



ИПБ России

№5 | 2021

Вестник

БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

Какие нововведения ожидают бухгалтера с 2022 года?

с. 4

Малоценные основные средства по ФСБУ 6/2020

с. 11

Налогообложение возмещения расходов сотрудникам за ПЦР-тесты

с. 39

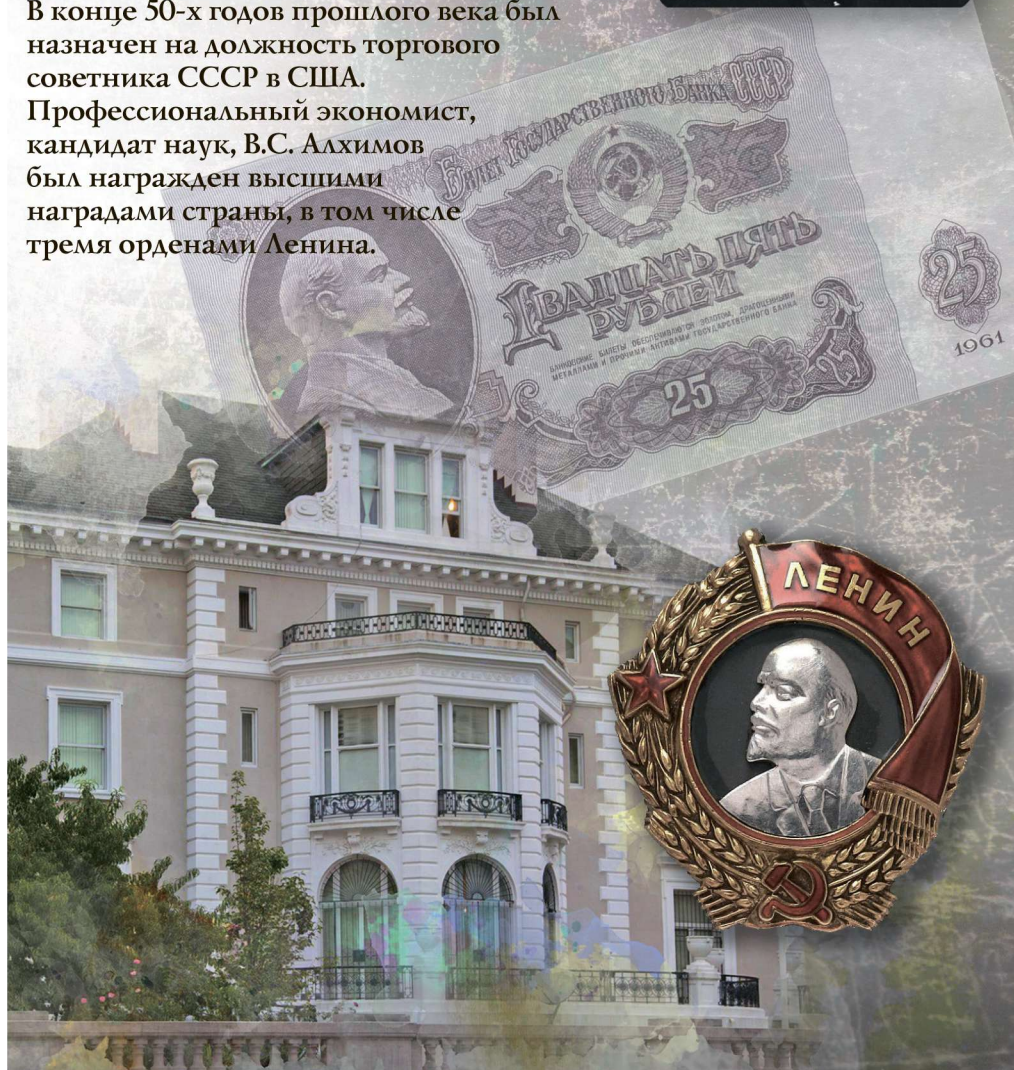
ПЕРВЫЕ УПРАВЛЯЮЩИЕ ГОСБАНКОМ СССР

АЛХИМОВ **Владимир Сергеевич** (1919–1993)

Возглавлял правление Госбанка СССР с 1976 по 1986 год. Окончил Ленинградский финансово-экономический институт и Всесоюзную академию внешней торговли. Герой Советского Союза.

