистов Финансового университета при Правительстве Российской Федерации Кабашинов В.И. и ряд других коллег.

В планах работы Комитета по профессиональному образованию на ближайшие годы предусматривается разработка комплекта учебно-методического сопровождения обучающихся при подготовке к экзамену для получения аттестатов профессионального эксперта по МСФО, разработка актуализированных

учебных пособий по программам для получения аттестата профессионального финансового директора, профессионального налогового консультанта и ряда других материалов.

Второе направление работы института – проведение научно-методологической работы, включая:

- разработку проектов Федеральных стандартов бухгалтерского учета;
- подготовку и публикацию научно-методических материалов в форме издания методических рекомендаций и разъяснений по важнейшим разделам бухгалтерского учета и порядку формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- участие в разработке отраслевых методических материалов по бухгалтерскому учету;
- проведение экспертизы проектов нормативных правовых актов органов государственной власти и управления, включая материалы Совета по стандартам бухгалтерского учета при Минфине России;
- оказание методической помощи членам НП «ИПБ МР».

Научно-методологическую работу курировал в ИПБ МР Комитет по бухгалтерскому учету, председателем которого на протяжении этих 20 лет являлся Ложников Игорь Николаевич, ранее заместитель директора Департамента методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина России. Членами комитета были такие специалисты как к.э.н., профессор Н.В. Севастьянова, И.А. Городецкая, Л.А. Дубовенко, В.О. Колик, Н.В. Родителява.

В рамках проведения научно-методологической работы был подготовлен совместно с НП «ИПБ России» проект Федерального стандарта «Доходы», который в настоящее время направлен на общественное обсуждение.

В процессе обсуждения проектов федеральных стандартов проведено рецензирование стандартов «Запасы» (2016 год), «Основные средства» (2016 год), «Учет аренды» (2017 год), «Бухгалтерская отчетность организации» (2019 год). Часть из отмеченных членами комитета замечаний и предложений была признана авторами обоснованными и будет учтена при подготовке окончательной редакции ФСБУ.

Особо плодотворной следует признать деятельность комитета по разработке Методических рекомендаций и разъяснений. Так только за период с 2008 по

2018 год, т.е. за последние 10 лет, было подготовлено и опубликовано 16 таких рекомендаций, некоторые из которых не имеют аналогов в отечественной методологической литературе. В частности, к таким «эксклюзивным» документом можно отнести Методические рекомендации «Бухгалтерский учет операций, связанных с управлением многоквартирными домами». Включая «Бухгалтерский учет в управляющих организациях операций по содержанию и ремонту общего имущества в многоквартирном доме» (часть 1), «Бухгалтерский учет в управляющих организациях операций по предоставлению коммунальных услуг» (часть 2), «Бухгалтерский учет операций, связанных с управлением многоквартирным домом товариществом собственников жилья, жилищным кооперативом, жилищно-строительным кооперативом» (часть 3). То же относится и к Методическим указаниям «По бухгалтерскому учету космических объектов», в которых раскрывается порядок определения первоначальной стоимости указанных объектов, механизм их принятия к бухгалтерскому учету в процессе вывода космических аппаратов на околоземную орбиту, определены правила начисления амортизации и списания объектов с бухгалтерского учета. Раскрываются механизмы учета операций по страхованию космических кораблей и орбитальных группировок спутников и некоторые другие вопросы.

Отличительной чертой большинства других подготовленных рекомендаций можно считать их более детальное изложение правил учета по рассматриваемому предмету исследования. Это относится и к Методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету расходов на услуги связи, расходов на услуги железнодорожного и автомобильного транспорта, особенностей отражения страховых операций в бухгалтерском учете страхователей, Методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету ценных бумаг и по бухгалтерскому учету валютных операций и многим другим.

Кроме того комитетом разработан ряд учебных пособий, включая учебные пособия по продвинутому курсу «Индивидуальная бухгалтерская (финансовая) отчетность и ее анализ», «Основы управления для главного бухгалтера», «Внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и

За последние 10 лет было подготовлено и опубликовано в ИПБ МР

16 Методических рекомендаций, некоторые из которых не имеют аналогов в отечественной методологической литературе



В рамках реализации задач по соблюдению требований к членству и профессиональной этике рассматривались обращения наших членов, связанные с различными нестандартными ситуациями (болезни, потеря работы и другими случаями), и оказывалась им возможная помощь

составления бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческими организациями».

Научно-методологическая работа в НП «ИПБ МР» будет продолжена. В ближайших планах Комитета по бухгалтерскому учету предполагается разработка Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету капитала, подготовка и публикация разъяснений по принимаемым Минфином России Федеральным стандартам бухгалтерского учета. Продолжится проведение экспертизы проектов нормативных правовых актов, разрабатываемых в рамках реализации государственной Программы по разработке федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018–2020 гг., и ряд других мероприятий.

Третье направление работы института – обеспечение соблюдения уставных требований к членству и профессиональной этике.

В рамках реализации задач по соблюдению требований к членству и профессиональной этике на регулярной основе проводился прием и рассмотрение заявлений членов территориального института по вопросам соблюдения ими финансовой дисциплины, обращений наших членов, связанных с различными нестандартными ситуациями (болезни, потеря работы и многими другими случаями). По всем обращениям комитетом по членству и профессиональной этике принимались своевременные решения, включая оказание возможной помощи.

Кроме того, комитетом осуществлялось систематическое информирование членов нашего территориального института на сайте ИПБ МР и в «Вестнике бухгалтера Московского региона» о принятых решениях и соответствующих разъяснениях.

На протяжении 20 лет работы института вопросы соблюдения профессиональной этики в ИПБ МР были предметом попечительства Комитета по членству и профессиональной этике, председателем которого являлся Леонид Михайлович Лесничий – начальник отдела закупок в ФЦП, а заместителем председателя комитета кандидат экономических наук Александр Евгеньевич Абраменков.

Четвертое направление деятельности института – осуществление организационной работы.

По-видимому, не будет преувеличением отметить, что без плодотворной

деятельности дирекции НП «ИПБ МР», а именно она и осуществляла всю организационную работу, было бы невозможно существование собственно нашего института. Действительно сферой забот дирекции являлось и является не только материально-техническое обеспечение работы института, но и проведение огромного объема мероприятий и работ, предусмотренных уставом ИПБ МР и другими регламентирующими документами партнерства.

К числу указанных процедур относится ведение реестра членов ИПБ МР и систематическая его актуализация. Сбор членских взносов и распределение финансовых ресурсов в соответствии с утвержденным Президентским советом финансовым планом. Обеспечение деятельности Президентского совета и его комитетов. Проведение контроля за деятельностью УМЦ. Ведение сайта нашего территориального института и личных кабинетов его членов. Организация и проведение совместно с Президентским советом общих собраний членов института, заседаний комитетов и рабочих совещаний.

Наверное, для описания всего объема работ дирекции потребовалось бы подготовить отдельную статью. Тем не менее один момент в деятельности дирекции следует отметить особо. А именно – ту атмосферу взаимного уважения и взаимопомощи, которая царит в его коллективе. Поэтому неслучайно в дирекции практически отсутствует текучка кадров, а сотрудники, пришедшие на работу в дирекцию, продолжают работу в ней многие годы.

Разумеется, такой результат не случаен, а во многом является следствием стиля работы его руководителей, которыми в эти годы были кандидат экономических наук Александр Евгеньевич Абраменков, а с декабря 2008 года – кандидат экономических наук Геннадий Олегович Островский.

В связи с вышеизложенным хотелось бы пожелать Президентскому совету, дирекции и всем членам Института профессиональных бухгалтеров Московского региона и в будущем такой же слаженной и дружной работы в достижении целей развития бухгалтерского учета, развития профессии и обеспечения национальной экономики высококвалифицированными кадрами в области учета и финансов.

*Президентский совет
НП «ИПБ МР»*

И.Н. Ложников, председатель Комитета ИПБ России по бухгалтерскому учету, заслуженный экономист России, доцент, Государственный советник Российской Федерации I класса (в отставке)

Памяти товарища

*«Возьмешь копейку из казны,
и ты слуга у сатаны».*
(Слова из песни неизвестного автора)

Настоящая статья посвящена первому президенту НП «Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона» Юрию Александровичу Данилевскому.

Юрий Александрович родился в 1936 году в городе Азове Ростовской области, в семье экономистов. Его отец, Александр Пантелеевич был финансовым работником, а мать, Галина Трофимовна работала бухгалтером.

С юношеских лет Юрий оставался верен семейным традициям, окончив сначала в 1954 году Ростовский финансовый техникум, а затем без отрыва от производства, в 1962 году, Ростовский финансовый институт по специальности экономист.

В дальнейшем вся трудовая деятельность Юрия Александровича была связана с экономикой, где он отдал более 44 лет жизни (с 1954 по 1998 г.) делу финансового контроля, пройдя путь от старшего инспектора по бюджету в Ростовской области до начальника Контрольно-ревизионного управления – члена коллегии Министерства финансов СССР.

Из воспоминаний члена Президентского совета НП «ИПБ МР» Ложникова И.Н. *«КРУ Минфина СССР имело громкую славу. Если приходили на предприятие его ревизоры, то по результатам проверки самое минимальное, что ждало директора и главного бухгалтера, был строгий выговор или увольнение. КРУ боялись больше, чем прокуратуру и ОБХСС. Это была своего рода финансовая «инквизиция». Причем подобный авторитет КРУ во главе с его руководителем был заработан исключительно благодаря высочайшей квалификации сотрудников. Поэтому можно представить мое удивление, когда спустя годы я*



познакомившись лично с Юрием Александровичем, был поражен не только его кругозором и эрудицией, но и абсолютной доступностью, простотой в общении и доброжелательным отношением к людям, полным отсутствием чванства и высокомерия».

Сочетая в своей профессиональной деятельности принципиальность и будучи лично неподкупным, Юрий Александрович всегда старался помогать людям, разумеется, в рамках закона. Поэтому приведенный в начале статьи эпиграф наиболее точно характеризует жизненное кредо Ю.А. Данилевского, вся жизнь которого была направлена на служение государству и обществу.

Юрий Александрович, наряду с основной трудовой деятельностью, много лет занимался научными исследованиями в области финансового контроля и аудита. Им опубликовано более 200 научных, научно-популярных статей и книг, учебников, словарь. Его перу принадлежат и один из первых трудов в области аудита – «Аудит промышленных акционерных обществ», издательство «Финстатинформ», 1995 год.

Кроме того, Юрий Александрович вел преподавательскую деятельность, входил в состав ученых советов по защите диссертаций экономического направления, был членом редколлегий в профессиональных журналах.

Юрий Александрович внес существенный вклад в совершенствование нормативного обеспечения финансового контроля в Российской Федерации, активно участвовал в разработке законодательной базы основ системы аудита, принимал непосредственное участие в реформировании налоговой системы России, был членом научного совета



при Совете Безопасности Российской Федерации.

Из воспоминаний Ложникова И.Н. «Работая в Минфине России и присутствуя на заседаниях коллегии министерства при рассмотрении вопросов учета, аудита и финансового контроля, нельзя было не обратить внимание на особое отношение министра финансов В.Г. Панского к мнению Юрия Александровича, когда министр обязательно интересовался его позицией по вопросам контроля и аудита, и только после этого принимал окончательное решение».

Юрий Александрович был признан и Международным сообществом профессиональных бухгалтеров и аудиторов, поэтому неслучайно он участвовал в реформировании налоговой системы КНР после вступления ее в ВТО.

Из воспоминаний члена Президентского совета НП «ИПБ МР» Н.В. Севастьяновой «Вспоминается следующее. Мне посчастливилось быть участницей Конгресса бухгалтеров и аудиторов в Севилье, и когда ведущий объявил, что слово предоставляется Данилевскому Юрию Александровичу, зал пять минут ему аплодировал стоя. А на следующий день для участия в секции, которую он вел, пришло более половины участников этого форума».

Еще одной отличительной чертой Юрия Александровича была его тяга ко всему новому и прогрессивному. Так он сразу поддержал идею создания профессионального сообщества бухгалтеров и аудиторов России, возглавив в последствии НП «Институт профессиональных бухгалтеров Московского Региона», став его первым президентом в 1999 году, а также войдя в правление Ассоциации бухгалтеров и аудиторов «Содружество».

С 1998 года Юрий Александрович работал в Научно-исследовательском финансовом институте Министерства финансов Российской Федерации, став его директором. Доктор экономических наук, профессор, заслуженный экономист России.

Юрий Александрович был примером не только в работе, но и в личной жизни, будучи любящим мужем и заботливым отцом, воспитав вместе со своей супругой Ольгой Семеновной, двух дочерей Елену и Татьяну.

Два года назад Юрия Александровича не стало.

Благодарная память о нем – первом президенте Института профессиональных бухгалтеров Московского региона навсегда останется в истории нашего института.

М.А. Шадрина, заведующая кафедрой налогообложения и финансового права РГАУ-МСХА им. К. А. Тимирязева, аттестованный преподаватель ИПБ России

Актуальные вопросы заполнения формы пояснения к бухгалтерскому балансу



М.А. Шадрина

В пояснении к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах приводится более детальная, но и наиболее важная информация, без понимания которой невозможна оценка экономического положения организации или финансовых результатов ее деятельности. Поэтому организация бухгалтерского учета активов, капитала и обязательств, порядок формирования показателей данной формы крайне актуальны тем хозяйствующим субъектам, которые стремятся сделать свою отчетность инструментом качественного экономического и финансового анализа, а также убедить инвесторов и кредиторов в возможности вложений средств в компанию. В данной статье мы рассмотрим порядок заполнения последних трех разделов пояснений.

В соответствии с п. 4 Приказа Минфина России от 02.07.2010 № 66н пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах оформляются в табличной и (или) текстовой форме; при этом содержание пояснений, оформленных в табличной форме, определяется организациями самостоятельно с учетом Приложения № 3 к Приказу от 02.07.2010 № 66н.

**Раздел 7
«Оценочные обязательства»**

Практически любая коммерческая организация осуществляет свою деятельность в условиях некоторой неопределенности и наличия различных рисков. Но практика показывает, что несмотря на вездесущие риски и потери бухгалтеры недостаточно следуют требованиям ПБУ 8/2010 в части формирования информации в учете и ее представления в отчетности. В лучшем случае в пояснительной записке раскрывается информация о судебных процессах и чаще всего указывается, что компания его скорее всего выиграет. Простой анализ арбитражной практики показывает, что потери и присуждаемые судами выплаты очень существенны. В частности, только по налоговым спорам среднее доначисления на 1 выездную проверку за первое полугодие 2019 года – около 23 млн руб., при условии что 75% дел выигрывают налоговые органы, то в учете большинства компаний (участников спора) должны были быть созданы оценочные обязательства. Однако практика показывает, что это не так. И, как следствие, качество отчетности в этой части недостаточно для объективного отражения финансового положения организации.

Таблица 1. Признание условных и оценочных обязательств

Вероятность наступления	Отражение в бухгалтерском учете и отчетности
>50%	Создается и отражается оценочное обязательство. Отражается на счете 96 «Резервы предстоящих расходов»
< 50%	Условное обязательство, на счетах не отражается, но раскрывается в пояснительной записке
Крайне мала	Ничего не отражается и не раскрывается

Если вероятность оттока ресурсов считается маловероятной, чем вероятной, то есть меньше 50%, речь заходит о признании условного обязательства, а именно о раскрытии о нем информации в пояснительной записке

Оценочные обязательства – это предстоящие неизбежные расходы или расходы, которые возникнут с большей вероятностью, точных данных о суммах и сроках которых еще нет. Например, расходы по предстоящей выплате отпускных – платить отпускные организации придется, но ни точная сумма, ни срок выплаты еще не известны.

Признаются оценочные обязательства в бухгалтерском учете лишь при соблюдении условий, названных в п. 5 ПБУ 8/2010, причем условия должны выполняться одновременно:

- у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать. В случае, когда у организации возникают сомнения в наличии такой обязанности, организация признает оценочное обязательство, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, более вероятно, чем нет, что обязанность существует;
- уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;
- величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Если не выполняются второе и третье из названных условий, то оценочное обязательство будет отнесено к условным обязательствам организации.

В бухгалтерском учете сформированное на каждую отчетную дату оценочное обязательство отражается бухгалтерской проводкой Дебет 20, 23, 25, 26 Кредит 96 «Оценочные обязательства». Использование в отчетном периоде оценочного обязательства отражается записью Дебет 96 Кредит 10,70,69.

К данному счету нами рекомендованы следующие субсчета по видам оценочных обязательств:

- 96.1 «Обязательства по незаконченным на отчетную дату судебным разбирательствам»;
 - 96.2. «Обязательства по выплате годового вознаграждения работникам»;
 - 96.3 «Обязательства по штрафным санкциям, неустойкам по договорам»;
 - 96.4 «Обязательство на гарантийное обслуживание»;
 - 96.5 «Обязательства по заведомо убыточным договорам»;
 - 96.6 «Обязательства по рекультивации и иным природоохранным мероприятиям».
- Заведомо убыточный договор (обременительный договор) – это договор, неизбежные затраты на выполнение обязанностей



Отметим, что оценочное обязательство признается на отчетную дату. Так как убытки по некоторым договорам могут возникать не только в этом, но и в следующих периодах, то необходимо дисконтировать будущие возможные потери, чтобы определить денежное выражение оценочного обязательства

по которому превышают ожидаемые от его исполнения экономические выгоды. При этом неизбежные затраты по договору – минимальные чистые затраты на выход из договора, соответствующие наименьшему из двух значений:

1. суммы затрат на его исполнение;
 2. суммы всех компенсаций и штрафов, вытекающих из неисполнения договора.
- Для раскрытия в отчетности информации об оценочных обязательствах предназначен раздел 7 «Оценочные обязательства». Ниже представлен порядок информационного обеспечения его формирования.

Напомним, что резервы под оценочные обязательства отражают по строкам 1430 и 1540 бухгалтерского баланса, и в разделе 7 информация должна быть представлена обособленно по долгосрочным и краткосрочным оценочным обязательствам.

Отметим, что оценочное обязательство признается на отчетную дату. Так как убытки по договорам могут возникать не только в этом, но и в следующих периодах, то необходимо дисконтировать будущие возможные потери, чтобы определить денежное выражение оценочного обязательства.

Вместе с тем избыточные суммы одного оценочного обязательства могут не списываться с учета, а переноситься на создание другого оценочного обязательства такого же рода.

Условные обязательства – это обязательства, которые не показываются в формах

отчетности, но раскрываются в пояснительной записке. Данный тип обязательств не оказывает прямого влияния на отчетность компании. Но по мере роста вероятности, а она может изменяться от отчетной даты к следующей, может перерасти в оценочное обязательство, а при наступлении события – в реальное обязательство. Все это свидетельствует о должном внимании к учету и отражению в отчетности данных весьма не простых видах обязательств.