В конце 50-х годов прошлого века был назначен на должность торгового советника СССР в США.

Профессиональный экономист, кандидат наук, В.С. Алхимов был награжден высшими наградами страны, в том числе тремя орденами Ленина.



Уважаемые коллеги!



Приглашаю вас стать участниками конгресса профессиональных бухгалтеров. Он традиционно в конце осени собирает профессионалов в области бухгалтерского учета, налогообложения, аудита, контроля и права. В этом году мы вновь встретимся в онлайн-формате. Это позволит вне зависимости от внешней ситуации обсудить вопросы, которые волнуют профессиональное сообщество, узнать новшества законодательства, познакомиться с мнением регуляторов, послушать комментарии специалистов и пообщаться с коллегами.

Конгресс открывает мероприятия, посвященные 25-летию ИПБ России, его мы будем отмечать в апреле будущего года.

Как и в жизни человека, в деятельности организации четверть века – это важный рубеж. Опыт, накопленный нами за эти годы, не только позволяет, но и обязывает нас постараться осмыслить изменения, которые происходят в бухгалтерской профессии. Конечно, профессия развивалась и менялась во все времена. Но изменения, которые происходят на наших глазах, носят беспрецедентный характер как по скорости, так и по своим масштабам. Думаю, что многие устои, которые сегодня еще кажутся неотъемлемой частью профессии, скоро отомрут, их заменят другие принципы, нормы и правила. Однако важно уже сегодня видеть направление этих изменений и постараться сделать все возможное, чтобы быть готовыми к ним. Такую задачу ставит перед собой наша профессиональная организация.

На сайте ИПБ России доступна программа конгресса, которая постоянно пополняется и детализируется. Вы сможете послушать выступающих, которых традиционно ждут участники конгресса, а также увидите новые лица. Спикеры, которые подтвердили участие, подготовили анонсы своих выступлений. Им уже сейчас можно задать вопросы, что позволит максимально полно учесть тематику, волнующую нашу аудиторию. Как и в прошлом году, выступления спикеров можно будет послушать не только в дни конгресса – 25 и 26 ноября, а в течение всего декабря.

Дорогие друзья! Заходите на сайт ИПБ России, там размещена вся информация, касающаяся участия в конгрессе.

Буду рада нашей встрече в этом году.

С ИПБ России – вам всегда по пути!

Людмила Ивановна Хоружий,
президент ИПБ Московского региона

14 ФСБУ 27/2021: НОВЫЙ ПОДХОД К ДОКУМЕНТАМ И ДОКУМЕНТООБОРОТУ

С 1 января 2022 года экономические субъекты должны соблюдать правила, установленные новым стандартом 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете». Решение о переходе на новый стандарт можно принять и ранее. В статье **И.Д. Сеницыной**, эксперта по бухгалтерскому учету и налогообложению, подробно рассмотрены актуальные вопросы применения положений ФСБУ 27/2021.

18 НОВОЕ В ОЦЕНКЕ ЗАПАСОВ И ДРУГИХ АКТИВОВ



А.М. Рабинович, руководитель управления бухгалтерского и налогового консалтинга ООО «ФинЭкспертиза», кандидат исторических наук, в своей статье продолжит освещать новые подходы ФСБУ 5/2019 «Запасы» раздел II к оценке запасов при признании (начало в номере 4/2021).

43 ДРОБЛЕНИЕ БИЗНЕСА: ОБЗОР ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНОЙ ПРАКТИКИ



В статье **Д.И. Ряховского**, доктора экономических наук, профессора, руководителя департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве РФ, и **О.С. Поповой**, директора департамента по налоговому сопровождению бизнеса ООО «Легикон-Право», практикующего судебного юриста, налогового консультанта, аттестованного преподавателя ИПБ России, рассматриваются характеристики классической схемы дробления бизнеса, описаны установленные налоговыми органами и дополнительные критерии дробления, проанализирована практика проверок и рекомендованы основания для защиты при вменении дробления.

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, верстка, препресс – ООО «ДизайнПресс».

Подписано в печать 21.09.2021. Формат 60 x 90/8. Тираж 20 000. Отпечатано в России.

Место действия – Московский регион

2 Новости региона

Налоги и страховые взносы: комментарии экспертов

4 Какие нововведения ожидают бухгалтера с 2022 года?
А.Е. Крапивина

Новые ФСБУ

11 Малоценные основные средства по ФСБУ 6/2020: в какой момент они признаются расходом
А.М. Рабинович

14 ФСБУ 27/2021: Новый подход к документам и документообороту
И. Д. Сеницына

Профессиональная бухгалтерия

18 Новое в оценке запасов и других активов
А.М. Рабинович

23 Обзор писем Минфина России
Л.С. Васнецова

38 Обзор писем ФНС России
М. А. Никифорова

33 Обзор арбитражной практики: июль – август 2021
А.А. Родионов

37 Отражение результатов переоценки земельного участка в промежуточном балансе
А.Н. Хрусталева

39 Налогообложение возмещения расходов сотрудникам за ПЦР-тесты на коронавирус
О.А. Коренева

43 Дробление бизнеса: обзор правоприменительной практики
Д.И. Ряховский,
О.С. Попова



Новости региона

Новые рекомендации к сезону гриппа и ОРВИ 2021–2022 годов

В соответствии с *Постановлением Главного государственного санитарного врача РФ от 21.07.2021 № 20* работодателям рекомендуют с 22 августа 2021 г.:

- измерять сотрудникам температуру перед допуском к рабочим местам и если необходимо, в течение рабочего дня;
- организовать иммунизацию персонала против гриппа;
- не допускать переохлаждения тех, кто трудится зимой на открытом воздухе, обеспечить им помещения для обогрева и приема пищи;
- поддерживать оптимальную температуру в рабочих помещениях;
- отстранять от работы лиц с повышенной температурой или признаками инфекции.

В период подъема заболеваемости следует обеспечить тех, кто работает с населением, масками, респираторами и перчатками. Если эпидемиологическая ситуация ухудшится, регионы могут ввести ограничения.

Компенсация затрат на профилактику распространения коронавируса предпринимателям Москвы

Правительством Москвы опубликован *Пресс-релиз от 26.08.2021 «Предприниматели смогут компенсировать затраты на профилактику распространения коронавируса»*, в соответствии с которым на финансовую помощь смогут претендовать предприниматели, работающие в сферах общепита, образования, культуры, спорта и развлечений, а также те, кто занимается ремонтом предметов личного потребления, оказывает санаторно-курортные услуги.

С 1 по 30 сентября представители столичного бизнеса могут подать заявки для получения компенсации затрат на профилактику распространения коронавирусной инфекции и обеспечение сотрудников средствами индивидуальной защиты. Заявки

будут приниматься на сайте Московского инновационного кластера (МИК).

Предприниматели, которые до 15 августа подали на портале mos.ru сведения о вакцинации 60 процентов своих сотрудников, могут получить разовую выплату 15 тысяч рублей, а также дополнительные компенсации в размере 6,5 тысячи рублей на каждого работника. Индивидуальным предпринимателям без сотрудников размер субсидии составит 21,5 тысячи рублей.

Этот вид поддержки утвержден для предпринимателей, которые работают в сферах общепита, образования, культуры, спорта и развлечений, а также тех, кто занимается ремонтом предметов личного потребления. Кроме того, предусмотрена поддержка салонов красоты, санаторно-курортных организаций и кинотеатров.