Способы обеспечения обязательств перечислены в п. 1 ст. 329 ГК РФ. Кроме того, стороны могут в договоре предусмотреть иные способы обеспечения обязательств.

Полученные обеспечения учитываются на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные», выданные – на счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные». Аналитический учет на этих счетах следует организовать по видам обеспечений и контрагентам.

Если организация не может произвести достоверную оценку имущества, переданного в залог, на отчетную дату не представляется возможным, то информация об этом раскрывается обособленно с указанием условий определения залоговой суммы. Примером такой ситуации может быть передача в залог имущества, состав и оценка которого могут быть определены только в момент неисполнения условий залога и возникновения права у залогодержателя

Пример

ООО «Ника» судится с налоговой инспекцией, и по состоянию на 01.01.2019 года судебный процесс не завершен. При составлении бухгалтерской отчетности необходимо оценить вероятность проигрыша этого судебного спора. Если по итогам судебного спора более вероятна выплата штрафа, пени за нарушение налогового законодательства, в бухгалтерском учете должна быть признана соответствующая сумма оценочного обязательства. Данное оценочное обязательство относится в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы» (Д-т счета 91-2 - К-т счета 96).

Таблица 2. Учетное обеспечение формирования показателей раздела 7 «Оценочные обязательства»

Наименование показателя	Код	Остаток на начало года	Признано	Погашено	Списано как избыточная сумма	Остаток на конец периода
Оценочные обязательства – всего	5700					
В том числе:						
по незаконченным на отчетную дату судебным разбирательствам		Сальдо начальное	Дебет счетов 20	Дебет счета 96	Дебет счета 96	Сальдо конечное
по выплате годового вознаграждения работникам		Кредитовое по счету 96	(25, 26, 44), 91-2	Кредит счетов 10, 20 (60, 69, 70, 68) – показывается в скобках	Кредит счета 91.1 – показывается в скобках	кредитовое по счету 96
по штрафным санкциям, неустойкам по договорам			Кредит 96			
по заведомо убыточным договорам						
и т. д.						

Таблица 3. Виды полученных и выданных обеспечений

Полученные обеспечения	Выданные обеспечения
полученное в залог имущество	предоставленные залого
полученные суммы задатков	уплаченные задатки
полученные поручительства третьих лиц	предоставленные поручительства
удерживаемое имущество должника	удерживаемое кредитором имущество, принадлежащее организации
полученная независимая гарантия	независимые гарантии, выданные организацией
аккредитив, открытый на имя организации третьим лицом	обязательства индоссанта по переданным векселям
	принятые на себя ручательства за исполнение сделки покупателями (делькредере*)

предъявить залоговые требования (например, величина залога определяется в процентах от суммы будущей выручки организации – залогодателя).

Информация об активах, являющихся предметом залоговых отношений в силу закона (например, признанные в бухгалтерском балансе организации-покупателя активы, не оплаченные на отчетную дату), раскрывается обособленно¹.

В разделе 8 отражается информация только об остатках полученных и выданных обязательств за отчетный год и два предшествующих.

Выданные кредиторам поручительства третьих лиц по обязательствам самой организации не рассматриваются в качестве выданных обеспечений обязательств и платежей и на счете 009 не отражаются. В частности, не рассматриваются в качестве выданных обеспечений непокрытые аккредитивы.

Раздел 9 «Государственная помощь»

В определенных видах экономической деятельности влияние государственной помощи очень значительно, а, следовательно, пользователи отчетности должны иметь информацию о ее размере, виде, динамике

Таблица 4. Учетное обеспечение формирование показателей раздела 8 «Обеспечения обязательств»

Наименование показателя	Код	На <u>31,12</u>
		<u>2019 г.</u>
Полученные – всего	5800	Сумма строк
в том числе:	5801	Остаток по счету 008 (по видам)
залог имущества		
поручительство	5802	
Выданные – всего	5810	Сумма строк
в том числе:	5811	Остаток по счету 009 (по видам)
гарантия		
и т. д.	5812	

и т.д. В некоторых случаях бизнес вообще не рентабелен без государственной поддержки, особенно на первых этапах своего развития или реализации крупных и финансово емких проектов. Поэтому информация, которая приводится в разделе 9 «Государственная помощь», крайне важна для оценки источников образования имущества и финансового результата.

Таблица представляет информацию за отчетный год и предыдущий год. Учет во исполнение требований пп. 10, 27 ПБУ 4/99, абз. 2, 3 п. 22 ПБУ 13/2000.

Таблица 9 является пояснением к следующим строкам баланса: 1410 «Заемные средства» разд. IV «Долгосрочные обязательства» и 1510 «Заемные средства» разд. V «Краткосрочные обязательства» бухгалтерского баланса – в части бюджетных средств, полученных на возвратной основе, 1530 «Доходы будущих периодов» разд. V «Краткосрочные обязательства» бухгалтерского баланса или отдельной строки «Государственная помощь» того же раздела баланса – в части безвозмездной государственной помощи.

Приказом Минфина России от 04.12.2018 № 248н были внесены многочисленные изменения в ПБУ 13/2000. Основная цель – приведение правил бухгалтерского учета



**Например по агентскому договору и согласованию с принципалом агент может принимать на себя ручательство за исполнение третьими лицами сделок, заключенных с ними по распоряжению и за счет принципала, обязательство делькредере. Размер и порядок оплаты дополнительного вознаграждения оформляются сторонами дополнительным соглашением.*

¹ Информация Минфина РФ от 22.06.2011 № ПЗ-5/2011 «О раскрытии информации о забалансовых статьях в годовой бухгалтерской отчетности организации»

Нововведения вступают в силу начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2020 год. При этом организация вправе принять решение о применении изменений до указанного срока, т.е. начиная с отчетности за 2019 год. Такое решение главный бухгалтер должен раскрыть в бухгалтерской (финансовой) отчетности компании

государственной помощи в соответствии с МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».

Нововведения вступают в силу начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2020 год. При этом организация вправе принять решение о применении изменений до указанного срока, т.е. начиная с отчетности за 2019 год. Такое решение главный бухгалтер должен раскрыть в бухгалтерской (финансовой) отчетности компании.

Также обращаем внимание на то, что информацию о государственной помощи в балансе необходимо будет привести отдельными статьями о:

- а) неиспользованных остатках предоставленных организации бюджетных средств в составе средств целевого финансирования;
- б) дебиторской задолженности по бюджетным средствам, принятым к бухгалтерскому учету организации;
- в) кредиторской задолженности по возврату бюджетных средств, признанной в бухгалтерском учете организации;
- г) доходах будущих периодов, которые признаны в связи с полученной организацией государственной помощью на финансирование текущих расходов в составе краткосрочных обязательств.

Для более подробного изучения внесенных изменений рекомендуем ознакомиться с информационным сообщением Минфина России от 04.02.2019 № ИС-учет-16 «Об изменениях Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000, утвержденное приказом Минфина России от 16.10.2000 № 92н.

Согласно п. 1 ст. 78 БК РФ и пп 4,17 ПБУ 13/2000 в качестве бюджетных средств учитываются: субсидии в денежной форме; бюджетные ресурсы, отличные от денежных средств (земельные участки, природные ресурсы и другое имущество); суммы бюджетных кредитов, которые организация не будет возвращать при выполнении определенных условий, в тех случаях, когда существует уверенность, что такие условия будут выполнены. Бюджетные кредиты юридическим лицам могут предоставляться только за счет средств целевых иностранных кредитов, а также за счет средств бюджетов субъектов Российской Федерации, на территориях которых

расположены районы Крайнего Севера и приравненные к ним местности с ограниченным сроком завоза грузов, для целей закупки и доставки топлива, муки и других товаров по перечню, утверждаемому нормативным правовым актом Правительства Российской Федерации, в соответствующие субъекты Российской Федерации. Бюджетные кредиты коммерческим организациям предоставляются крайне редко, в основном – это инструмент межбюджетных отношений в сфере государственных финансов.

Для учета средств государственной помощи используют пассивный счет 86 «Целевое финансирование», который предназначен для обобщения информации о движении средств, необходимых для осуществления мероприятий целевого назначения, средств, поступивших от других организаций и лиц, бюджетных средств и др.

Кредитовый оборот по счету счет 86 «Целевое финансирование» отражает целевые поступления. Дебетовый оборот по счету счет 86 «Целевое финансирование» показывает использование средств на запланированные мероприятия. Таким образом, кредитовое сальдо счета счет 86 «Целевое финансирование» отражает неиспользованные средства целевого назначения.

Так в ПБУ 13/2000 установлен порядок списания бюджетных средств на финансирование капитальных затрат по приобретению внеоборотных активов, подлежащих амортизации, со счета учета целевого финансирования. Эти бюджетные средства списываются со счета учета целевого финансирования на счет учета доходов будущих периодов при вводе соответствующих объектов внеоборотных активов в эксплуатацию. Далее в течение срока полезного использования указанных объектов по мере начисления амортизации по ним суммы, относящиеся к этим объектам, зачисляются в финансовые результаты организации путем отражения по кредиту субсчета 91.1 «Прочие доходы».

Несмотря на то, что бюджетные средства, предоставленные на финансирование расходов, понесенных в предыдущие отчетные периоды, можно отражать без использования счета 86 «Целевое финансирование», мы рекомендуем в учетной политике утвердить норму об использовании данного счета, так как это существенно облегчит формирование в бухгалтерской отчетности данных таблицы 9 «Государственная помощь».



Таблица 5. Учетное обеспечение формирования показателей раздела 9 «Государственная помощь»

Наименование показателя	Данные для формирования показателя
Получено бюджетных средств, всего	Сумма строк
В том числе: на текущие расходы	Кредитовый оборот по счету 86 +
на вложения во внеоборотные активы и т.д.	Кредитовый оборот по счету 91.1 «Прочие доходы» в части субсидий на компенсацию тех расходов, которые были уже понесены

Согласно п.7 ПБУ 13/2000 бюджетные средства, принятые к бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете как возникновение целевого финансирования и задолженности по этим средствам. По мере фактического получения средств соответствующие суммы уменьшают задолженность и увеличивают счета учета денежных средств, капитальных вложений и т.п. В этом случае делается запись: Дебет 76 Кредит 86, а затем Дт 51 Кредит 76. Если же бюджетные средства признаются в бухгалтерском учете по мере фактического получения ресурсов, то с возникновением целевого финансирования увеличиваются счета учета денежных средств, капитальных вложений и т.п. В этом случае делается запись: Дебет 51, 08 и т.д. Кредит 86.

На практике организации получают субсидии, в том числе на компенсацию недополученных доходов в связи с государственным регулированием цен и тарифов. На такие поступления не распространяется ПБУ 13/2000. Тем не менее в бухгалтерском учете такие субсидии в качестве бюджетных средств, по нашему мнению, должны отражаться на счете 86 «Целевое финансирование», так как по существу являются государственной помощью. Поэтому считаем, что в бухгалтерской отчетности они могут быть показаны в составе бюджетных средств.

Например, это может быть возмещение «выпадающих» доходов, образованных вследствие установления в n-м году тарифов на услуги по передаче электрической энергии, тепла ниже экономически обоснованного уровня.

Таблица 6. Организация синтетического учета по счету 86 «Целевое финансирование»

86.1 «Получение средств из бюджета и внебюджетных фондов»	<ol style="list-style-type: none"> 1. Средства на финансирование текущих расходов 2. Средства на финансирование капитальных затрат 3. Средства на компенсацию недополученных доходов в связи с государственным регулированием цен и тарифов 4. Средства на компенсацию расходов, понесенных в предыдущие периоды 5. Прочие средства из бюджета и внебюджетных фондов
86.2 «Получение целевых средств из других источников»	По назначению

Хотя Минфин придерживается иного мнения и считает, что при отражении в бухучете компенсации за счет бюджета в связи с государственным регулированием тарифов, предусмотренных договорами с органами исполнительной власти соответствующего уровня, следует руководствоваться ПБУ 9/99 «Доходы организации»². Поэтому следует отражать такие средства на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

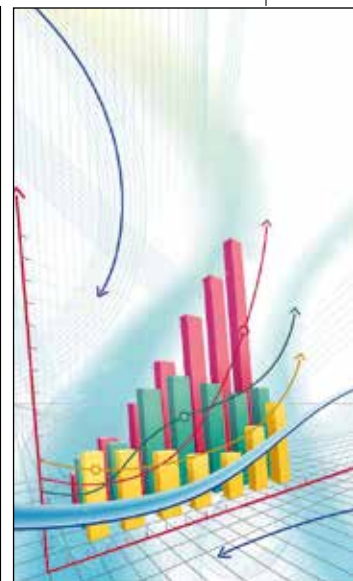
Так как на счете 86 могут быть отражены также иные целевые поступления, то рекомендуется к данному счету открыть два субсчета.

В бухгалтерском учете следует также организовать обособленное отражение информации о видах государственной помощи, полученной на инновации и модернизацию производства. Требования к такому отражению содержатся в разъяснениях Минфина России: в бухгалтерской отчетности организации дополнительно подлежит раскрытию информация (п. 19 Информации Минфина России № ПЗ-8/2011, Письмо Минфина России от 09.01.2013 №07-02-18/01).

Отметим, что если в качестве госпомощи получено имущество, то его стоимость (за исключением денег) определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно устанавливает стоимость таких же или аналогичных активов.

Ниже представлен раздел 9, сформированный по данным примерам.

Неиспользованные средства будут отражаться в отчетности в балансе по строке



Несмотря на то, что бюджетные средства, предоставленные на финансирование расходов, понесенных в предыдущие отчетные периоды можно отражать без использования счета 86 «Целевое финансирование», мы рекомендуем в учетной политике утвердить норму об использовании данного счета, так как это существенно облегчит формирование в бухгалтерской отчетности данных таблицы 9 «Государственная помощь»

² Письмо от 04.07.2018 № 07-01-09/46266



1530 «Доходы будущих периодов». В нашем примере это 342 000 руб. (150 000 + 200 000 - 8000).

В целом с позиции организации бухгалтерского учета и отчетности можно

констатировать следующее: чем более значительную роль играет государственная помощь, тем более детальным должен быть учет и более качественное раскрытие информации в отчетности.

Пример

ООО «Космик» на 01.01.2019 не имела остатков на счете 86 «Целевое финансирование». За 2019 год были отражены следующие операции. ООО признает получение целевого финансирования по факту получения денежных средств и иного имущества.

Таблица 7. Отражение в бухгалтерском учете получения и использования субсидии

Операция	Дебет	Кредит	Сумма
Получены денежные средства субсидии (без НДС)	51	86.1.1	500 000
Приобретены материалы	10	60	350 000
Отражено использование субсидии	86.1.1	98	350 000
Признаны прочие доходы от получения субсидии	98	91.1	350 000
Получены денежные средства субсидии (без НДС)	51	86.1.2	600 000
Приобретены основные средства	08	60	400 000
Введено в эксплуатацию основное средство	01	08	400 000
Отражено использование средств целевого финансирования	86.1.2	98	400 000
Начислена амортизация (ежемесячно)	20,23,25,26 и т.д.	02	8 000
Признаны прочие доходы от получения субсидии (по мере начисления амортизации)	98	91.1	8 000
Получена субсидия на компенсацию расходов предыдущего года	51	86.1.4	72 000
Признаны прочие доходы от получения субсидии на компенсацию расходов предыдущего периода	86.1.4	91.1	72 000

Рис 1. Пример формирования показателей раздела 9 «Государственная помощь».

Наименование показателя	Код	За 20 19 г.	За 20 __ г.
Получено бюджетных средств, всего	5900	1172	
В том числе: на текущие расходы	5901	500	
на вложения во внеоборотные активы	5905	600	
на компенсацию расходов предыдущего периода	5906	72	
Бюджетные кредиты, всего	20 19 г.	На начало года	Получено за год
	20 18 г.	5910	()
в том числе:	20 __ г.	5920	()
	20 __ г.		()
и т. д.			()

Отметим, что если в качестве госпомощи получено имущество, то его стоимость (за исключением денег) определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно устанавливает стоимость таких же или аналогичных активов

Список источников

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 №145-ФЗ (ред. от 02.08.2019), (с изм. и доп., вступ. в силу с 14.08.2019).

2. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утвержденное Приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н.

3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000», Приказ Минфина РФ от 16.10.2000 № 92н (ред. от 18.09.2006 и новая редакция).

4. Письмо Минфина России от 10.11.2015 № 07-01-06/64516).

5. Информация Минфина РФ от 22.06.2011 № ПЗ-5/2011 «О раскрытии информации о забалансовых статьях в годовой бухгалтерской отчетности организации».



И.И. Евсеева, эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению

10 типичных ошибок при сдаче СЗВ-М

Работодатели и заказчики работ (услуг) должны предоставлять в Пенсионный фонд сведения о лицах, трудящихся по договорам ГПХ и трудовым соглашениям. Одним из бланков для подачи данных является СЗВ-М. Рассмотрим, какие ошибки допускают при сдаче этой формы.

Ошибка № 1 – СЗВ-М подали с опозданием

Страхователь должен ежемесячно отчитываться перед Пенсионным фондом РФ о каждом работающем у него застрахованном лице по форме СЗВ-М. Крайний срок подачи бланка – 15-е число месяца, следующего за отчетным периодом (п. 2.2 ст. 11 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ). В случае нарушения срока сдачи формы установлен штраф – 500 руб. за каждое застрахованное лицо (ст. 17 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ).

Сумму штрафа можно снизить или вовсе оспорить в суде, указав на смягчающие

обстоятельства. Например, это могут быть ремонтные работы в помещении бухгалтерии, самостоятельное обнаружение ошибки, незначительный период просрочки, отсутствие неблагоприятных последствий для бюджета Пенсионного фонда, признание факта нарушения. Иногда этого достаточно для того, чтобы судьи снизили штраф в 2 раза (Постановление АС Волго-Вятского округа от 28.03.2019 по делу № А43-18123/2018).

Чем больше обстоятельств в пользу плательщика страховых взносов, тем выше шансы свести штраф к минимуму. Рассмотрим, какие еще причины стали убедительными для судей.