При заполнении заявки на сайте МИК понадобится копия расчета по страховым взносам за второй квартал 2021 года. Размер финансовой поддержки зависит от количества застрахованных лиц за третий месяц отчетного периода. Информация о том, как подать документы, доступна на https://cashback.moscow.business/covid_free/. (Приказ департамента предпринимательства и инновационного развития города Москвы от 18.08.2021 № П-18-12-248/21 (<https://www.mos.ru/dpir/documents/prikazy-i-rasporiazheniia-departamenta/view/257108220/>))

Разработаны рекомендации для главного бухгалтера кредитной организации

Банком России подготовлены рекомендации для главного бухгалтера, заместителя главного бухгалтера кредитной организации и НФО в отношении фундаментальных принципов профессиональной деятельности (*Информационное письмо Банка России от 18.08.2021 № ИН-012-17/65 «О рекомендациях для главного бухгалтера, заместителя главного бухгалтера кредитной организации, некредитной финансовой организации*

в отношении фундаментальных принципов профессиональной деятельности, особенностей их применения и ответственности»).

Рекомендации направлены в том числе на повышение профессионализма деятельности главного бухгалтера, заместителя главного бухгалтера финансовой организации, ответственности за надлежащее выполнение обязанностей, возлагаемых на главного бухгалтера финансовой организации законодательными актами Российской Федерации и нормативными актами Банка России по бухгалтерскому учету для финансовых организаций.

Вывод о следовании фундаментальным принципам деятельности может быть сделан на основании результатов проверок внутренних служб финансовой организации, внешних аудиторов, ревизионных союзов сельскохозяйственных кооперативов, ревизоров, ревизионных комиссий.

Согласно Кодексу этики профессиональный бухгалтер должен соблюдать следующие фундаментальные принципы: честность (добросовестность); объективность; профессиональная компетентность и должная тщательность; конфиденциальность; профессиональное поведение.

При осуществлении главным бухгалтером, заместителем главного бухгалтера финансовой организации также функций членов органов управления они могут быть привлечены к ответственности как в связи с нарушениями, связанными с исполнением обязанностей в качестве бухгалтера, так и в связи с нарушениями, связанными с исполнением обязанностей, возлагающимися на них как на членов органов управления финансовой организации.

Утверждены формы федерального статистического наблюдения

Обновлены формы для организации федерального статистического наблюдения за деятельностью предприятий (Приказ Росстата от 30.07.2021 № 462 «Об утверждении форм федерального статистического наблюдения для организации федерального статистического наблюдения за деятельностью предприятий»).

В том числе утверждены формы федерального статистического наблюдения

с указаниями по их заполнению и введены в действие: годовые с отчета за 2021 год (в том числе формы № 1-предприятие «Основные сведения о деятельности организации», 1-ИП «Сведения о деятельности индивидуального предпринимателя», МП (микро) «Сведения об основных показателях деятельности микропредприятия»).

Первичные статистические данные по утвержденным формам предоставляются в соответствии с указаниями по их заполнению по адресам, в сроки и с периодичностью, которые указаны на бланках этих форм.