Если несвоевременная сдача СЗВ-М произошла по причине некорректной работы программного обеспечения, то оспорить штраф в суде не составит особого труда

Дело	Смягчающие обстоятельства	Штраф (было/стало)
Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.10.2017 № 11АП-12531/2017 по делу № А65-14934/2017	<ul style="list-style-type: none"> • нарушение совершено впервые • отсутствие задолженности по страховым взносам перед Пенсионным фондом • незначительное нарушение срока 	12 500 руб. / 1 250 руб.
Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 21.06.2017 № 08АП-4671/2017 по делу № А81-6503/2016	<ul style="list-style-type: none"> • признание факта правонарушения • отсутствие умысла • самостоятельное обнаружение ошибки • незначительный срок пропуска сдачи отчета (9 рабочих дней) • отсутствие вредных последствий для бюджета Пенсионного фонда • социальный характер деятельности общества 	126 000 руб. / 12 600 руб.
Определение ВС РФ от 08.08.2019 № 309-ЭС19-12439, Постановление АС Уральского округа от 22.04.2019 по делу № А34-10957/2018	<ul style="list-style-type: none"> • некорректная работа программного обеспечения • причина просрочки не зависела от страхователя 	186 500 руб. / 0 руб.
Постановление АС Западно-Сибирского округа от 10.10.17 № А81-5854/2016	<ul style="list-style-type: none"> • незначительный срок пропуска сдачи отчета (1 рабочий день) • отсутствие умысла на совершение правонарушения • технический характер ошибки, который повлек за собой нарушение срока подачи отчета • признание правонарушения обществом • отсутствие негативных последствий для бюджета Пенсионного фонда • нарушение совершено впервые 	34 500 руб. / 3 450 руб.



Если ошибку найти и исправить до того, как ее обнаружат проверяющие, штрафа не должно быть

Продолжение таблицы.

Дело	Смягчающие обстоятельства	Штраф (было/стало)
Постановление АС Волго-Вятского округа от 17.07.2017 № А28-11249/2016	<ul style="list-style-type: none"> • незначительный срок пропуска сдачи отчета (1 рабочий день) • нарушение срока сдачи СЗВ-М вызвано обстоятельством, не зависящим от страхователя (отсутствие электроэнергии и неисправность сетевого оборудования) 	74 000 руб. / 0 руб.
Постановление АС Уральского округа от 24.05.2017 № А76-27244/2016	<ul style="list-style-type: none"> • признание правонарушения • обстоятельства личного характера, не позволившие лицу, ответственному за предоставление отчетности, своевременно сдать СЗВ-М 	54 500 руб. / 5 450 руб.

Даже если компании удастся избежать штрафа за представление данных в неполном объеме или несвоевременную сдачу отчета СЗВ-М, то не факт, что и руководитель будет от него освобожден. Например, в Постановлении ВС РФ от 19.07.2019 № 16-АД19-5 судьи указали, что ответственность, установленная Федеральным законом от 01.04.1996 № 27-ФЗ, и ответственность, предусмотренная КоАП, для разных лиц: страхователя и должностного лица. Следовательно, освобождение страхователя, то есть компании, от ответственности не означает, что должностное лицо оштрафовать по КоАП нельзя.

Ошибка № 2 – в СЗВ-М забыли указать работника

Если в СЗВ-М указаны неверные или неполные данные, то к работодателю или заказчику работ (услуг) применяются финансовые санкции – 500 руб. за каждое застрахованное лицо (ст. 17 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ). Помимо этого, пострадать может и должностное лицо организации (ст. 2.4 КоАП РФ). Штраф составляет от 300 до 500 руб. (ст. 15.33.2 КоАП РФ).

Однако, если страхователь самостоятельно выявит ошибку до ее обнаружения Пенсионным фондом и подаст исправленные сведения за этот период, то это может расцениваться при назначении штрафа как смягчающее обстоятельство (Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 02.06.2017 № 13АП-8401/2017) или вовсе как отсутствие вины (Определение ВС РФ от 05.09.2018 № 303-КГ18-5702, Постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 24.07.2017 № 06АП-3474/2017 по делу № А73-910/2017). При этом судьи считают, что в целях освобождения от штрафа не важно, когда компания представила СЗВ-М (до или после отчетного

периода). Не имеет значения и характер корректировки: исправление сведений о физлицах, первоначально указанных неверно, или же это дополнение отчета данными работников, которые не были указаны (Определение ВС РФ от 05.09.2018 № 303-КГ18-5702).

Ошибка № 3 – поставили не тот отчетный период

В случае, если при заполнении кода отчетного периода была допущена ошибка, например, вместо 09 (сентябрь) указали 10 (октябрь), то Пенсионный фонд все равно примет СЗВ-М. Протокол будет положительным (если эта ошибка была единственной). Однако отчетность за сентябрь так и будет считаться непредставленной. В таком случае необходимо подать исходную форму за сентябрь, а бланк за октябрь при необходимости дополнить (при наличии новых работников) или отменить (если некоторые физлица были внесены в отчет по ошибке).

Если же отчетный период был указан ретроспективно, то такую ошибку также можно исправить и при этом избежать штрафа. Главное – найти ее самостоятельно до того, как это сделают сотрудники Пенсионного фонда. (Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 22.07.2019 № 305-ЭС19-2960 по делу № А40-22593/2018, Определение ВС РФ от 22.01.2018 № 301-КГ17-20650).

Ошибка № 4 – СЗВ-М задублировали

При предоставлении сведений о застрахованных лицах с типом «Исходная» в Пенсионном фонде не должно быть ранее представленных сведений с типом «Исходные» за один и тот же отчетный период. Если же сотрудники уже получили данные с таким типом, то страхователю придет отрицательный протокол. В таком случае необходимо подать «дополняющую» СЗВ-М.

Ошибка № 5 – ошиблись в ИНН работника

При обнаружении Пенсионным фондом ошибок или несоответствий в индивидуальных сведениях лиц страхователю направляется уведомление об устранении неточностей. На это отводится всего 5 рабочих дней (п. 37 Инструкции, утвержденной Приказом Минздравсоцразвития от 21.12.2016 № 766н). Если же исправление ошибки так и не последует или же корректный отчет будет отправлен за пределами пятидневного срока, то страхователю предъявят штраф в размере 500 руб. за 1 застрахованное лицо (ст. 17 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ).

Ошибка № 6 – нарушили формат предоставления СЗВ-М

В соответствии с п. 2 ст. 8 Федерального закона № 27-ФЗ страхователь должен отправлять сведения на 25 и более работающих у него застрахованных лиц за предшествующий отчетный период в электронном виде, подписывая документ усиленной квалифицированной электронной подписью. В таком же порядке вправе предоставлять сведения страхователи с численностью работников менее чем на 25 застрахованных лиц за предшествующий отчетный период. Однако если страхователь нарушает формат подачи сведений, то полагается штраф в размере 1 000 руб.

Ошибка № 7 – ошиблись в КПП

Как правило, неверное КПП выявляется на этапе представления данных, а значит, если страхователь по каким-либо причинам не заметил, как допустил неточность, Пенсионный фонд явно увидит это и отправит уведомление с требованием исправить ошибку. Срок – 5 рабочих дней (п. 37 Инструкции, утвержденной Приказом Минздравсоцразвития от 21.12.2016 № 766н). Для исправления ошибки необходимо представить отменяющую и дополняющую СЗВ-М.

Ошибка № 8 – не предоставили СЗВ-М, так как в компании остался только руководитель (с ним не заключен договор)

Пока есть хоть один сотрудник, СЗВ-М сдавать нужно. Если ситуация иная – работников нет, а руководитель в наличии и при этом с ним не заключен договор, то и в этом случае нужно ежемесячно заполнять СЗВ-М, так как застрахованные лица – это лица, указанные в ст. 7 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ, в том числе

руководители организаций, являющиеся единственными участниками (учредителями). О необходимости подачи СЗВ-М в данной ситуации указывал как Минтруд России (письмо от 16.03.2018 № 17-4/10/В-1846), так и Пенсионный фонд (письмо от 06.05.2016 № 08-22/6356).


Ошибка № 9 – неверно указали в СЗВ-М уволенных в другом месяце работников

Если страхователь указал в СЗВ-М уволенных в другом месяце работников, то необходимо исправить ошибку, отправив отменяющую форму СЗВ-М с указанием в ней сведений о тех, кто был уволен в другом месяце. Если неточности устранены до момента их обнаружения территориальным органом Пенсионного фонда, то штрафов не должно быть (п. 39 Инструкции о порядке ведения индивидуального (персонифицированного) учета сведений о застрахованных лицах, утвержденной Приказом Минтруда России от 21.12.2016 № 766н). При этом, по мнению судей, страхователь может подать форму СЗВ-М и за пределами срока, установленного п. 2.2 ст. 11 Федерального закона № 27-ФЗ (Определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 22.07.2019 № 305-ЭС19-2960 по делу № А40-22593/2018, Верховного Суда РФ от 15.03.2018 № 306-КГ18-652, п. 38 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2018)).

Ошибка № 10 – не подали СЗВ-М на членов ликвидационной комиссии

Так как процесс ликвидации компании занимает определенное время, то с членами ликвидационной комиссии можно заключить либо договоры гражданско-правового характера, либо срочные трудовые договоры.

Застрахованные лица – это лица, указанные в ст. 7 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ, включая работающих по трудовому договору или по договору гражданско-правового характера, предметом которого являются выполнение работ и оказание услуг.

Следовательно, на членов ликвидационной комиссии необходимо подавать СЗВ-М, так как за неверные или неполные данные в СЗВ-М полагается штраф – 500 руб. за каждое застрахованное лицо (ст. 17 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ). 



Если страхователь указал в СЗВ-М работников, уволенных в другом месяце, то необходимо исправить ошибку, отправив отменяющую форму СЗВ-М с указанием в ней сведений о тех, кто был уволен в другом месяце

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

Вычет и восстановление НДС при реорганизации компаний

Реорганизация компаний сопровождается передачей имущества, прав, обязательств правопреемнику. В статье рассмотрим особенности исчисления НДС.

Сторона, получившая ОС, должна восстановить налог, если она начинает использовать его в операциях, необлагаемых НДС (подп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ)

Реорганизация в форме выделения

Вычет. При реорганизации компании в форме выделения вычета у реорганизованной (реорганизуемой) организации подлежат суммы НДС, исчисленные и уплаченные ей с сумм авансовых и иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории РФ, в случае перевода долга при реорганизации на правопреемника по обязательствам, связанным с реализацией товаров (работ, услуг) или передачей имущественных прав (п. 1 ст. 162.1 НК РФ). В таком случае НДС можно возместить из бюджета в полном объеме как только долг по обязательствам, связанным с продажей товаров (работ, услуг) или передачей имущественных прав, будет переведен на правопреемника.

Восстановление НДС по ОС при реорганизации компании на ОСН в компанию на УСН. Позиция налоговой инспекции такова: передача правопреемнику товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе основных средств и нематериальных активов, при приобретении (ввозе) которых НДС был принят реорганизованной компанией к вычету, восстановлению не подлежит (п. 8 ст. 162.1 НК РФ). Но это относится только к компании, которая передает имущество. Сторона, получившая ОС, должна восстановить налог, если она начинает использовать его в операциях, необлагаемых НДС (пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ) (Письмо ФНС России от 14.03.2012 № ЕД-4-3/4270@). Такого мнения придерживается и Минфин России (письмо Минфина России от 02.04.2019 № 03-07-11/22690, письмо Минфина России от 30.07.2010 № 03-07-11/323).

Но позиция ФНС России не всегда поддерживается судьями. Например, в Постановлении ФАС Западно-Сибирского

округа от 14.03.2014 № А81-2538/2013 судьи пришли к выводу, что восстанавливать НДС правопреемнику не нужно. Было указано, что абз. 5 пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ устанавливает обязанность по восстановлению НДС при переходе на специальный налоговый режим только для налогоплательщиков, которые непосредственно возместили НДС. Следовательно, восстанавливать налог должно то лицо, у кого сформировался источник для возмещения НДС и выполняются условия, установленные налоговым законодательством. Аналогичные выводы содержатся и в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 30.04.2014 № А52-1617/2013.

Следует обратить внимание также на Определение Верховного Суда РФ от 09.10.2017 № 305-КГ16-7109 по делу № А40-61102/2015. Спор возник из-за работ, связанных с капитальным ремонтом здания. Как следует из материалов дела, проверяющие, ссылаясь на п. 3 ст. 170 НК РФ, потребовали от правопреемника на УСН восстановить и уплатить в бюджет НДС, ранее принятый присоединившейся компанией на ОСН к вычету. Но суд поддержал налогоплательщика, указывая на п. 2 ст. 346.11 НК РФ, а также исключительные случаи, установленные пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ.

Во избежание споров с проверяющими следует руководствоваться разъяснениями ФНС России, высказанными в письме от 14.03.2012 № ЕД-4-3/4270@.

Реорганизация в форме присоединения

Вычет. При реорганизации в форме присоединения вычетам у правопреемника подлежат суммы налога, исчисленные и уплаченные реорганизованной организацией с сумм авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров (выполнения

работ, оказания услуг) (п. 3 ст. 162.1 НК РФ). Вычет сумм НДС производится правопреемником после даты реализации соответствующих товаров (работ, услуг) или после отражения в учете правопреемника операций в случае расторжения или изменения условий договора и возврата соответствующих авансовых сумм НДС, но не позднее одного года с момента такого возврата (п. 4 ст. 162.1 НК РФ).

Восстановление НДС по ОС при реорганизации компании на ОСН в компанию на УСН. При реорганизации в форме присоединения к правопреемнику переходит обязанность по восстановлению сумм НДС в отношении товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе основных средств и нематериальных активов, полученных при присоединении. Основание – п. 3 ст. 170 и ст. 171 НК РФ (письмо Минфина России от 03.05.2018 № 03-07-11/29894). Аналогичная позиция высказывалась и ранее (письмо Минфина России от 05.04.2017 № 03-07-11/20201).

Реорганизация в форме слияния, разделения и преобразования

Вычет. При реорганизации в форме слияния, разделения и преобразования правопреемник вправе заявить вычет по исчисленным и уплаченным реорганизованной организацией суммам НДС с авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) (п. 3 ст. 162.1

НК РФ). Вычет сумм НДС производится правопреемником после даты реализации соответствующих товаров (работ, услуг) или после отражения в учете правопреемника операций в случае расторжения или изменения условий договора и возврата соответствующих авансовых сумм НДС, но не позднее одного года с момента такого возврата (п. 4 ст. 162.1 НК РФ).

Восстановление НДС по ОС при реорганизации компании на ОСН в компанию на УСН. Положения п. 8 ст. 162.1 НК РФ, как и пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ не содержат каких-либо оговорок относительно формы реорганизации, а значит, применимы во всех перечисленных выше преобразованиях.

Суммы НДС, подлежащие возмещению в соответствии со статьями 176 и 176.1 НК РФ, но не заявленные к вычету реорганизованной (реорганизуемой) компанией, может получить правопреемник. При этом форма реорганизации не имеет значения (п. 9 ст. 162.1 НК РФ), как и число правопреемников. Сторона, получившая ОС, должна восстановить налог, если она начинает использовать его в операциях, необлагаемых НДС (пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ) (письмо ФНС России от 14.03.2012 № ЕД-4-3/4270@). С этим согласны и судьи, указывая на то, что правопреемник получает не только права, но и обязанности присоединенной компании, включая обязанность восстановить НДС (Постановление АС Уральского округа от 08.08.2019 по делу № А34-8641/2018). 📌

Суммы НДС, подлежащие возмещению в соответствии со статьями 176 и 176.1 НК РФ, но не заявленные к вычету реорганизованной (реорганизуемой) компанией, может получить правопреемник. Форма реорганизации не имеет значения

Редакция журнала
«Вестник бухгалтера Московского региона»

**ПРИГЛАШАЕТ
К СОТРУДНИЧЕСТВУ
АВТОРОВ**

Тел. 8 (495) 720-54-55 доб. 069
e-mail: vestnik_mr@ipbr.org



М. А. Кораблева, налоговый консультант

Спор о рекламных средствах

Нормировать или не нормировать расходы на рекламу, размещенную на транспортных средствах? Мнение ВС РФ.

ВС РФ считает, что глава 25 НК РФ не содержит норм, ограничивающих признание в налоговой базе по налогу на прибыль рекламы только на основании того, что местом ее размещения выступают не стационарные объекты, а транспортные средства

Верховный Суд РФ отказал налоговой инспекции в доначислении налога на прибыль компании в связи с отсутствием в Налоговом кодексе РФ положений, ограничивающих возможность признания расходов на рекламу, размещенную на транспортных средствах (Определение ВС РФ от 30.05.2019 № 305-ЭС19-4394 по делу № А40-125588/2017).

Наружная реклама, как указал суд округа, крепится на конструкция стабильного территориального расположения. К таким конструкциям нельзя отнести троллейбусы, а значит, расходы должны учитываться в составе налога на прибыль только в пределах норматива.

Но, по мнению ВС РФ, глава 25 Налогового кодекса РФ не содержит норм, ограничивающих признание в налоговой базе рекламы только на основании того, что местом ее размещения выступают не стационарные объекты (к примеру, остановки), а транспортные средства (трамваи, троллейбусы, автобусы и пр.). Это различие в учете

затрат в целях налогообложения не несет в себе разумного экономического смысла и ведет к неравному налогообложению хозяйствующих субъектов. Также судьи указали на отсутствие в законодательстве понятия «наружная реклама». Данный термин можно было бы применить на основании п. 1 ст. 11 Налогового кодекса РФ. Что касается статей 19 и 20 Закона о рекламе, то они содержат лишь нюансы ее распространения.

Помимо этого, суд обратил внимание на следующий момент: Закон о рекламе не относится к актам законодательства о налогах и сборах и несет иные цели правового регулирования. Его ограничения не должны рассматриваться как имеющие значение для налогообложения прибыли, следовательно у инспекции не было оснований для признания недоимки.

Отметим, что позднее ФНС согласилась с мнением ВС РФ, включив данное дело в Обзор правовых позиций за II квартал 2019 года.



А.М. Рабинович, руководитель Управления бухгалтерского
и налогового консалтинга ООО «Фин Экспертиза»

Переход на МСФО и налог на имущество организаций

**Капитальный ремонт, концессия, аренда и лизинг, государственная помощь,
продажа основных средств.**

Введение в российский бухгалтерский учет норм МСФО требует решения целого ряда новых проблем, связанных с налогообложением налогом на имущество организаций недвижимых основных средств, налоговая база по которым определяется как их среднегодовая стоимость, исчисляемая на основе правил бухгалтерского учета. Для обеспечения налоговой нейтральности процесса изменения этих правил, то есть чтобы от него не страдали в части указанного налога ни налогоплательщики, ни бюджет, предлагается внести изменения в гл.30 НК РФ.

Исходные аксиомы

1. Согласно п. 1 ст. 374 НК РФ объектами налогообложения для российских организаций признается недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухучета, если иное не предусмотрено ст. 378, 3781 и 3782 Кодекса. Кроме того, иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство, ведут учет объектов налогообложения в порядке, установленном в РФ для ведения бухучета (п. 2 ст. 374 НК РФ).