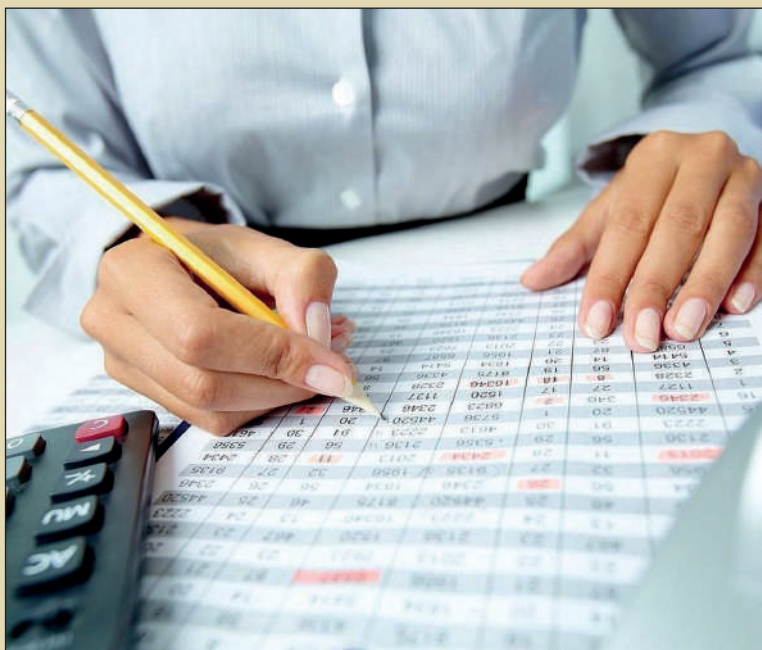
Отчеты о туристской деятельности и средствах будут формироваться в соответствии с Приказом Росстата от 30.07.2021 № 461, отчеты о вводе в эксплуатацию зданий и сооружений, а также отчеты об инвестициях в нефинансовые активы – на основе Приказа Росстата от 30.07.2021 № 464.

Обновленные формы нужно применять:

- по годовым отчетам – начиная с отчетности за 2021 год;
- квартальным – с отчетов за I квартал 2022 года;
- месячным – с отчета за январь 2022 года;
- недельным – с 2022 года.

Исключение – отдельные формы для наблюдения за строительством и инвестициями, которые нужно использовать с отчета за 2022 год.

С введением в действие указанных форм признаны утратившими силу некоторые приказы Росстата и их отдельные положения.



А.Е. Крапивина, эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению

Какие нововведения ожидают бухгалтера с 2022 года?

О многих нововведениях 2022 года известно уже сейчас. Рассмотрим их в статье.

НДС

С 1 января 2022 года перечень операций, освобождаемых от НДС на территории РФ, дополнен услугами общественного питания (Федеральный закон от 02.07.2021 № 305-ФЗ дополнил пункт 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ подпунктом 38). Так, освобождение от НДС распространяется на:

- услуги общественного питания, осуществляемые через рестораны, кафе, бары, предприятия быстрого обслуживания, буфеты, кафетерии, столовые, закусочные, отделы кулинарии и иные аналогичные объекты;
- услуги общественного питания, оказываемые вне объектов общественного питания по месту, выбранному заказчиком (выездное обслуживание).

В соответствии с новым подп. 38 п. 3 ст. 149 НК РФ для целей освобождения от НДС услугами общественного питания не признается:

- реализация продукции общественного питания отделами кулинарии организаций и индивидуальных предпринимателей розничной торговли;
- реализация продукции общественного питания организациями и индивидуальными предпринимателями, осуществляющими заготовочную и иную аналогичную деятельность, организациям и индивидуальным предпринимателям, оказывающим услуги общественного питания либо занимающимся розничной торговлей.

Правом на освобождение от НДС могут воспользоваться лишь те компании и ИП, которые оказывают услуги общественного питания, а также соблюдают все нижеперечисленные условия:

- если за календарный год, предшествующий году, в котором применяется освобождение, сумма доходов не превысила 2 млрд рублей;
- если за календарный год, предшествующий году, в котором применяется

освобождение, удельный вес доходов от реализации услуг общественного питания в общей сумме доходов составил не менее 70%;

- если за календарный год, предшествующий году, в котором применяется освобождение, среднемесячный размер выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц, определяемый исходя из данных расчетов по страховым взносам, составил не ниже размера среднемесячной начисленной заработной платы по субъекту РФ.

Среднемесячный размер выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц за календарный год, предшествующий году, в котором применяется освобождение (за первые девять месяцев предыдущего календарного года), определяется путем деления суммы средних выплат и иных вознаграждений за каждый календарный месяц, входящий в указанный период, на количество месяцев указанного периода, за которые начислялись указанные выплаты и вознаграждения. При этом величина средних выплат и иных вознаграждений за каждый календарный месяц определяется путем деления суммы выплат и иных вознаграждений по трудовым договорам за каждый календарный месяц на количество физических лиц, которым эти выплаты начислялись в соответствующем месяце.

В случае когда компания создана или регистрация ИП произведена в течение календарного года, то освобождение от НДС возможно, начиная с того налогового периода, в котором компания создана или осуществлена государственная регистрация ИП, но с учетом некоторых особенностей.

Например, если компания создана или регистрация ИП произведена в течение 2022 или 2023 года, то они вправе применить освобождение в налоговых периодах соответствующего календарного года, в котором создана компания

В случае когда компания создана или регистрация ИП произведена в течение календарного года, то освобождение от НДС возможно, начиная с того налогового периода, в котором компания создана или осуществлена государственная регистрация ИП, но с учетом некоторых особенностей

или осуществлена государственная регистрация ИП без указанных ранее ограничений.

Если организация создана или регистрация ИП осуществлена в течение календарного года начиная с 2024 года, то они имеют право на освобождение от НДС этого календарного года, следующего за налоговым периодом, в котором создана компания или произведена регистрация ИП, при условии, что за налоговый период, предшествующий налоговому периоду, в котором применяется освобождение, среднемесячный размер выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц, определяемый исходя из данных расчетов по страховым взносам, не ниже размера среднемесячной начисленной заработной платы по субъекту РФ.

С 1 января 2022 года установлено освобождение от НДС в отношении реализации (передачи для собственных нужд) племенных рыб, а также эмбрионов, молоди, полученных от племенных рыб (абз. 1 подп. 35 п. 3 ст. 149 НК РФ в редакции Федерального закона от 02.07.2021 № 308-ФЗ).

Претерпел изменения также абз. 16 подп. 1 п. 2 ст. 164 НК РФ. Из него убрали «форель (за исключением морской)». Следовательно, с 1 января 2022 года стало меньше продукции, облагаемой по ставке 10%.

С 1 января 2022 года при реализации медицинских изделий на территории РФ по ставке 10% требуется представить в ИФНС регистрационное удостоверение, выданное в соответствии с правом Евразийского экономического союза (Письмо Минфина России от 29.04.2021 № 03-07-11/33154). Напоминаем, что по правилам подп. 4 п. 2 ст. 164 НК РФ по ставке 10% облагается реализация медицинских изделий при предъявлении в отношении таких изделий: регистрационных удостоверений, выданных в соответствии с правом Евразийского экономического союза или до 31 декабря 2021 года регистрационных удостоверений, выданных согласно законодательству РФ.

Правительство РФ скорректировало порядок налогообложения операций по перепродаже электронной и бытовой техники, приобретенной у физических лиц. Так, согласно п. 5.1 ст. 154 НК РФ в редакции Федерального закона от 30.04.2021 № 103-ФЗ при реализации приобретенных у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками) для перепродажи



отдельных видов электронной, бытовой техники по перечню, утвержденному Правительством РФ, а также автомобилей налоговая база определяется как разница между ценой реализации с учетом НДС и ценой их приобретения. Расчет НДС производится исходя из расчетной налоговой ставки 20/120 (п. 4 ст. 164 НК РФ). Изменения вступили в силу с 1 июля 2021 года, однако применяются к операциям, совершенным с 1 января 2022 года. В целях применения обновленного положения п. 5.1 ст. 154 НК РФ Минфин России подготовил перечень видов электронной и бытовой техники. На момент написания статьи такой перечень находится на стадии проекта (ID 02/07/07-21/00118404). В него вошли:

- бытовые холодильники и морозильники;
- бытовые стиральные машины;
- пылесосы;
- портативные компьютеры массой не более 10 кг (в том числе ноутбуки, планшетные компьютеры, карманные компьютеры и др.);
- машины вычислительные электронные цифровые, содержащие в одном корпусе центральный процессор и устройство ввода и вывода, объединенные или необъединенные для автоматической обработки данных;
- телефонные аппараты для сотовых сетей связи или для прочих беспроводных сетей.