Таким образом, определение объекта обложения налогом на имущество организаций, который, будучи важнейшим элементом налогообложения, должен устанавливаться исключительно федеральным законодательством (п. 1 ст. 17, п. 6 ст. 3, п. 3 ст. 12 НК РФ), пусть не напрямую, а косвенно, но все же «отдано на откуп» правилам бухучета. И попытка оспорить правомерность такой ситуации

в Конституционном Суде РФ успехом не увенчалась (определение КС РФ от 21.04.2011 № 500-О-О).

Законодатель, конечно же, осознает эту проблему, и одним из путей ее решения является переход к обложению налогом на имущество организаций только объектов недвижимости, что позволяет исчислять налоговую базу на основе данных не бухучета о балансовой стоимости объекта, а его кадастровой стоимости. Но переход этот завершится не завтра (если даже исключить возможность возврата к обложению налогом на имущество движимых основных средств).

2. Как известно, содержание и смысл текущего этапа российского бухгалтерского учета состоит в завершении перехода к Международным стандартам финансовой отчетности (далее – МСФО)¹. Это неизбежно ведет к изменению правил бухгалтерского учета, в том числе основных средств, что с такой же неизбежностью может сказаться на составе объектов, попадающих под обложение налогом на имущество организаций. Причем изменение правил бухгалтерского учета осуществляется вне той строгой процедуры, которая установлена для принятия и



А.М. Рабинович

Изменение правил бухгалтерского учета основных средств в процессе перехода к МСФО может сказаться на составе объектов, попадающих под обложение налогом на имущество организаций

¹ Сам переход, напомним, начался более 25 лет назад с принятием постановления Верховного Совета РФ от 23.10.1992 № 3708-1, которым была утверждена Государственная программа перехода на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики. И уже через год было принято действующее до сих пор первое российское ПБУ – Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденное письмом Минфина России от 30.12.1993 № 160.

Переход к МСФО должен быть нейтральным в налоговом отношении, не ведя ни к увеличению налогового бремени налогоплательщиков, ни к налоговым потерям государства

изменения федеральных законов о налогах и сборах².

3. Исходя из очевидного постулата о том, что переход к МСФО должен быть нейтральным в налоговом отношении, не ведя ни к увеличению налогового бремени налогоплательщиков, ни к налоговым потерям государства, Минфин России обоснованно отмечает, что изменения бухгалтерского законодательства, введение новых отраслевых стандартов, в том числе на основе принципов МСФО, не являются основанием для пересмотра или изменения действующего налогового законодательства (письмо от 05.09.2017 № 03-03-06/2/56921)³. Аналогичным образом высказывался Минфин России и по более частным вопросам, указывая, например, что

- внесение изменений в ст. 167 НК РФ в связи с вступлением в силу МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», введенного в действие на территории РФ приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н, в настоящее время не планируется (письмо от 20.02.2017 № 03-03-06/1/9527);
- учитывая положения ст. 313 НК РФ, основания для изменения порядка налогообложения сумм комиссий по комиссионному договору в связи с применением МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» отсутствуют (письмо от 19.02.2019 № 03-03-06/2/10524).

4. В то же время как раз в части налога на имущество уточнения, обусловленные «дрейфом» правил российского бухгалтерского учета в сторону МСФО, уже состоялись.

Так, с 2011 года было установлено, что при признании оценочного обязательства в зависимости от его характера величина оценочного обязательства может включаться в стоимость актива (п. 8 Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные

обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010, утвержденного приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н). И конечно же, к таким активам относятся, прежде всего, основные средства.

Для добывающих компаний необходимость включения оценочных обязательств в первоначальную стоимость активов, которые в перспективе с высокой вероятностью будут учитываться в бухгалтерском учете как основные средства, была дополнительно усилена последующим прямым требованием включать в состав фактических затрат на приобретение (создание) поисковых активов обязательства организации в отношении охраны окружающей среды, рекультивации земель, ликвидации зданий, сооружений, оборудования, возникающие при выполнении работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых, связанные с признаваемыми поисковыми активами (п. 13 Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011), утвержденного приказом Минфина России от 06.10.2011 № 125н).

Приведенные нормы «пришли» в российский бухгалтерский учет из МСФО (п.п. 8, 45, 46 МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», п. 11 МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых», пп. «с» п. 16 МСФО (IAS) 16 «Основные средства»), впервые введенных на территории РФ приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н.

Выполнение указанных требований ПБУ 8/2010, естественно, вело к увеличению налоговой базы по налогу на имущество, поскольку, например, поисковая скважина, в стоимость которой было включено ликвидационное оценочное обязательство, с высокой вероятностью становилась затем эксплуатационной, в связи с чем включалась в

² Согласно действующему Федеральному закону от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон о бухучете) в общем случае проекты федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ) для нефинансовых коммерческих организаций разрабатывает негосударственный регулятор бухгалтерского учета; если же ни один субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета не принимает на себя обязательства разработать федеральный стандарт, предусмотренный утвержденной Минфином России программой разработки ФСБУ, тогда это делает сам Минфин России; за ним же осталась функция утверждения федеральных стандартов и внесения изменений в Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), принятые в соответствии с прежним Федеральным законом «О бухгалтерском учете» (от 21.11.1996 № 129-ФЗ), при этом функцию контроля качества в этом механизме осуществляет Совет по стандартам бухгалтерского учета при Минфине России (п. 1 ст. 24, п. 1 ст. 25, подп. 2 п. 1 ст. 28, п. 1 ст. 30 Закона о бухучете).

³ Под упоминаемыми в данном письме отраслевыми стандартами бухгалтерского учета (ОСБУ) в Законе о бухучете понимаются стандарты, разрабатываемые и утверждаемые Банком России для кредитных и некредитных финансовых организаций (далее – НФО) (подп. 1 п. 2 ст. 23).

состав основных средств, притом недвижимых. Платить налог на имущество со стоимости затрат (пусть даже с приведенной), которые придется нести организации, скажем, через 20 лет, никто не хотел, соответственно никто не включал указанное оценочное обязательство в первоначальную стоимость поисковых активов и основных средств. То есть, попросту говоря, вместо проводки Дебет 08 Кредит 96 счет 96 корреспондировали с каким-нибудь другим счетом, например 06 или 97, включая данные по нему в группу статей баланса «Прочие внеоборотные активы», а не «Основные средства». Причем делалось это несмотря на рекомендации Минфина России включать оценочные обязательства непосредственно в первоначальную стоимость основных средств (письмо от 09.01.2013 № 07-02-18/01 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2012 год»).

И так было до 2015 года, с которого благодаря усилиям предпринимательской общественности, поддержанным регулируемыми органами, в п. 3 ст. 375 НК РФ появилось положение о том, что в случае, если остаточная стоимость имущества включает в себя денежную оценку предстоящих в будущем затрат, связанных с данным имуществом, остаточная стоимость указанного имущества для целей главы 30 НК РФ определяется без учета названных затрат. То есть ликвидационные оценочные обязательства, подлежащие согласно правилам бухгалтерского учета включению в первоначальную стоимость основных средств, были выведены из-под налогообложения налогом на имущество организаций, чем были сняты фискальные препятствия для выполнения организациями указанных правил ПБУ 8/2010 и ПБУ 24/2011, аналогичных правилам МСФО.

Таким образом, как видно из приведенного примера, на практике налоговая нейтральность внедрения в российский бухгалтерский учет норм МСФО по учету основных средств может быть обеспечена двумя способами: отказом от нарушающих указанную нейтральность правил МСФО или внесением соответствующих изменений в главу 30 НК РФ.

Другой пример показывает, как в связи с введением в российский бухгалтерский учет норм МСФО, не сопровождавшимся уточнением положений главы 30

НК РФ, сокращается налоговая база по налогу на имущество. Имеется в виду итог подробно описанной, в том числе автором⁴, истории с налогообложением объектов, учитываемых с 2016 года банками на счетах 619 «Недвижимость, временно не используемая в основной деятельности» и 620 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи» в соответствии с основанным на МСФО Положением Банка России от 22.12.2014 № 448-П «О порядке бухгалтерского учета основных средств, нематериальных активов, недвижимости, временно не используемой в основной деятельности, долгосрочных активов, предназначенных для продажи, запасов, средств труда и предметов труда, полученных по договорам отступного, залога, назначения которых не определено, в кредитных организациях» (далее – Положение Банка России № 448-П).

С учетом изложенного видится целесообразным рассмотреть, как представляется, назревшие ситуации, связанные с процессом завершения перевода российского бухгалтерского учета на МСФО, которые для обеспечения налоговой нейтральности указанного процесса, возможно, требуют внесения уточнений в главу 30 НК РФ. При этом само собой разумеется, что все сказанное ниже имеет смысл до тех пор, пока не будет реализовано официально заявленное намерение полностью отказаться от налогообложения имущества по среднегодовой стоимости, определяемой по данным бухгалтерского учета.

Капитальный ремонт

До 2011 года правила бухгалтерского учета позволяли учитывать расходы на капитальный ремонт основных средств не одновременно по его окончании в периоде подписания акта по форме ОС-3, а равномерно, путем или предварительного создания резервов предстоящих расходов, или путем последующего учета накопленных затрат на капитальный ремонт в качестве расходов будущих периодов (пп. 72, 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н).

С 1 января 2011 года оба указанных способа не одновременного признания расходов на капитальный ремонт стали



Выведение с 2015 года из-под налога на имущество оценочных обязательств, включаемых в первоначальную стоимость основных средств, сняло фискальные препятствия для применения организациями соответствующих правил ПБУ 8/2010 и ПБУ 24/2011, аналогичных правилам МСФО

⁴ См.: Налог на имущество организаций: сегодня банки, завтра – все остальные. «Вестник бухгалтера Московского региона», 2016, № 5.

Согласно проекту ФСБУ «Незавершенные капитальные вложения» к ним относятся и затраты на ремонт объекта основных средств, обеспечивающие возможность его использования на следующий продолжительный период

невозможными: сферу применения расходов будущих периодов ограничили случаями, в которых прямое указание на такие расходы имеется в ПБУ; резервы предстоящих расходов заменили оценочными обязательствами, создание которых под расходы на капитальный ремонт не предусмотрено (пп. 2, 14, 17 п. 1 Изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету, утвержденных приказом Минфина России от 24.12.2010 № 186н, пример 1 в Приложении 1 к ПБУ 8/2010).

Подтверждено это было п. 7 ст. 5 Закона о бухучете, согласно которому иные объекты бухгалтерского учета, кроме указанных в предыдущих шести пунктах данной статьи, возможны только если они предусмотрены ФСБУ (роль которых до 19 июля 2017 года неофициально, а с этой даты – в соответствии с п. 11 ст. 30 Закона о бухучете пока что играют ПБУ).

Указанная ситуация создала проблемы для многих организаций, поскольку вынужденное единовременное признание в составе расходов отчетного периода существенных затрат на капитальный ремонт в момент его окончания оказывало негативное влияние на показатели отчета о финансовых результатах.

Правда, существовала надежда на скорое разрешение этой проблемы в ходе завершения перевода российского бухгалтерского учета на МСФО в соответствии с Законом о бухучете (согласно п. 4 ст. 20 которого ФСБУ и ОСБУ разрабатываются на основе МСФО) и Планом Министерства финансов РФ на 2012–2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности на основе МСФО, утвержденным приказом Минфина России от 11.11.2011 № 440. Ведь согласно пп. 13, 14 МСФО (IAS) 16 «Основные средства» затраты на капитальный ремонт признаются в расходах не единовременно, а капитализируются в качестве отдельного компонента ремонтируемого объекта основных средств с последующим списанием капитализированных затрат на расходы через амортизацию данного компонента.

Причем, стремясь помочь организациям в решении указанной проблемы еще до ее соответствующего нормативного регулирования, Минфин России рекомендовал заранее применять порядок учета затрат на капитальный ремонт, аналогичный установленному МСФО (письмо от 09.01.2013 № 07-02-18/01 «Рекомендации

аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2012 год»).

После ряда перипетий указанный порядок нашел отражение в Проекте ФСБУ «Незавершенные капитальные вложения», разработанном Фондом «Негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» в соответствии с п. 1.5 Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017–2019 гг., утвержденной приказом Минфина России от 07.06.2017 № 85н. Решением от 11.09.2018 Совет по стандартам бухгалтерского учета при Минфине России рекомендовал принять данный ФСБУ к утверждению. Согласно п. 1.4 Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2019–2021 гг., утвержденной приказом Минфина России от 05.06.2019 № 83н, он должен вступить в силу для обязательного применения с 2021 года.

- Согласно указанному проекту
- при соблюдении установленных условий капитальные вложения признаются в качестве актива независимо от того, осуществлены ли соответствующие затраты при первоначальном создании (приобретении) внеоборотных материальных активов или при последующем восстановлении или улучшении их (подп. «б» п. 5);
 - к затратам, формирующим стоимость незавершенных капитальных вложений, относятся, в частности, затраты на приобретение запчастей, запасных компонентов и других аналогичных объектов, необходимых для восстановления внеоборотных материальных активов, на ремонт, техобслуживание, техосмотр и иные аналогичные действия с внеоборотным материальным активом, улучшающие его функциональные качества и (или) обеспечивающие возможность его использования на следующий продолжительный период (подп. «в» и «к» п. 7);
 - при этом в стоимость незавершенных капитальных вложений не включаются затраты на плановые ремонты внеоборотных материальных активов, повторяющиеся через непродолжительные периоды, затраты на внеплановые ремонты внеоборотных материальных активов, обусловленные поломками, авариями, дефектами, ненадлежащей эксплуатацией, в той степени, в которой такие ремонты восстанавливают функциональные качества и сроки

использования активов, но не улучшают и не продлевают их (подп. «в» и «г» п. 14).

Сходные нормы, выраженные в более прозрачной и более приближенной к МСФО форме, содержатся в уже действующих ФСБУ и ОСБУ: Федеральном стандарте бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства», утвержденном приказом Минфина России от 31.12.2016 № 257н (применяется при ведении учета с 1 января 2018 года)⁵, Положении Банка России № 448-П (вступило в силу с 1 января 2016 года), Положении Банка России от 22.09.15 № 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» (применяется с 1 января 2017 года, далее – Положение Банка России № 492-П)⁶ и Положении Банка России от 25.10.2017 № 612-П «О порядке отражения на счетах бухгалтерского учета объектов бухгалтерского учета некредитными финансовыми организациями» (вступило в силу с 1 января 2018 года, далее – Положение Банка России № 612-П)⁷.

Таким образом, вопрос о налогообложении результатов капитального ремонта налогом на имущество организаций актуален не только для «обычных» коммерческих и некоммерческих организаций, но и для организаций государственного сектора, кредитных организаций и НФО.

Каковы же перспективы применения на практике приведенных норм Проекта ФСБУ «Незавершенные капитальные вложения», когда он перестанет быть проектом и они станут обязательными для применения? Ведь признание капитализации затрат на капитальный ремонт в качестве компонента недвижимых основных средств автоматически делает эти затраты объектом налогообложения налогом на имущество организаций. Представляется, что без внесения изменений в главу 30 НК РФ рассматриваемые нормы ФСБУ постигнет та же участь, которую пережили нормы ПБУ 8/2010 о включении в первоначальную стоимость основных средств оценочных ликвидационных обязательств до введения в 2015 году в ст. 375 НК РФ положений об исключении этой части первоначальной стоимости основных средств из-под налогообложения налогом на имущество организаций. То есть будет преобладать стремление под разными предложениями уклониться от соблюдения пришедших из МСФО новых правил бухгалтерского учета, ведущих к увеличению налоговой базы по налогу на имущество организаций.

И подтверждается это уже сегодняшней аудиторской практикой. Так, согласно п. 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н, организация, которая раскрывает составленную в соответствии с МСФО консолидированную финансовую отчетность или финансовую отчетность организации, не создающей группу, вправе при составлении своей собственной бухгалтерской отчетности как юридического лица, которая должна составляться по российским правилам бухгалтерского

Если затраты на капитальный ремонт, признаваемые компонентом основных средств, не будут выведены из-под налога на имущество, организации будут избегать капитализации указанных затрат

⁵ 27 В случае если порядок эксплуатации объекта основных средств (его составных частей) требует замены отдельных составных частей объекта, затраты по такой замене, в том числе в ходе капитального ремонта, включаются в стоимость объекта основных средств в момент их возникновения при условии соблюдения критериев признания объекта основных средств, предусмотренных пунктом 8 настоящего Стандарта.

28. Затраты на создание активов при проведении регулярных осмотров на предмет наличия дефектов, являющихся обязательным условием их эксплуатации, а также при проведении ремонтов формируют объем произведенных капитальных вложений с оалнейшим признанием в стоимости объекта основных средств только при условии соблюдения критериев признания объекта основных средств, предусмотренных пунктом 8 настоящего Стандарта.

⁶ 2.5. Часть (компонент) основного средства может иметь материально-вещественную форму либо представлять собой затраты на капитальный ремонт, а также на проведение технических осмотров для выявления дефектов вне зависимости от того, производится ли при этом замена элементов объекта. Затраты на капитальный ремонт и на проведение технических осмотров признаются в качестве части (компонента) основного средства только в отношении регулярных существенных затрат, возникающих через определенные интервалы времени на протяжении срока полезного использования объекта основных средств.

⁷ Отличие между Положениями Банка России № 492-П и № 612-П в том, что согласно п. 1.1 второго оно предназначено для НФО, которые не обязаны публиковать свою бухгалтерскую (финансовую) отчетность, акции или долговые ценные бумаги которых не обращаются на открытом рынке и которые не находятся в процессе выпуска таких ценных бумаг для торговли на открытом рынке.

Предлагается в п.3 ст.375 НК РФ после слов «данном имуществом» дополнить следующими словами: «затрат на капитальный ремонт и иные аналогичные мероприятия, возникающие с периодичностью более 12 месяцев»


учета, не применять способ ведения бухгалтерского учета, установленный ФСБУ, когда такой способ приводит к несоответствию учетной политики организации требованиям МСФО. Организации, имеющие указанное право, для рационализации затрат на составление своей собственной отчетности применяют при ее составлении многие правила МСФО, используемые ими при составлении консолидированной или приравненной к ней бухгалтерской (финансовой) отчетности. Но ни одна из таких организаций не применяет при составлении своей собственной отчетности правило МСФО об учете затрат на капитальный ремонт основных средств и подобных мероприятий в качестве компонента недвижимых основных средств, если налоговой базой по ним является среднегодовая стоимость. В то же время организации, недвижимые основные средства которых облагаются только по кадастровой стоимости, капитализируют затраты на капитальный ремонт.

В результате в неравном – явно худшем с точки зрения формирования показателей отчета о финансовых результатах оказались организации, имеющие недвижимые объекты основных средств, облагаемые по среднегодовой стоимости. Притом без всяких к тому объективных

экономических или иных оснований, а просто в силу разных правил налогообложения налогом на имущество организаций разных объектов основных средств.

Поэтому, чтобы не наступать дважды на одни и те же грабли – не повторять ситуацию с ПБУ 8/2010 – предлагается включить затраты на капитальный ремонт в состав той части первоначальной стоимости основных средств, которая не входит в налоговую базу по налогу на имущество, то есть внести следующие уточнения в главу 30 НК РФ:

- во втором предложении абз. 1 п. 3 ст. 375 после слов «денежную оценку» (или слов «данном имуществом») дополнить примерно следующими словами: «затрат на проведение капитального ремонта и иные аналогичные мероприятия, возникающие с периодичностью более 12 месяцев».

Это обеспечило бы налоговую нейтральность введения в российский бухгалтерский учет основанных на МСФО норм о порядке учета затрат на капитальный ремонт и аналогичные мероприятия и сняло бы тем самым неоправданные фискальные препятствия на пути их применения. 

(Продолжение следует)



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

Обзор писем Минфина России

О доходах и расходах, возникающих при переносе, переустройстве объектов ОС, а также полученной компенсации в целях налога на прибыль

В налогообложении прибыли не учитываются доходы в виде результатов работ по переносу, переустройству объектов ОС, принадлежащих налогоплательщику на праве собственности или оперативного управления, выполненных сторонними организациями в связи с созданием иного объекта (объектов) капитального строительства, находящегося в государственной или муниципальной собственности и финансируемого за счет государственных бюджетных средств (подп. 11.2 п. 1 ст. 251 НК РФ). При этом действие данной нормы планируется распространить на доходы в виде полученных результатов работ по переносу, переустройству объектов основных средств, произведенных при осуществлении мероприятий по созданию или реконструкции объектов капитального строительства со смешанной формой финансирования.

Если налогоплательщику компенсируются понесенные им расходы на перенос, переустройство его объектов основных средств в рамках создания упомянутых объектов капитального строительства, то такие доходы (расходы) учитываются при налогообложении прибыли в общеустановленном порядке.

Письмо Минфина России от 31.05.2019 № 03-03-05/39633

О применении понятий «вещные права», «имущественные права», «интеллектуальная собственность» в налоговом законодательстве

В Налоговом кодексе нет определений понятий «вещные права», «имущественные права», «интеллектуальная собственность». В связи с этим упомянутые термины необходимо применять в том значении, в каком они используются в других отраслях законодательства Российской Федерации.

Письмо Минфина России от 06.06.2019 № 03-03-06/1/41356

О применении иностранной компанией, самостоятельно признавшей себя налоговым резидентом РФ, ставки 0% по налогу на прибыль при реализации или выбытии акций

Иностранные компании, самостоятельно признавшие себя налоговыми резидентами РФ в соответствии с п. 6 – 7 статьи 246.2 НК РФ, приравниваются к российским организациям (в целях налога на прибыль). Основание – п. 5 ст. 246 НК РФ.

В связи с этим налоговая ставка, предусмотренная п. 4.1 ст. 284 НК РФ, может применяться иностранной компанией, самостоятельно признавшей себя налоговым резидентом РФ, в отношении доходов от реализации акций другой иностранной компании, так же самостоятельно признавшей себя налоговым резидентом РФ и получившей данный статус до момента реализации таких акций.

Статус налогового резидента, полученный иностранной компанией, не оказывает влияния на осуществление ею права собственника в отношении приобретенных ранее акций (долей).

Срок владения акциями (долями) необходимо исчислять с момента их приобретения иностранной организацией независимо от даты получения ею статуса налогового резидента Российской Федерации.

Письмо Минфина России от 06.06.2019 № 03-03-06/1/41374

Об уплате транспортного налога в отношении автомобиля, полученного в лизинг

Если транспортные средства, находящиеся в собственности лизингодателя (но не зарегистрированные за ним), переданы по договору лизинга и временно



Срок владения акциями (долями) необходимо исчислять с момента их приобретения иностранной организацией независимо от даты получения ею статуса налогового резидента РФ

зарегистрированы за лизингополучателем, налогоплательщиком транспортного налога является лизингополучатель.

Письмо Минфина России от 03.07.2019 № 03-05-05-04/48956

О налоге на имущество организаций в отношении произведенных арендатором неотделимых улучшений в арендованный объект недвижимости

Капитальные вложения, произведенные арендатором в виде неотделимых улучшений в арендованные объекты недвижимого имущества, учтенные в качестве ОС арендатором, подлежат налогообложению налогом на имущество организаций до их выбытия.

При этом с учетом положений пункта 29 ПБУ 6/01 под выбытием указанных капитальных вложений можно также понимать окончание договора аренды или возмещение арендодателем стоимости произведенных арендатором улучшений.

Письмо Минфина России от 03.07.2019 № 03-05-05-01/48970

Об учете в целях налога на прибыль сумм НДС, исчисленных при безвозмездной передаче имущества (работ, услуг)

Расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества и расходы, связанные с такой передачей, в целях налогообложения прибыли не учитываются (п. 16 ст. 270 НК РФ). Следовательно, исчисленный НДС при безвозмездной передаче имущества не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль.

Письмо Минфина России от 08.07.2019 № 03-03-06/3/50014

Об НДС и налоге на прибыль при сдаче недвижимого имущества в РФ иностранной компанией в аренду

Если иностранная компания зарегистрирована в ИФНС, в том числе по месту нахождения недвижимого имущества, то обязанность по уплате НДС в отношении реализуемых иностранной организацией товаров (работ, услуг), местом реализации которых признается территория РФ, должна исполняться самой иностранной организацией.

Что касается налога на прибыль, то налоговым законодательством установлено, что налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в РФ, исчисляется и удерживается российской организацией или иностранной организацией, осуществляющей деятельность в РФ через постоянное представительство, выплачивающими доход иностранной организации, при каждой выплате доходов, указанных в п. 1 ст. 309 НК РФ. Исключение – случаи, установленные п. 2 ст. 310 НК РФ.

При этом сумма налога, удержанная с доходов иностранных организаций в соответствии с п. 1 ст. 310 НК РФ, перечисляется налоговым агентом в федеральный бюджет в рублях.

Письмо Минфина России от 11.07.2019 № 03-07-08/51296

О создании постоянного представительства, а также о применении НДС при реализации инжиниринговых услуг покупателю из Узбекистана

Понятие «постоянное представительство» имеет не организационно-правовое значение, а значение, квалифицирующее деятельность компании, с которым связывается возникновение обязанности данной компании уплачивать налог на прибыль в том государстве, в котором ее деятельность рассматривается как приводящая к образованию постоянного представительства.

Совокупность признаков постоянного представительства – это наличие места деятельности, ее регулярность, ведение предпринимательской деятельности (лицо с такими признаками должно рассматриваться как плательщик налога на прибыль в стране, где оно осуществляет деятельность).

«Место деятельности» означает любые помещения, средства, оборудование или установки, используемые для проведения бизнеса предприятия, независимо

Исчисленный НДС при безвозмездной передаче имущества не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль

от того, исключительно они используются для этой цели или нет. Место бизнеса может также существовать и без отдельного помещения, достаточно иметь в распоряжении некоторое пространство.

Для того чтобы место деятельности являлось постоянным представительством, предприятие, пользующееся им, должно производить через него полный или частичный бизнес. Деятельность необязательно должна быть производительного характера. Более того, деятельность необязательно должна быть постоянной, то есть производиться без перерыва в операциях, но при этом операции должны иметь регулярный характер.

В случае если покупателем инжиниринговых услуг является налогоплательщик Республики Узбекистан, осуществляющий деятельность на ее территории в соответствии с законодательством (этого государства), то местом реализации указанных услуг не признается территория Российской Федерации, а значит инжиниринговые услуги не облагаются НДС. Основание – п. 1 ст. 146, подп. 4 п. 1 и подп. 4 п. 1.1 ст. 148 НК РФ.

Письмо Минфина России от 11.07.2019 № 03-07-08/51616

Об учете в целях налога на прибыль списываемой ликвидируемой компанией кредиторской задолженности перед третьим лицом

Доходы в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением случаев, установленных подп. 21 п. 1 ст. 251 НК РФ, признаются для целей налогообложения прибыли внереализационными доходами (п. 18 ст. 250 НК РФ).

Таким образом, списываемую ликвидируемой организацией кредиторскую задолженность перед третьим лицом следует отражать в составе внереализационных доходов.

Письмо Минфина России от 11.07.2019 № 03-03-07/51347

Об НДС при оказании иностранному лицу услуг по организации в РФ конференций, форумов

Услуги по организации конференций, форумов отсутствуют в подп. 1 – 4.1, 4.4 п. 1 ст. 148 НК РФ. Местом реализации таких услуг, оказываемых российским ИП, являющимся плательщиком НДС, признается Российская Федерация, следовательно, услуги по организации конференций, форумов подлежат обложению НДС.

Письмо Минфина России от 12.07.2019 № 03-07-14/51882

О формате предоставления пояснений к декларации при камеральной проверке

Если на налогоплательщика возложена обязанность представлять декларацию по НДС в электронной форме, то и пояснения к ней необходимо подавать в электронном виде согласно утвержденному формату (приказ от 16.12.2016 № ММВ-7-15/682@). При представлении таких пояснений на бумажном носителе они считаются непредставленными (п. 3 ст. 88 НК РФ).

По иным налогам налоговое законодательство не содержит подобных ограничений, следовательно, такие пояснения могут быть представлены как в электронном виде, так и на бумажном носителе.

Письмо Минфина России от 22.07.2019 № 03-02-08/54231

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

Обзор писем ФНС России

Документальное подтверждение применения ставки 0% по НДС при временном периодическом таможенном декларировании экспортируемых товаров

Представление экспортером в пакете необходимых документов только временной таможенной декларации с отметками российского таможенного органа, осуществившего

Оказание иностранному лицу услуг по организации в РФ конференций и форумов облагается НДС

выпуск товаров в процедуре экспорта, и российского таможенного органа места убытия, через который товар был вывезен с территории Российской Федерации, само по себе не является основанием для отказа в применении ставки 0%, за исключением случаев, когда представление полной таможенной декларации прямо предусмотрено НК РФ.

Письмо ФНС России от 24.05.2019 № СД-4-3/9908@

Доходы в виде внесения учредителем дополнительного вклада в уставный капитал ООО

При размещении эмитированных акций (долей, паев) у налогоплательщика-акционера (участника, пайщика) не возникает прибыли (убытка) при передаче имущества (имущественных прав) в качестве оплаты размещаемых акций (долей, паев). Основание – п. 2 ст. 277 НК РФ. Расходы учредителя в виде взноса в уставный (складочный) капитал при определении налоговой базы не учитываются (п. 3 ст. 270 НК РФ). Следовательно, увеличение уставного капитала посредством перечисления учредителем денежных средств в качестве дополнительного вклада в уставный капитал ООО не влечет возникновения дохода у учредителя.

Письмо ФНС России от 28.05.2019 № СД-4-3/10220@

Принятие к вычету НДС при возврате продавцу некачественных (бракованных) товаров

Документом, служащим основанием для принятия продавцом сумм НДС к вычету при изменении стоимости отгруженной продукции в сторону уменьшения (в случае уменьшения количества отгруженных товаров), является корректировочный счет-фактура, выставленный им же.

Если возврат осуществляется путем обратного выкупа продавцом некачественных (бракованных) товаров, то счет-фактура выставляется покупателем.

Счет-фактура, выставленный покупателем в адрес продавца, является документом, служащим основанием для принятия продавцом сумм налога к вычету.

Письмо ФНС России от 29.05.2019 № СД-4-3/10321@

Уменьшение налога при УСН на страховые взносы в фиксированном размере, если ИП, совмещающий УСН («доходы») и ЕНВД, использует труд работников только в деятельности, облагаемой ЕНВД

Если плательщик относится одновременно к нескольким категориям, то он исчисляет и уплачивает страховые взносы отдельно по каждому основанию (п. 2 ст. НК РФ).

ИП, применяющий одновременно ЕНВД и УСН с объектом налогообложения в виде доходов и использующий труд наемных работников только в деятельности, облагаемой ЕНВД, вправе уменьшить сумму налога (авансовых платежей по налогу) в связи с применением УСН на сумму уплаченных за соответствующий период страховых взносов в фиксированном размере, в том числе исчисленных в размере 1 процента с доходов, превышающих 300 тыс. рублей за расчетный период, без 50-процентного ограничения, установленного п. 3.1 ст. 346.21 НК РФ.

Налогоплательщики, совмещающие УСН и ЕНВД, обязаны вести раздельный учет доходов и расходов, имущества, обязательств и хозяйственных операций по разным специальным налоговым режимам (п. 8 ст. 346.18, п. 7 ст. 346.26 НК РФ).

Если невозможно распределить расходы по спецрежимам, то они распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов. В аналогичном порядке следует распределять и суммы уплаченных страховых взносов.

Письмо ФНС России от 09.07.2019 № БС-3-3/6483@

Контрольные соотношения для проверки достоверности сведений бухгалтерской отчетности за отчетный период 2019 г., предоставляемой с 2020 г.

Для проверки достоверности сведений бухгалтерской отчетности за 2019 год, предоставляемой с 2020 года, ФНС России установила контрольные соотношения.

Увеличение уставного капитала посредством перечисления учредителем денежных средств в качестве дополнительного вклада в уставный капитал ООО не влечет возникновения дохода у учредителя

Таблица 1. Рекомендуемые контрольные соотношения для проверки бухгалтерской отчетности (форма по КНД 0710099)

№ п/п	Наименование	Вид контроля	Контрольное соотношение
Бухгалтерский баланс			
1	Итого внеоборотных активов	баланс строк	стр.1100 гр.4, 5, 6 = стр. (1110 + 1120 + 1130 + 1140 + 1150 + 1160 + 1170 + 1180 + 1190) гр.4, 5, 6
2	Итого оборотных активов	баланс строк	стр.1200 гр.4, 5, 6 = стр. (1210 + 1220 + 1230 + 1240 + 1250 + 1260) гр.4, 5, 6
3	Итого капитал	баланс строк	стр.1300 гр.4, 5, 6 = стр. (1310 + 1320 + 1340 + 1350 + 1360 + 1370) гр.4, 5, 6; с учетом знаков, если показатель стоит в скобках, то перед ним ставится знак минус (-)
4	Итого долгосрочных обязательств	баланс строк	стр.1400 гр.4, 5, 6 = стр. (1410 + 1420 + 1430 + 1450) гр.4, 5, 6
5	Итого краткосрочных обязательств	баланс строк	стр.1500 гр.4, 5, 6 = стр. (1510 + 1520 + 1530 + 1540 + 1550) гр.4, 5, 6
6	Баланс (актив)	баланс строк	стр.1600 гр.4, 5, 6 = стр. (1100 + 1200) гр.4, 5, 6
7		баланс строк	стр.1600 гр.4, 5, 6 = стр.1700 гр.4, 5, 6
8	Баланс (пассив)	баланс строк	стр.1700 гр.4, 5, 6 = стр. (1300 + 1400 + 1500) гр.4, 5, 6; с учетом знаков, если показатель по стр.1300 стоит в скобках, то перед ней ставится знак минус (-)
Отчет о финансовых результатах			
9*	Валовая прибыль (убыток)	баланс строк	стр.2100 гр.4, 5 = стр. (2110 - 2120) гр.4, 5
10*	Прибыль (убыток) от продаж	баланс строк	стр.2200 гр.4, 5 = стр. (2100 - 2210 - 2220) гр.4, 5
11*	Прибыль (убыток) до налогообложения	баланс строк	стр.2300 гр.4, 5 = стр. (2200 + 2310 + 2320 - 2330 + 2340 - 2350) гр.4, 5
12*	Чистая прибыль (убыток) (с учетом изменений, внесенных в приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н приказом Минфина России от 19.04.2019 № 61н)	баланс строк	стр.2400 гр.4, 5 = стр. (2300 + 2410 + 2460) гр.4, 5; с учетом знаков, если показатель стоит в скобках, то перед ним ставится знак минус (-)
13*	Совокупный финансовый результат периода (с учетом изменений, внесенных в приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н приказом Минфина России от 19.04.2019 № 61н)	баланс строк	стр.2500 гр.4, 5 = стр. (2400 + 2510 + 2520 + 2530) гр.4, 5; с учетом знаков, если показатель стоит в скобках, то перед ним ставится знак минус (-)
Отчет об изменениях капитала			
14**	Величина капитала на 31 декабря предшествующего предыдущему года	баланс строк	стр.3100 гр.1 = стр.1310 гр.6
15**		баланс строк	стр.3100 гр.2 = стр.1320 гр.6
16**		баланс строк	стр.3100 гр.3 = стр. (1340 + 1350) гр.6
17**		баланс строк	стр.3100 гр.4 = стр.1360 гр.6
18**		баланс строк	стр.3100 гр.5 = стр.1370 гр.6
19**		баланс строк	стр.3100 гр.6 = стр.1300 гр.6