Налог на прибыль

С 1 января 2022 года работодатели могут учесть в составе расходов на оплату труда услуги по санаторно-курортному лечению на территории РФ, включая:

С 1 января 2022 года при реализации медицинских изделий на территории РФ по ставке 10% требуется представить в ИФНС регистрационное удостоверение, выданное в соответствии с правом Евразийского экономического союза

С 1 января 2022 года разрешается включать в состав внереализационных расходов безвозмездно переданное имущество (в пределах норматива), но только если такое имущество передается некоммерческим организациям двух типов

- расходы на проживание и питание, оказываемые работникам, их супругам, родителям, детям (в том числе усыновленным) в возрасте до 18 лет, подопечным в возрасте до 18 лет, а также детям (в том числе усыновленным) в возрасте до 24 лет, обучающимся по очной форме обучения в образовательных организациях, бывшим подопечным (после прекращения опеки или попечительства) в возрасте до 24 лет, обучающимся по очной форме обучения в образовательных учреждениях;
- расходы в виде сумм полной или частичной компенсации произведенных затрат на оплату услуг по санаторно-курортному лечению (в том числе расходы на проживание и питание).

Основание – п. 24.2 ст. 255 НК РФ в редакции Федерального закона от 17.02.2021 № 8-ФЗ.

С 1 января 2022 года разрешается включать в состав внереализационных расходов безвозмездно переданное имущество (в пределах норматива), но только если такое имущество передается некоммерческим организациям двух типов, в частности, это:

- некоммерческие организации, включенные в реестр социально ориентированных некоммерческих организаций;
- централизованные религиозные организации, религиозные организации, входящие в структуру централизованных религиозных организаций, социально ориентированные некоммерческие организации, учредителями которых являются централизованные религиозные организации или

религиозные организации, входящие в структуру централизованных религиозных организаций.

Если имущество передается иным некоммерческим организациям, в частности, в наибольшей степени пострадавших в условиях ухудшения ситуации в результате распространения новой коронавирусной инфекции, то расходы в виде стоимости переданного имущества (включая денежные средства) не признаются внереализационными расходами (абз. 4 подп. 19.6 п. 1 ст. 265 НК РФ с 1 января 2022 года утратит силу). Основание – Федеральный закон от 30.04.2021 № 104-ФЗ.

С 1 января 2022 года в налоговой базе по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде платежей в целях возмещения ущерба, пеней, штрафов, санкций, перечисляемых в бюджет (и государственные внебюджетные фонды), процентов при заявительном порядке возмещения налога, а также штрафов и других санкций (п. 2 ст. 270 НК РФ в редакции Федерального закона от 02.07.2021 № 305-ФЗ).

С 1 января 2022 года есть нововведения в отношении учета измененной первоначальной стоимости объектов основных средств. Здесь следует выделить три основных момента:

- первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям независимо от размера остаточной стоимости основных средств (п. 2 ст. 257 НК РФ);
- если в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств срок его полезного использования не увеличился, то применяется норма амортизации, определенная исходя из срока полезного использования, первоначально установленного для этого объекта основных средств (п. 1 ст. 258 НК РФ);
- независимо от окончания срока полезного использования начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости объекта амортизируемого имущества либо когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества



налогоплательщика по любым основаниям (п. 5 ст. 259.1 НК РФ).

Основание – Федеральный закон от 02.07.2021 № 305-ФЗ.