№ п/п	Наименование	Вид контроля	Контрольное соотношение
20**		баланс строк	стр.3200 гр.1 = стр.1310 гр.5
21**		баланс строк	стр.3200 гр.2 = стр.1320 гр.5
22**	Величина капитала на 31 декабря предыдущего года	баланс строк	стр.3200 гр.3 = стр. (1340 + 1350) гр.5
23**		баланс строк	стр.3200 гр.4 = стр.1360 гр.5
24**		баланс строк	стр.3200 гр.5 = стр.1370 гр.5
25**		баланс строк	стр.3200 гр.6 = стр.1300 гр.5
26**		баланс строк	стр.3300 гр.1 = стр.1310 гр.4
27**		баланс строк	стр.3300 гр.2 = стр.1320 гр.4
28**	Величина капитала на 31 декабря отчетного года	баланс строк	стр.3300 гр.3 = стр. (1340 + 1350) гр.4
29**		баланс строк	стр.3300 гр.4 = стр.1360 гр.4
30**		баланс строк	стр.3300 гр.5 = стр.1370 гр.4
31**		баланс строк	стр.3300 гр.6 = стр.1300 гр.4
32**		баланс строк	стр.3200 гр.1, 2 = стр. (3100 + 3210 - 3220) гр.1, 2
33**	Величина капитала на 31 декабря предыдущего года	баланс строк	стр.3200 гр.3 = стр. (3100 + 3210 - 3220 + 3230) гр.3; с учетом знака, если показатель по стр. 3230 стоит в скобках, то перед ней ставится знак минус (-)
34**		баланс строк	стр.3200 гр. 4, 5 = стр. (3100 + 3210 - 3220 + 3230 + 3240) гр.4, 5; с учетом знака, если показатели по стр. 3230, 3240 стоят в скобках, то перед ними ставится знак минус (-)
35**	Увеличение капитала, всего (за предыдущий год)	баланс строк	стр.3210 гр.1, 3, 4, 5 ≥ стр. (3211 + 3212 + 3213 + 3214 + 3215 + 3216 + 3217 + 3218 + 3219) по гр.1, 3, 4, 5
36**	Уменьшение капитала, всего (за предыдущий год)	баланс строк	модуль по стр.3220 гр.1, 3, 4, 5 ≥ модуль суммы по стр. (3221 + 3222 + 3223 + 3224 + 3225 + 3226 + 3227 + 3228 + 3229) гр.1, 3, 4, 5
37**		баланс строк	стр.3300 гр.1, 2 = стр. (3200 + 3310 - 3320) гр.1, 2
38**	Величина капитала на 31 декабря отчетного года	баланс строк	стр.3300 гр.3 = стр. (3200 + 3310 - 3320 + 3330) гр.3; с учетом знака, если показатель по стр. 3330 стоит в скобках, то перед ней ставится знак минус (-).
39**		баланс строк	стр.3300 гр.4, 5 = стр. (3200 + 3310 - 3320 + 3330 + 3340) гр.4, 5; с учетом знака, если показатели по стр. 3330, 3340 стоят в скобках, то перед ними ставится знак минус (-)
40**	Увеличение капитала, всего (за отчетный год)	баланс строк	стр.3310 гр.1, 3, 4, 5 ≥ стр. (3311 + 3312 + 3313 + 3314 + 3315 + 3316 + 3317 + 3318 + 3319) гр.1, 3, 4, 5
41**	Уменьшение капитала, всего (за отчетный год)	баланс строк	модуль по стр.3320 гр.1, 3, 4, 5 ≥ модуль суммы по стр. (3321 + 3322 + 3323 + 3324 + 3325 + 3326 + 3327 + 3328 + 3329) гр.1, 3, 4, 5
Отчет о движении денежных средств			
42***	Сальдо денежных потоков от текущих операций	баланс строк	стр.4100 гр.3, 4 = стр. (4110 - 4120) гр.3, 4
43***	Денежные потоки от текущих операций – Поступления, всего	баланс строк	стр.4110 гр.3, 4 = стр. (4111 + 4112 + 4113 + 4114 + 4115 + 4116 + 4119) гр.3, 4
44***	Денежные потоки от текущих операций – Платежи, всего	баланс строк	стр.4120 гр.3, 4 = стр. (4121 + 4122 + 4123 + 4124 + 4125 + 4126 + 4129) гр.3, 4
45***	Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций	баланс строк	стр.4200 гр.3, 4 = стр. (4210 - 4220) гр.3, 4

№ п/п	Наименование	Вид контроля	Контрольное соотношение
46***	Денежные потоки от инвестиционных операций – Поступления, всего	баланс строк	стр.4210 гр.3, 4 = стр. (4211 + 4212 + 4213 + 4214 + 4215 + 4216 + 4217 + 4219) гр.3, 4
47***	Денежные потоки от инвестиционных операций – Платежи, всего	баланс строк	стр.4220 гр.3, 4 = стр. (4221 + 4222 + 4223 + 4224 + 4225 + 4226 + 4227 + 4229) гр.3, 4
48***	Сальдо денежных потоков от финансовых операций	баланс строк	стр.4300 гр.3, 4 = стр. (4310 - 4320) гр.3, 4
49***	Денежные потоки от финансовых операций – Поступления, всего	баланс строк	стр.4310 гр.3, 4 = стр. (4311 + 4312 + 4313 + 4314 + 4315 + 4316 + 4317 + 4319) гр.3, 4
50***	Денежные потоки от финансовых операций – Платежи, всего	баланс строк	стр.4320 гр.3, 4 = стр. (4321 + 4322 + 4323 + 4324 + 4325 + 4326 + 4329) гр.3, 4
51***	Сальдо денежных потоков за отчетный период	баланс строк	стр.4400 гр.3, 4 = стр. (4100 + 4200 + 4300) гр.3, 4
52***	Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода	баланс строк	стр.4500 гр.3, 4 = стр. (4400 + 4450 + 4490) гр.3, 4; с учетом знаков, если показатель по стр. 4490 стоит в скобках, то перед ним ставится знак минус (-)
Отчет о целевом использовании средств			
53****	Всего поступило средств	баланс строк	стр.6200 гр.4, 5 = стр. (6210 + 6215 + 6220 + 6230 + 6240 + 6250) гр.4, 5
54****	Всего использовано средств	баланс строк	стр.6300 гр.4, 5 = стр. (6310 + 6320 + 6330 + 6350) гр.4, 5
55****	Расходы на целевые мероприятия	баланс строк	стр.6310 гр.4, 5 = стр. (6311 + 6312 + 6313) гр.4, 5
56****	Расходы на содержание аппарата управления	баланс строк	стр.6320 гр.4, 5 = стр. (6321 + 6322 + 6323 + 6324 + 6325 + 6326) гр.4, 5
57****	Остаток средств на конец отчетного года	баланс строк	стр.6400 гр.4, 5 = стр. (6100 + 6200 - 6300) гр.4, 5

Таблица 1.1. Дополнительные контрольные соотношения для проверки достоверности сведений бухгалтерской отчетности.

№ п/п	Вид контроля	Контрольное соотношение
58	Допустимое значение	стр. 1100, с 1110 по 1190, 1200, с 1210 по 1260, 1310, 1340, 1360, 1400, с 1410 по 1450, 1500, с 1510 по 1550, 1600, 1700 гр.4, 5, 6≥0
59*	Допустимое значение	стр. 2110, 2310, 2320, 2340 гр.4, 5≥0; стр. 2120, 2210, 2220, 2330, 2350 гр.4, 5≤0
60**	Допустимое значение	стр. 3200, 3300, с 3310 по 3316 гр.1,3,4≥0; стр. 3200, 3300 гр.2≤0; стр. 3311, 3321, 3327 гр.1, 2, 3, 4 не заполняются; стр. 3312, 3313, 3322, 3323, гр.1, 2, 4 не заполняются; стр. 3314 гр.4, 5 не заполняются; стр. 3315 гр.4, 6 не заполняется; стр. 3324, 3325 гр.4 не заполняются; стр. 3330 гр.1, 2, 6 не заполняются; стр. 3340 гр.1, 2, 3, 6 не заполняются

№ п/п	Вид контроля	Контрольное соотношение
61***	Допустимое значение	стр. с 4110 по 4119, с 4210 по 4219, с 4310 по 4319 гр.3, 4 ≥ 0 ; стр. с 4120 по 4129, с 4220 по 4229, с 4320 по 4329 гр.3, 4 ≤ 0
62****	Допустимое значение	стр. с 6200 по 6250 гр.3, 4 ≥ 0 ; стр. с 6300 по 6350 гр.3, 4 ≤ 0
63*****	Недопустимая размерность показателей	100 \leq стр. 2110 по гр. 4 / стр. 010 Листа 02 Декларации по налогу на прибыль организаций < 9999, где: стр. 2110 по гр. 4 > стр. 010 Листа 02 Декларации по налогу на прибыль организаций; стр. 010 Листа 02 Декларации по налогу на прибыль организаций # 0; для организаций, применяющих общую систему налогообложения; для организаций, не представивших отчетность за отчетный период - год, применять показатели отчетности за 9 (девять) месяцев
64*****	Недопустимая размерность показателей	100 \leq стр. 2110 по гр. 4 / стр. 113 Раздела 2.1.1. Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения < 9999, где: стр. 2110 по гр. 4 > стр. 113 Раздела 2.1.1. Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения; стр. 113 Раздела 2.1.1. Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения # 0; для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения - доходы
65****	Недопустимая размерность показателей	100 \leq стр. 2110 по гр. 4 / стр. 213 Раздела 2.2. Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения < 9999, где: стр. 2110 по гр. 4 > стр. 213 Раздела 2.2. Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения; стр. 213 Раздела 2.2. Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения # 0; для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения - доходы, уменьшенные на величину расходов
66*****	Недопустимая размерность показателей	100 \leq стр. 2110 по гр. 4 / стр. 010 Раздела 2 Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением единого сельскохозяйственного налога < 9999, где: стр. 2110 по гр. 4 > стр. 010 Раздела 2 Декларации по единому сельскохозяйственному налогу; стр. 010 Раздела 2 Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением единого сельскохозяйственного налога # 0; для организаций, применяющих единый сельскохозяйственный налог
67	Недопустимая размерность показателей	«Код вида экономической деятельности по классификатору ОКВЭД 2» по КНД 0710099 # «Код вида деятельности» в Сведениях об основном виде деятельности Единого государственного реестра юридических лиц
68*****	Недопустимая размерность показателей	Если стр. 2110 по гр. 4 > 150 000 000; для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения

* Контрольные соотношения применяются для организаций, представивших отчет о финансовых результатах.

** Контрольные соотношения применяются для организаций, представивших отчет об изменении капитала.

*** Контрольные соотношения применяются для организаций, представивших отчет о движении денежных средств.

**** Контрольные соотношения применяются для организаций, представивших отчет о целевом использовании средств.

***** Для расчета контрольных соотношений необходимо привести показатели бухгалтерской отчетности к единицам измерения - рубли.

Таблица 2. Рекомендуемые контрольные соотношения для проверки упрощенной бухгалтерской отчетности (форма по КНД 0710096).

№ п/п	Наименование	Вид контроля	Контрольное соотношение
Бухгалтерский баланс			
1	Баланс (актив)	баланс строк	стр.1600 гр.4, 5, 6 = стр. (1150 + 1170 + 1210 + 1250 + 1230) гр.4, 5, 6
2	Баланс (пассив)	баланс строк	стр.1600 гр.4, 5, 6 = стр.1700 гр.4, 5, 6
3	Баланс (пассив)	баланс строк	стр.1700 гр.4, 5, 6 = стр. (1300 + 1410 + 1450 + 1510 + 1520 + 1550) гр.4, 5, 6; для некоммерческих организаций стр.1700 гр.4, 5, 6 = стр. (1350 + 1360 + 1410 + 1450 + 1510 + 1520 + 1550) гр.4, 5, 6; с учетом знаков, если показатель стоит в скобках, то перед ним ставится знак минус (-)
Отчет о финансовых результатах			
4*	Чистая прибыль (убыток)	баланс строк	стр. 2400 гр.4, 5 = стр. (2110 - 2120 - 2330 + 2340 - 2350 + 2410) гр. 4, 5 с учетом знаков, если показатель по стр. 2410 стоит в скобках, то перед ним ставится знак минус (-)

№ п/п	Наименование	Вид контроля	Контрольное соотношение
Отчет об изменениях капитала			
5**		баланс строк	стр.3200 гр.1, 2 = стр. (3100 + 3210 - 3220) гр.1, 2
6**	Величина капитала на 31 декабря	баланс строк	стр.3200 гр.3 = стр. (3100 + 3210 - 3220 + 3230) гр.3; с учетом знака, если показатель по стр. 3230 стоит в скобках, то перед ней ставится знак минус (-)
7**	предыдущего года	баланс строк	стр.3200 гр.4, 5 = стр. (3100 + 3210 - 3220 + 3230 + 3240) гр.4, 5; с учетом знака, если показатели по стр. 3230, 3240 стоят в скобках, то перед ними ставится знак минус (-)
8**	Увеличение капитала, всего (за предыдущий год)	баланс строк	стр.3210 гр.1, 3, 4, 5 ? стр. (3211 + 3212 + 3213 + 3214 + 3215 + 3216) гр.1, 3, 4, 5
9**	Уменьшение капитала, всего (за предыдущий год)	баланс строк	модуль по стр.3220 гр.1, 3, 4, 5 ? модуль суммы по стр. (3221 + 3222 + 3223 + 3224 + 3225 + 3226 + 3227) гр.1, 3, 4, 5
10**		баланс строк	стр.3300 гр.1, 2 = стр. (3200 + 3310 - 3320) гр.1, 2
11**	Величина капитала на 31 декабря	баланс строк	стр.3300 гр.3 = стр. (3200 + 3310 - 3320 + 3330) гр.3; с учетом знака, если показатель по стр. 3330 стоит в скобках, то перед ней ставится знак минус (-).
12**	отчетного года	баланс строк	стр.3300 гр.4, 5 = стр. (3200 + 3310 - 3320 + 3330 + 3340) по гр.4, 5; с учетом знака, если показатели по стр. 3330, 3340 стоят в скобках, то перед ними ставится знак минус (-)
13**	Увеличение капитала, всего (за отчетный год)	баланс строк	стр.3310 гр.1, 3, 4, 5 ? стр. (3311 + 3312 + 3313 + 3314 + 3315 + 3316) гр.1, 3, 4, 5
14**	Уменьшение капитала, всего (за отчетный год)	баланс строк	модуль по стр.3320 гр.1, 3, 4, 5 ? модуль суммы по стр. (3321 + 3322 + 3323 + 3324 + 3325 + 3326 + 3327) гр.1, 3, 4, 5
Отчет о движении денежных средств			
15***	Сальдо денежных потоков от текущих операций	баланс строк	стр.4100 гр.3, 4 = стр. (4110 - 4120) гр.3, 4
16***	Денежные потоки от текущих операций – Поступления, всего	баланс строк	стр.4110 гр.3, 4 = стр. (4111 + 4112 + 4113 + 4119) гр.3, 4
17***	Денежные потоки от текущих операций – Платежи, всего	баланс строк	стр.4120 гр.3, 4 = стр. (4121 + 4122 + 4123 + 4124 + 4129) гр.3, 4
18***	Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций	баланс строк	стр.4200 гр.3, 4 = стр. (4210 - 4220) гр.3, 4
19***	Денежные потоки от инвестиционных операций – Поступления, всего	баланс строк	стр.4210 гр.3, 4 = стр. (4211 + 4212 + 4213 + 4214 + 4219) гр.3, 4
20***	Денежные потоки от инвестиционных операций – Платежи, всего	баланс строк	стр.4220 гр.3, 4 = стр. (4221 + 4222 + 4223 + 4224 + 4229) гр.3, 4
21***	Сальдо денежных потоков от финансовых операций	баланс строк	стр.4300 гр.3, 4 = стр. (4310 - 4320) гр.3, 4

№ п/п	Наименование	Вид контроля	Контрольное соотношение
22***	Денежные потоки от финансовых операций – Поступления, всего	баланс строк	стр.4310 гр.3, 4 = стр. (4311 + 4312 + 4313 + 4314 + 4319) гр.3, 4
23***	Денежные потоки от финансовых операций – Платежи, всего	баланс строк	стр.4320 гр.3, 4 = стр. (4321 + 4322 + 4323 + 4329) гр.3, 4
24***	Сальдо денежных потоков за отчетный период	баланс строк	стр.4400 гр.3, 4 = стр. (4100 + 4200 + 4300) гр.3, 4
25***	Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода	баланс строк	стр.4500 гр.3, 4 = стр. (4400 + 4450 + 4490) гр.3, 4; с учетом знаков, если показатель по стр. 4490 стоит в скобках, то перед ним ставится знак минус (-)
Отчет о целевом использовании средств			
26****	Всего поступило средств	баланс строк	стр.6200 гр.4, 5 = стр. (6220 + 6240 + 6250) гр.4, 5
27****	Всего использовано средств	баланс строк	стр.6300 гр.4, 5 = стр. (6310 + 6320 + 6330 + 6350) гр.4, 5
28****	Остаток средств на конец отчетного года	баланс строк	стр.6400 гр.4, 5 = стр. (6100 + 6200 - 6300) гр.4, 5

Таблица 2.1. Дополнительные контрольные соотношения для проверки достоверности сведений упрощенной бухгалтерской отчетности

№ п/п	Вид контроля	Контрольное соотношение
29	Допустимое значение	стр. 1150, 1170, 1210, 1250, 1230, 1360, 1410, 1450, 1510, 1520, 1550, 1600, 1700 гр.4, 5, 6 ? 0; для субъектов малого предпринимательства стр. 1350, 1360 не формируются; для некоммерческих организаций стр. 1300 не формируется
30*	Допустимое значение	стр. 2110, 2340 гр.4, 5 ? 0; стр. 2120, 2330, 2350 гр.4, 5 ? 0
31**	Допустимое значение	стр. 3200, 3300, с 3310 по 3316 гр.1,3,4 ≥ 0; стр. 3200, 3300 гр.2 ≤ 0; стр. 3311, 3321, 3327 гр.1, 2, 3, 4 не заполняются; стр. 3312, 3313, 3322, 3323, гр.1, 2, 4 не заполняются; стр. 3314 гр.4, 5 не заполняются; стр. 3315 гр.4, 6 не заполняется; стр. 3324, 3325 гр.4 не заполняются; стр. 3330 гр.1, 2, 6 не заполняются; стр. 3340 гр.1, 2, 3, 6 не заполняются
32***	Допустимое значение	стр. с 4110 по 4119, с 4210 по 4219, с 4310 по 4319 гр.3, 4 ≥ 0; стр. с 4120 по 4129, с 4220 по 4229, с 4320 по 4329 гр.3, 4 ≤ 0
33****	Допустимое значение	стр. с 6200 по 6250 гр.4, 5 ≥ 0; стр. с 6300 по 6350 гр.4, 5 ≤ 0
34*****	Недопустимая размерность показателей	100 ≤ стр. 2110 по гр. 4 / стр. 010 Листа 02 Декларации по налогу на прибыль организаций < 9999, где: стр. 2110 по гр. 4 > стр. 010 Листа 02 Декларации по налогу на прибыль организаций; стр. 010 Листа 02 Декларации по налогу на прибыль организаций ≠ 0; для организаций, применяющих общую систему налогообложения; для организаций, не представивших отчетность за отчетный период - год, применять показатели отчетности за 9 (девять) месяцев
35*****	Недопустимая размерность показателей	100 ≤ стр. 2110 по гр. 4 / стр. 113 Раздела 2.1.1. Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения < 9999, где: стр. 2110 по гр. 4 > стр. 113 Раздела 2.1.1. Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения; стр. 113 Раздела 2.1.1. Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения ≠ 0; для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения - доходы

№ п/п	Вид контроля	Контрольное соотношение
36****	Недопустимая размерность показателей	100 ≤ стр. 2110 по гр. 4 / стр. 213 Раздела 2.2. Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения < 9999, где: стр. 2110 по гр. 4 > стр. 213 Раздела 2.2. Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения; стр. 213 Раздела 2.2. Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения ≠ 0; для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения - доходы, уменьшенные на величину расходов
37****	Недопустимая размерность показателей	100 ≤ стр. 2110 по гр. 4 / стр. 010 Раздела 2 Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением единого сельскохозяйственного налога < 9999, где: стр. 2110 по гр. 4 > стр. 010 Раздела 2 Декларации по единому сельскохозяйственному налогу; стр. 010 Раздела 2 Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением единого сельскохозяйственного налога ≠ 0; для организаций, применяющих единый сельскохозяйственный налог
38	Недопустимая размерность показателей	«Код вида экономической деятельности по классификатору ОКВЭД 2» по КНД 0710099 ≠ «Код вида деятельности» в Сведениях об основном виде деятельности Единого государственного реестра юридических лиц
39****	Недопустимая размерность показателей	Если стр. 2110 по гр. 4 > 150 000 000; для организаций применяющих упрощенную систему налогообложения

* Контрольные соотношения применяются для организаций, представивших отчет о финансовых результатах.

** Контрольные соотношения применяются для организаций, представивших отчет об изменении капитала.

*** Контрольные соотношения применяются для организаций, представивших отчет о движении денежных средств.

**** Контрольные соотношения применяются для организаций представивших отчет о целевом использовании средств.

***** Для расчета контрольных соотношений необходимо привести показатели бухгалтерской отчетности к единицам измерения – рубли.

А.А. Родионов, налоговый эксперт

Обзор арбитражной практики: июль – август 2019

Задержка при списании долга – повод для доначислений

Если контрагент не погасил долг и по нему истек трехлетний срок давности, то надо сразу увеличить внереализационные расходы. Это ясно из подпункта 2 пункта 2 статьи 265 НК РФ и ряда ведомственных разъяснений (см. хотя бы письмо Минфина России от 06.04.16 № 03-03-06/2/19410). Там не разрешено откладывать списание долга (даже когда организация надеется на его погашение). Об этом напомнил АС Московского округа (постановление от 26.07.19 № А40-43926/2018). Он указал: если фирма поздно списала долг, то ИФНС вправе доначислить налог на прибыль.

Период, когда истек срок давности, не входил в проверяемый. Поэтому инспекция не стала увеличивать затраты за этот период. Их может учесть сама компания, подав уточненную декларацию по налогу на прибыль. Но «уточненка» не уменьшает доначисления по проверке. И не снижает базу для пени и

20-процентного штрафа, начисляемого за занижение налога.

Сведения с сайта показали неоправданность вычета НДС

На сайте налогоплательщика указано: все заказы он «выполняет собственными силами». Значит, ему не нужны подрядчики. Кроме того, у них нет ресурсов для спорных работ. Все это показывает недостоверность счетов-фактур контрагентов. Так решил АС Московского округа, отказав в вычете НДС (постановление от 08.07.19 № А41-55147/2017).

Инспекция могла бы проиграть, если бы ссылалась только на информацию с сайта. Она зачастую бывает рекламной или обобщенной. Поэтому не доказывает неоправданность приглашения подрядчиков. Сам же налогоплательщик может показать недостаточность собственных ресурсов. В частности, предъявив штатное расписание. Допустим, из него ясно: у компании нет специалистов для спорных работ. Отсюда очевидна необходимость

Срок давности прерывают и начинают отсчитывать заново, если контрагент совершил какие-либо действия, свидетельствующие о признании долга. Например, подписал акт сверки или оформил гарантийное письмо

приглашения подрядчиков и законность вычета НДС по их счетам-фактурам (постановление АС Московского округа от 28.01.15 № А40-183273/13). Используют и другие аргументы. Например, расчет трудозатрат (если из него ясно, что у фирмы недостаточно сотрудников для всех работ). Или данные об использовании техники, которой нет у налогоплательщика, но есть у контрагентов.

Если нет возврата, то нет и вычета

Организация вычитает НДС, ранее определенный с аванса и перечисленный в бюджет. Причина вычета – расторжение договора с плательщиком аванса. Это обстоятельство предусмотрено в пункте 5 статьи 171 НК РФ. Только там есть и другие условия. Одно из них налогоплательщик не выполнил. Он не вернул аванс. Значит, инспекция правомерно доначислила НДС. Так заключил АС Московского округа (постановление от 04.07.19 № А40-202848/2018).

Возможна ситуация, когда средства контрагенту возвращены третьим лицом. Например, банком, выдавшим гарантию по обязательствам налогоплательщика. Тут можно вычесть НДС. Но лишь после погашения долга перед третьим лицом. В нашем случае – перед банком (письмо Минфина России от 05.06.18 № 03-07-11/38457, постановление АС Московского округа от 12.08.19 № А40-22446/2018).

Отсутствие работников – не причина для отказа в вычете НДС

У контрагента нет сотрудников и основных средств. Значит, нет ресурсов для поставки товаров, его счета-фактуры недостоверны. Так полагает инспекция. Она отказала в вычете НДС.

Налогоплательщик возразил: он выполнил проверку по сайту ФНС России, другим государственным ресурсам, коммерческим базам данных. Продавец везде назван действующим, не сказано о его нарушениях. Поэтому ИФНС зря обвиняет в неосмотрительности при выборе партнера. Также чиновниками не опровергнуты операции по поставке. Они подтверждены и стандартными документами, и показаниями представителей налогоплательщика. Что же касается отсутствия основных средств и персонала, то этого мало для отнесения контрагента к неработающим. Ведь он мог привлечь соисполнителей, арендовать

технику, заключить договоры подряда с физлицами или не оформлять официальные контракты. Кроме того, партнер занят оптовой торговлей, где не нужен большой штат. Напомнив об этом, АС Московского округа заключил: не доказана противоправность вычета НДС (постановление от 13.08.19 № А40-163192/2017).

Налогоплательщик вправе обратиться к самому контрагенту. И получить от него копии договоров подряда или соглашений на привлечение фирм – соисполнителей или арендных контрактов. Это поможет в суде. Есть и другие доводы в защиту компаний. В частности, письмо поставщика, где он раскроет источники ресурсов. Или документы налогоплательщика, из которых ясно: он убедился в наличии офиса и склада у партнера (это может быть понятно из разъездных ведомостей, служебных записок о проверке подрядчика и т.д.). Отсюда очевидна реальность деятельности контрагента и осмотрительность налогоплательщика. Так сообщил АС Московского округа, отменив налоговые доначисления (постановление от 25.04.19 № А40-13288/2018).

Отсутствие работников у партнера часто упоминается и в тех решениях, где АС Московского округа поддерживает налогоплательщиков (см. хотя бы постановления от 01.08.19 № А40-116431/2016 и от 05.08.19 № А40-176629/2018). Но их принимают, если инспекция опровергла реальность сотрудничества.

Данные по счету избавили от доначислений

Инспекция доначислила налоги, заявив об отсутствии деятельности у контрагента. Но это сведения на дату проверки, а не на день спорных закупок – пояснил налогоплательщик. Он сослался на выписки по счету партнера и его платежи (их можно получить, подав ходатайство в суд). Из них ясно: в проверяемом периоде контрагент оплачивал расходы, нужные для сотрудничества с налогоплательщиком. Вдобавок выполнял аналогичные заказы других компаний. Это свидетельствует о его опыте и хорошей репутации. Очевидна осмотрительность, проявленная налогоплательщиком при его выборе.

Есть и другие аргументы. К примеру, показания директора исполнителя (признавшего реальность сотрудничества) и заключение экспертизы (о достоверности подписей на расходных документах). Все это показывает незаконность

Вернув аванс контрагенту, надо сделать запись в книге покупок. Там регистрируют счет-фактуру на аванс, ранее внесенный в книгу продаж

доначислений – сообщил Девятый ААС, с которым согласился АС Московского округа (постановление от 05.07.19 № А40-88213/2018).

С занимающихся фитнесом требуют НДС

Если компания оплачивает работникам услуги фитнес-клуба, то с них надо взять НДС (постановление АС Московского округа от 18.07.19 № А40-89108/2018). Это следует из подпункта 1 пункта 2 статьи 211 НК РФ. Там к доходам физлица отнесена и стоимость оплаченных за него услуг. В доходы сразу включают всю перечисленную сумму (даже при оплате за несколько месяцев). И показывают их день перечисления средств в фитнес-клуб.

Дополнительно чиновники заставляют рассчитывать взносы во внебюджетные фонды (приложение к письму ФСС России от 17.11.11 № 14-03-11/08-13985 и др.). Это требование можно оспорить. Но только в суде (определение ВС РФ от 30.01.18 № 307-КГ17-21635, постановление АС Московского округа от 01.09.16 № А40-217052/2015). И лишь в ситуации, когда оплата оздоровительных услуг не предусмотрена трудовым договором или другими документами на оплату труда. Кроме того, оплата услуг не должна зависеть от должности работника, его трудовой дисциплины, производственных показателей... Все это покажет: выплата не регулируется трудовыми отношениями. Поэтому исчисление взносов противоречит пункту 1 статьи 20.1 Федерального закона от 24.07.98 № 125-ФЗ и пункту 1 статьи 420 НК РФ. Там объектом обложения названы те выплаты персоналу, которые произведены «в рамках трудовых отношений».

Суд отменил взносы с бесплатного питания

Обеспечив сотрудников обедами, фирма не относил расходы на уменьшение облагаемой прибыли. Сама выдача питания не прописана в документах на оплату труда, не связана с его результатами. Значит, она произведена вне рамок трудовых отношений. И нет оснований для страховых взносов. Так сообщил АС Московского округа (постановление от 15.07.19 № А40-208500/2018). Его вывод совпадает с определением ВС РФ от 07.11.17 № 309-КГ17-16024. Данные решения актуальны лишь для тех, кто готов спорить с чиновниками. Последние относят бесплатную

выдачу питания к облагаемой операции. Это видно из писем Минфина России от 08.05.19 № 03-04-09/33763 и Минтруда России от 24.10.14 № 17-3/В-501.

В вычете отказали из-за показаний директора

Руководитель покупателя признал: компания не проверяла наличие ресурсов у контрагента, не убедилась в возможности исполнения договоров. Также сообщил об отсутствии личных встреч с представителями поставщика. Отсюда очевидна неосмотрительность налогоплательщика. Поэтому он отвечает за нарушения продавца, уходящего от НДС. И не может вычесть налог по его счетам-фактурам – заключил АС Московского округа (постановление от 25.07.19 № А40-254136/2017).

Иная ситуация, когда подтверждена встреча с директором или иными работниками партнера. Она показывает осмотрительность покупателя. И помогает оспорить налоговые доначисления. Это видно хотя бы из постановления АС Московского округа от 25.04.19 № А40-13288/2018. Есть и другие аргументы в защиту фирмы. Например, получение от контрагента отчетности, доказывающей наличие основных средств и иных ресурсов (постановление АС Московского округа от 20.07.15 № А40-122602/14). Или заключение договора с продавцом на основании рекомендаций от других контрагентов налогоплательщика (постановление АС Московского округа от 04.09.17 № А40-179934/2016).

Не нужно откладывать вычет из-за недочета в накладной

Предприятие импортирует товары из Армении – страны, входящий в Евразийский экономический союз. Им в инспекцию сдано заявление о ввозе, уплачен НДС. Еще предъявлены документы на закупку и доставку ценностей. В том числе грузовые авианакладные. В них не указан номер расчетного счета грузоотправителя. Это нарушение пункта 5 приложения 1.3 к письму ФНС России от 21.08.09 № ШС-22-3/660@. Из-за этого чиновники отклонили заявление компании, не проставив отметку об уплате НДС. Налоговики требуют отложить вычет НДС по ввезенным товарам. Он будет законен, когда устранят недочеты в авианакладной. Только тогда ИФНС проставит отметку на заявлении.

Фирма возразила: недочет в документе перевозчика не опровергает уплату НДС.



Сейчас в ЕАЭС входят Россия, Армения, Беларусь, Казахстан и Киргизия

Кроме того, не установлено расхождений между заявлением налогоплательщика и иными документами (в частности, декларацией по НДС). Так что госслужащие незаконно отказали в отметке об уплате НДС. Вдобавок они не учли пункт 26 Протокола о порядке взимания косвенных налогов (приложение № 18 к договору о ЕАЭС). Им предусмотрено: НДС вычитают по законодательству страны, в которую ввезены товары. В нашем случае – по пункту 2 статьи 171 НК РФ. Там не сказано о необходимости отметки от инспекции. Следовательно, не нужно откладывать вычет уплаченного НДС – заключил АС Московского округа (постановление от 06.08.19 № А40-214893/2018).

Таможенная стоимость может превысить продажную

Инспекция отказала в вычете НДС, уплаченного при ввозе товаров в Россию. Она пояснила: таможенная стоимость превышает цену, по которой налогоплательщик продал товар. Это, по мнению ревизоров, свидетельствует о необоснованной налоговой выгоде (возмещаемом НДС). Но ИФНС не доказала фиктивность закупок или занижение доходов от реализации. Низкая продажная цена может быть обусловлена коммерческими причинами (падением спроса, привлечением покупателей и т.д.). Такое утверждение не опровергнуто проверяющими. Значит, недопустим отказ в вычете НДС – полагает АС Московского округа (постановление от 12.08.19 № А40-104926/2018).

Не стоит ссылаться на опоздание «камеральщиков»

«Камералка» продолжалась более трех месяцев. Значит, ревизорами нарушен пункт 2 статьи 88 НК РФ. Так заявил налогоплательщик, оспаривая доначисления. Но их отменяют при существенном нарушении прав проверяемого (п. 14 ст. 101 НК РФ). К ним не относят превышение сроков проверки. Оно само по себе не приводит к искажению ее результатов. Поэтому доначисления оправданны – считает АС Московского округа (постановление от 19.08.19 № А40-44663/2018).

Он же сообщает, когда нарушения ИФНС существенны. К примеру, инспекция проигрывает, если в ее решении приведены нарушения юрлица, не упомянутые в акте проверки (постановление от 27.07.17 № А40-215012/2016). Или если компанию

не уведомили о дате рассмотрения материалов проверки. Тут чиновники игнорируют пункт 2 статьи 101 НК РФ и грубо нарушают интересы фирмы. Ведь она не смогла защитить свои права. Очевидна незаконность доначислений (постановление от 07.04.16 № А40-137588/2015).

В регистрации откажут из-за долга другой компании

Инспекция правомерно отказала в регистрации нового юрлица – сообщил АС Московского округа (постановление от 01.08.19 № А40-308156/2018). Он пояснил: руководитель и основной учредитель создаваемой фирмы ранее возглавлял другие компании. Вдобавок там ему принадлежало не менее 50 процентов уставного капитала. Эти организации исключены из ЕГРЮЛ, не погасив налоговые долги. С момента ликвидации не прошло и трех лет. То есть не истек срок, в течении которого учредителю и руководителю запрещено создавать новые предприятия (подп. «ф» п. 1 ст. 23 Федерального закона от 08.08.01 № 129-ФЗ).

Суд решил: длительное использование избавит от НДС

Плательщик НДС переходит на «упрощенку». Он не восстановил НДС с остаточной стоимости тех основных средств, которые отработали 15 лет и более. От восстановления НДС по таким объектам избавляет пункт 3 статьи 171.1 НК РФ. Так указала фирма. Ее поддержал АС Московского округа (постановление от 12.08.19 № А41-105731/2018).

Мы сообщаем об этом, только предупреждая от ошибок. И не советуем действовать по судебному решению. Ведь статья 171.1 не упоминает переходящих на УСН. Им посвящен подпункт 2 пункта 3 статьи 170 НК РФ. Он требует восстановить НДС с остаточной стоимости всех внеоборотных активов. В том числе основных средств, используемых не менее 15 лет. О необходимости такого восстановления сказано и в письме Минфина России от 12.01.17 № 03-07-11/536.

Арбитраж признает вычет по товарам от банкротства

Поставщик отгружал товары, хотя уже признан банкротом. Значит, не платит НДС с проданных ценностей (подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ). Если он все-таки

Выявив противоречия в отчетности, «камеральщики» вправе запросить пояснения. Их надо предоставить в течение пяти рабочих дней (п. 3 ст. 88 НК РФ)

рассчитает налог и укажет его в счете-фактуре, то покупатель не вправе вычесть НДС. Так заявила инспекция.

Покупатель возразил: если неплательщик налога показал его в счете-фактуре, то он обязан внести средства в бюджет (п. 5 ст. 173 НК РФ). Так появится источник для вычета. Поэтому законен сам вычет – заключил АС Московского округа (постановление от 13.08.19 № А40-150957/2018). Еще можно опираться на определение ВС РФ от 26.10.18 № 304-КГ18-4849. Там указано: освобождение от налога применяют только к реализации имущества, включенного в конкурсную массу. И не применяют к товарам, изготовленным при «текущей хозяйственной деятельности» банкрота. По ним продавец начисляет НДС. Значит, оправдан и вычет у покупателя. Его легче отстоять, если у поставщика взяты копии деклараций и платежек на перечисление НДС.

Вместе с тем есть разъяснения о недопустимости вычета (письмо Минфина России от 31.01.17 № 03-07-11/4780 и определение ВС РФ от 14.07.17 № 309-КГ17-8703). Поэтому многие стараются не сотрудничать с банкротами. Или получать от них документы, где не выделен НДС по товарам. Тут у покупателя нет оснований для вычета. Зато всю стоимость товаров можно отнести на расходы, уменьшающие облагаемую прибыль.

Если банкрот продает работы и услуги, то эти операции облагают НДС (письмо Минфина России от 01.02.19 № 03-07-11/5779). Его вносят в счет-фактуру. Она – основание для вычета у заказчика работ (услуг).

Компания не отвечает за нарушения врачей

Лечебное учреждение нарушило правила выдачи листков нетрудоспособности. Но нарушение связано только с порядком оформления документации. Сам факт заболевания не опровергнут. Следовательно, компания правомерно выдала пособие по больничному. А «соцстраховцы» незаконно отказывают в возмещении расходов организации. Так АС Московского округа сообщил в постановлении от 15.08.19 № А41-102304/2018.

Если надбавка ошибочна, то ее надо отменить


В расчете по форме 4-ФСС указано на отсутствие медосмотров, нужных

для снижения профзаболеваний. Ссылаясь на это, фонд ввел 40-процентную надбавку к взносам на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний на следующий год. Но потом фирма сдала уточненный расчет, изменив сведения в таблице 5 и сообщив о проведении медосмотров. «Соцстраховцы» обязаны это учесть и отменить надбавку – решил АС Московского округа (постановление от 24.06.19 № А41-95080/2018). Он добавил: надбавку отменяют даже если уточненный расчет оформлен после 1 сентября (даты, когда определяют надбавку к тарифам на будущий год).

Договор помогает оспорить рост взносов

Фирма несвоевременно сдала заявление и справку для подтверждения основной деятельности (позже 15 апреля). Из-за этого фонд увеличил ставку взносов на страхование от несчастных случаев. Она определена по наиболее травмоопасному виду бизнеса, закрепленному за компанией в ЕГРЮЛ. А не по фактически осуществляемому.

Расчет взносов по максимально возможной ставке предусмотрен пунктом 5 Порядка, одобренного приказом Минздравсоцразвития России от 31.01.06 № 55. Но суд разрешает его использовать, если у чиновников вообще нет информации о реальной деятельности юрлица. В изучаемом случае она имеется. Ведь ставка повышена, когда задержанные документы уже поступили в фонд. Кроме того, предъявлены договоры с поставщиками и покупателями. По ним легко узнать фактическую деятельность и ее неизменность. Значит, нет оснований для повышения взносов – заключил АС Московского округа (постановление от 12.08.19 № А40-269497/2018).

Защищая компании, АС Московского округа учитывает и другие документы. Например, баланс, где указан код фактической деятельности (постановление от 27.06.19 № А40-196097/2018). Его можно узнать и из расчета по форме 4-ФСС. Он также помогает оспорить рост взносов (постановление от 28.05.19 № А40-239394/2018). Еще стоит опираться на кадровые документы. В частности, на табеля и штатное расписание. Они показывают: у предприятия нет работников для деятельности, заявленной фондом. 

По взносам возможна и скидка. Если компания на нее претендует, то не позднее 1 ноября надо выслать заявление в отделение ФСС России. Его форма – в приложении № 5 к Регламенту, одобренному приказом Минтруда России от 06.09.12 № 177н

М.В. Пивоварова, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ, аудитор

Затраты по аренде после истечения срока действия договора аренды

Срок действия зарегистрированного договора аренды установлен до 31.12.2018. По истечении указанного срока компания продолжает пользоваться помещением и вносить арендные платежи.

Правомерно ли относить на затраты арендные платежи после истечения срока действия договора аренды?

Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу:

По нашему мнению, организация вправе учитывать в целях налогообложения прибыли платежи, осуществленные после истечения срока действия договора, а также принимать к вычету НДС. Однако в этом случае не исключены споры с налоговым органом.

Обоснование вывода:

В общем случае согласно пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся арендные платежи за арендуемое имущество.

При этом в целях налогообложения прибыли расходы, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком, должны быть обоснованными и документально подтвержденными в силу п. 1 ст. 252 НК РФ. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В соответствии со ст. 606 ГК РФ по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

В соответствии с п. 2 ст. 651 ГК РФ договор аренды здания или сооружения, заключенный на срок не менее года, подлежит государственной регистрации и считается заключенным с момента такой регистрации.

В силу ст. 622 ГК РФ при прекращении договора аренды арендатор обязан вернуть

арендодателю имущество в том состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором.

Вместе с тем в п. 2 ст. 621 ГК РФ предусмотрено, что в случае, если арендатор продолжает пользоваться имуществом после истечения срока договора при отсутствии возражений со стороны арендодателя, договор считается возобновленным на тех же условиях на неопределенный срок (смотрите, например, постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 19.01.2010 № А78-4735/2009).

Такой же позиции придерживается Президиум ВАС РФ, который в п. 11 Информационного письма от 16.02.2001 № 59 пояснил, что договор аренды здания, возобновленный на неопределенный срок, не нуждается в государственной регистрации.

Возобновленный договор возможно не регистрировать, даже если он был долгосрочным (п. 2 ст. 621, п. 2 ст. 651 ГК РФ).

В рассматриваемом случае организация после истечения срока договора продолжала пользоваться имуществом. При этом возражения со стороны арендодателя отсутствуют.

Соответственно, исходя из норм гражданского законодательства, договор считается возобновленным на тех же условиях на неопределенный срок.

В соответствии с п. 2 ст. 651 ГК РФ договор аренды здания или сооружения, заключенный на срок не менее года, подлежит государственной регистрации и считается заключенным с момента такой регистрации





Поэтому представляется, что наличие заключенного ранее сторонами и зарегистрированного договора аренды, а также факт его возобновления в совокупности с экономической обоснованностью затрат являются достаточными условиями для признания платы и после истечения срока договора по пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ в качестве арендной.

Данную точку зрения подтверждает письмо УФНС по г. Москве от 29.06.2005 № 20-12/46413, в котором отмечается, что для целей налогообложения прибыли могут быть приняты расходы по оплате арендной платы, удовлетворяющие принципам признания расходов, заложенным в ст. 252 НК РФ, по возобновленному на неопределенный срок ранее зарегистрированному договору аренды (смотрите также постановление ФАС Поволжского округа от 23.09.2003 № А55-2507/03-41).

Обращаем внимание, что в письмах ФНС России от 13.07.2009 № 3-2-06/76 и УФНС России по г. Москве от 13.08.2009 № 16-15/083987, Минфина России от 03.05.2011 № 03-03-06/2/75, касающихся, правда, вопросов амортизации капитальных вложений в предоставленные в аренду объекты основных средств, налоговые органы также приходят к выводу, что в случае, когда арендатор продолжает пользоваться имуществом после истечения срока договора при отсутствии возражений со стороны арендодателя, возобновленный договор следует рассматривать как новый договор аренды.

С учетом изложенного полагаем, что в разбираемой ситуации организация вправе учитывать в целях налогообложения прибыли арендные платежи.

Однако необходимо отметить, что в письме УФНС России по г. Москве от 29.12.2008 № 19-12/121861 было высказано противоположное мнение.

Так, в указанном письме, касающемся ситуации, подобной рассматриваемой, сотрудники налогового органа поясняют, что расходы в виде арендной платы по не заключенным (не пролонгированным) в

установленном порядке долгосрочным договорам аренды не учитываются в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль как не соответствующие условиям, определенным в п. 1 ст. 252 НК РФ.


Какую позицию займут проверяющие в случае налоговой проверки организации, неизвестно.

Наличие арбитражной практики свидетельствует о том, что вопросы признания арендных платежей за имущество в случаях, когда договор аренды истек, а новый договор не заключен и (или) не оформлен в соответствии с законодательством РФ, нередко становились предметом споров налоговых органов и налогоплательщиков.

Что касается НДС, то на основании положений п. 2 ст. 171 и п. 1 ст. 172 НК РФ суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении на территории РФ услуг, подлежат вычетам в случае использования этих услуг для осуществления операций, подлежащих налогообложению этим налогом, после их принятия на учет на основании счетов-фактур, выставленных продавцами. В связи с этим суммы НДС, предъявленные арендодателем арендатору в отношении услуг по аренде нежилого помещения, в том числе оказываемых по договору, подлежащему регистрации, принимаются к вычету в порядке, предусмотренном вышеуказанными пунктами НК РФ (письмо Минфина России от 03.05.2011 № 03-03-06/2/75).

На возможность применения арендатором вычетов по НДС в данном случае порядок учета арендных платежей в расходах не влияет.

Подчеркнем, что изложенное является нашим экспертным мнением. Не исключено, что по данному вопросу контролирующие органы будут придерживаться иной точки зрения.

Во избежание налоговых рисков налогоплательщик может на основании п. 1 ст. 34.2 НК РФ и п. 1, п. 2 ст. 21 НК РФ обратиться в Минфин России за получением письменных разъяснений по данному вопросу. Напомним, что в соответствии со ст. 111 НК РФ выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений, данных ему финансовым или налоговым органом о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, является обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения. В этом случае налогоплательщик не подлежит ответственности за совершение налогового правонарушения. 

Наличие арбитражной практики свидетельствует о том, что вопросы признания арендных платежей за имущество в случаях, когда договор аренды истек, а новый договор не заключен и (или) не оформлен в соответствии с законодательством РФ, нередко становились предметом споров налоговых органов и налогоплательщиков

О.И. Ткач, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Применение ККТ при получении оплаты от физических лиц за организации

Организация оказывает услуги. Оплата поступает от физических лиц за организации или ИП в безналичном порядке на расчетный счет организации (по договору со Сбербанком России на прием платежей через онлайн-банкинг) или путем применения электронного средства платежа с его применением непосредственно в кассе организации. При этом не всегда в выписке банка присутствует информация о реквизитах счета или договора, в соответствии с которым осуществлена оплата. Каким образом применять ККТ при получении оплаты от физических лиц за организации или ИП?



О.И. Ткач

Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу:

При получении на расчетный счет денежных средств от покупателей (клиентов) – физических лиц (не ИП) за товары, работы, услуги организация обязана применять ККТ и оформлять кассовые чеки (БСО) не позднее дня, следующего за днем получения оплаты на счет.

При этом необходимо идентифицировать поступившие денежные средства – определить, от кого они поступили и в соответствии с каким договором (счетом). В случае наличия информации о том, что оплата в безналичном порядке поступила в качестве исполнения обязательства организации или ИП, то ККТ в силу п. 9 ст. 2 Закона № 54-ФЗ не применяется (в том числе в ситуации, когда оплата совершена третьим лицом по поручению организации или ИП).

В связи с чем необходимо организовать своевременное формирование и/или получение банковской выписки о движении на расчетном счете организации. Наименее рискованным будет формирование выписки за день не позднее утра следующего дня и внесение записей о расчетах с контрагентами в бухгалтерский учет для последующего оформления кассовых чеков по суммам, идентифицированным как расчеты с физическими лицами (не ИП).

В случае осуществления расчета наличными денежными средствами (или с применением электронного средства платежа с его предъявлением) ККТ применяется. При этом, если имеется информация (например, доверенность у подотчетного лица либо предоставление им информации, что оплата совершается по конкретному счету/договору), что оплата совершена от имени

покупателя (клиента), являющегося организацией или ИП, то кассовый чек должен содержать следующие реквизиты:

1) наименование покупателя (клиента) (наименование организации, фамилия, имя, отчество (при наличии) индивидуального предпринимателя);

2) идентификационный номер налогоплательщика покупателя (клиента).

Обоснование вывода:

Исходя из требований п. 1 ст. 1.2 Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации» (далее – Закон № 54-ФЗ) обязанность применения ККТ возникает у организаций и ИП каждый раз, когда они осуществляют расчеты.

Исключения, когда не применяется ККТ, составляют случаи, указанные в ст. 2 Закона № 54-ФЗ. В частности, ККТ не применяется при осуществлении расчетов в безналичном порядке между организациями и (или) индивидуальными предпринимателями, за исключением осуществляемых ими расчетов с использованием электронного средства платежа (далее – ЭСП) с его предъявлением (п. 9 ст. 2 Закона № 54-ФЗ).

Иными словами, при расчетах между организациями и индивидуальными предпринимателями ККТ применяется при расчетах наличными денежными средствами либо с предъявлением электронного ЭСП (например, банковской карты при непосредственном взаимодействии кассира и покупателя) (письмо Минфина России от 22.01.2019 № 03-01-15/3427).

В таком случае оформляется кассовый чек, который, помимо обычных реквизитов, должен содержать также (с 01.07.2019)

реквизиты, указанные в п. 6.1 ст. 4.7 Закона № 54-ФЗ:

- 1) наименование покупателя (клиента) (наименование организации, фамилия, имя, отчество (при наличии) индивидуального предпринимателя);
- 2) идентификационный номер налогоплательщика покупателя (клиента);
- 3) сведения о стране происхождения товара (при осуществлении расчетов за товар);
- 4) сумма акциза (если применимо);
- 5) регистрационный номер таможенной декларации (при осуществлении расчетов за товар) (если применимо).

Безналичные расчеты

В общем случае ККТ после ее регистрации «применяется на месте осуществления расчета с покупателем (клиентом) в момент осуществления расчета тем же лицом, которое осуществляет расчеты с покупателем (клиентом), за исключением случаев, предусмотренных настоящим Федеральным законом» (п. 1 ст. 4.3 Закона № 54-ФЗ).

При расчетах (не являющихся расчетами через Интернет, указанными в п. 5 ст. 1.2 Закона № 54-ФЗ), осуществленных с покупателем (клиентом) (физическим лицом, не ИП) в безналичном порядке путем перечисления денежных средств на расчетный счет организации, кассовый чек (БСО) должен быть сформирован не позднее рабочего дня, следующего за днем осуществления расчета (п. 5.4 ст. 1.2 Закона № 54-ФЗ).

Налоговые органы разъясняют, что при получении денежных средств от покупателя (клиента) кассовый чек должен быть оформлен не позднее дня идентификации организацией денежных средств, поступивших на ее расчетный счет в качестве оплаты за товары, работы, услуги (п. 5.4 ст. 1.2 Закона № 54-ФЗ, письма ФНС России от 26.10.2018 № ЕД-4-20/21001@ и от 23.11.2018 № ЕД-4-20/22775).

Позиция налогового органа объясняется, на наш взгляд, тем, что ответ на вопрос, возникает ли обязанность применять ККТ, в первую очередь зависит от того, образует ли то или иное получение (выплата) денежных средств природу расчета в смысле Закона № 54-ФЗ (смотрите, например, п. 3 письма ФНС России от 10.08.2018 № АС-4-20/15566@, письмо ФНС России от 12.12.2018 № ЕД-4-20/24113@).

Таким образом, перед квалификацией расчета необходимо идентифицировать поступившие денежные средства

– определить, от кого и за что поступили средства.

Дело в том, что:

1. Не все поступления от физических лиц требуют применения ККТ, а только те, которые подпадают под понятие «расчеты». При этом плательщик должен быть идентифицирован как покупатель (клиент) (то есть то лицо, с которым имеются договорные отношения).

2. Контрагенты (организации и ИП) вправе передать обязанность по оплате полученного счета (или договора) третьему лицу.

3. И если плательщик не идентифицирован как контрагент организации (или как лицо, на которого контрагентом возложена обязанность оплаты), то денежные средства считаются ошибочно поступившими (то есть поступившими от лица, с которым у организации отсутствуют какие-либо договорные отношения).

Расчет при оплате за покупателя (клиента) третьим лицом

Согласно п. 1 ст. 313 ГК РФ исполнение обязательства может быть возложено должником на третье лицо, если из закона, иных правовых актов, условий обязательства или его существа не вытекает обязанность должника исполнить обязательство лично. В этом случае кредитор обязан принять исполнение, предложенное за должника третьим лицом.

При этом предусмотренная п. 1 ст. 313 ГК РФ возможность возложения должником исполнения обязательства на третье лицо не приводит к перемене должника в обязательстве. А третье лицо, исполнившее за должника его обязанность перед кредитором, возникшую из договора, не становится в силу этого стороной такого договора (постановление Тринадцатого ААС от 19.01.2015 № 13АП-26513/14).

Иначе говоря, то обстоятельство, что физическое лицо перечислило денежные средства организации во исполнение обязанности другого лица (покупателя) по уплате стоимости товара, работы, услуги, не означает, что физическое лицо приобретает права и обязанности покупателя по этому договору.

Таким образом, если исполнение обязательства возложено должником на третье лицо (для чего не требуется согласия кредитора), то кредитор обязан принять предложенное за должника исполнение.

Информацию о том, что обязательства по оплате покупатель возложил на третье лицо (физическое лицо), организация

При получении денежных средств от покупателя (клиента) кассовый чек должен быть оформлен не позднее дня идентификации организацией денежных средств, поступивших на ее расчетный счет в качестве оплаты за товары, работы, услуги

может получить из фактических обстоятельств, в частности:

- из содержания платежного поручения, в котором может быть указано, что плательщик перечислил денежные средства именно во исполнение обязанности покупателя (организации или ИП), либо могут быть указаны реквизиты договора или счета (как формы договора), который заключен с покупателем (организацией или ИП);
- если у организации возникли сомнения в идентификации платежа, она может запросить подтверждение от покупателя (клиента). Например, в виде письма, в котором может быть указано, например, следующее: «оплата по счету № ... в сумме ... по поручению «наименование организации/Ф. И. О. ИП» совершена «дата» Ф. И. О. (данные физлица), со счета которого совершен платеж».

Таким образом, если плательщик идентифицирован организацией как лицо, с которым имеются договорные отношения (договор оказания услуг, счет), и, соответственно, имеется информация, что данное лицо является юрлицом или ИП, то организация вправе на основании п. 9 ст. 2 Закона № 54-ФЗ не применять ККТ, если оплата поступила на расчетный счет.

В случае, когда по поручению покупателя (клиента) (организации или ИП) платеж по договору (или счету) совершает физическое лицо, то, по нашему мнению, исходя из указанных норм ГК РФ для целей применения Закона № 54-ФЗ, признается, что расчет осуществлен между организацией как пользователем ККТ и другой организацией или ИП (на основании информации, полученной от покупателя (клиента), о том, что оплату за него совершит/совершило третье лицо).

Физическое лицо, которое по поручению организации или ИП перечисляет денежные средства организации за услуги, которые оказаны или должны быть оказаны организации или ИП, не признается покупателем (клиентом), и ККТ не применяется (при безналичных расчетах). Ведь какие-либо товары, работы, услуги он не приобретает.

Однако отметим, что официальных разъяснений Минфина России или ФНС России, однозначно подтверждающих данный вывод, пока нет. Ввиду отсутствия однозначных формулировок в Законе № 54-ФЗ не исключено, что контролирующие органы будут формально подходить и на все

платежи, полученные от физических лиц (независимо от основания) (за исключением ошибочных платежей), требовать оформлять кассовый чек (БСО). Однако еще раз отметим, что такой подход не отвечает совокупности положений Закона № 54-ФЗ и гражданского законодательства.

К сведению:

Неприменение ККТ влечет наложение административного штрафа, предусмотренного ч. 2 ст. 14.5 КоАП РФ:

- на должностных лиц – в размере от одной четвертой до одной второй размера суммы расчета, осуществленного без применения ККТ, но не менее десяти тысяч рублей;
- на юридических лиц – от трех четвертых до одного размера суммы расчета, осуществленного с использованием наличных денежных средств и (или) электронных средств платежа без применения ККТ, но не менее тридцати тысяч рублей.

Нарушение порядка применения ККТ (несвоевременное оформление фискальных документов, например) признается нарушением порядка применения ККТ, за которое ч. 4 ст. 14.5 КоАП РФ предусмотрена ответственность в виде предупреждения или наложения административного штрафа:

- на должностных лиц в размере от полутора тысяч до трех тысяч рублей;
- на юридических лиц – в размере от пяти тысяч до десяти тысяч рублей.

Привлечь к ответственности за несоблюдение требований к ККТ в силу ст. 4.5 КоАП РФ налоговые органы могут не позднее одного года с момента совершения правонарушения (за исключением длящихся правонарушений, по которым срок давности исчисляется с момента их выявления).

Если плательщик идентифицирован организацией как лицо, с которым имеются договорные отношения (договор оказания услуг, счет), и, соответственно, имеется информация, что данное лицо является юрлицом или ИП, то организация вправе на основании п. 9 ст. 2 Закона № 54-ФЗ не применять ККТ, если оплата поступила на расчетный счет



АТТЕСТАТЫ ИПБ РОССИИ ПОЛУЧАЮТ

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

АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ ПОЗВОЛЯЕТ

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



РАБОТОДАТЕЛИ ЦЕНЯТ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ



Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3
+ 7(495) 720 54 55
info@ipbr.org
www.ipbr.org
vk.com/ipb_russia
facebook.com/ipbrussia