С 1 января 2022 года в перечень расходов на научные исследования и опытно-конструкторские разработки попали расходы на приобретение исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, селекционные достижения, программы для ЭВМ и базы данных, топологии интегральных микросхем по договору об отчуждении исключительных прав, прав использования указанных результатов интеллектуальной деятельности по лицензионному договору в случае использования приобретенных прав исключительно в научных исследованиях или опытно-конструкторских разработках (п. 2 ст. 262 НК РФ дополнен подп. 3.2).
Основание – Федеральный закон от 02.07.2021 № 305-ФЗ.

С 1 января 2022 года продлевается период ограничения признания убытков прошлых лет в налоговой базе по налогу на прибыль (подп. 2.1 ст. 283 НК РФ в редакции Федерального закона от 02.07.2021 № 305-ФЗ). Налоговая база по-прежнему не может быть уменьшена на сумму убытков, полученных в предыдущих налоговых периодах, более чем на 50%. Так будет до 31 декабря 2024 года.

С 1 января 2022 года обновлен перечень оборудования, в отношении которого разрешается применение специального (повышенного) коэффициента амортизации – 2 (подп. 5 п. 1 ст. 259.3 НК РФ). Изменения к перечню основного технологического оборудования, эксплуатируемого в случае применения наилучших доступных технологий, утверждены Распоряжением Правительства РФ от 09.08.2021 № 2196-р. Так, если основное средство соответствует технологическому оборудованию, которое включено в соответствующий перечень, утвержденный Правительством РФ, то разрешается применять дополнительно к основной норме амортизации специальный коэффициент (не выше 2). Иных условий для применения к основной норме амортизации специального коэффициента (не выше 2) в отношении основного технологического оборудования НК РФ, в частности подпунктом 5 пункта 1 статьи 259.3 НК РФ, не предусмотрено (Письмо Минфина России от 25.09.2020 № 03-03-06/1/84100).

Налог на имущество

Федеральный закон от 02.07.2021 № 305-ФЗ внес ряд поправок в НК РФ в части налогообложения налогом на имущество организаций. Так, с 1 января 2022 года власти субъектов РФ по-прежнему устанавливают порядок уплаты налога, но не его сроки оплаты (п. 2 ст. 372 НК РФ). Причиной этому является утверждение единого правила для всех, согласно которому:

- налог на имущество организаций подлежит уплате в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом;
- авансовые платежи – не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Основание – п. 1 ст. 383 НК РФ.

С 1 января 2022 года статья 378.2 НК РФ дополнена пунктом 7.1, в соответствии с которым уполномоченный орган исполнительной власти субъекта РФ в течение 5 дней со дня внесения изменений в перечень объектов недвижимости, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость, направляет указанные изменения в электронной форме в ИФНС по субъекту РФ и размещает их на своем официальном сайте или на официальном сайте субъекта РФ.

С 1 января 2022 года расчет налога на имущество и сумм авансовых платежей исходя из кадастровой стоимости по-прежнему осуществляется с учетом нюансов, установленных п. 12 ст. 378.2 НК РФ, однако теперь их стало больше. Так, согласно новому подп. 4 п. 12 ст. 378.2 НК РФ в отношении недвижимого имущества, находящегося в общей долевой собственности, сумма налога или авансового платежа по нему рассчитывается по каждому из участников долевой собственности пропорционально их долям в праве общей собственности на такой объект недвижимого имущества. При изменении в течение налогового периода доли налогоплательщика в праве общей собственности на недвижимое имущество сумма налога или авансового платежа по нему исчисляется с учетом коэффициента.

С 1 января 2022 года продлен период применения налоговой ставки, устанавливаемой субъектами РФ в отношении железнодорожных путей общего пользования и сооружений, являющихся их неотъемлемой технологической частью.

С 1 января 2022 года продлевается период ограничения признания убытков прошлых лет в налоговой базе по налогу на прибыль

С 1 января 2022 года российским организациям-льготникам следует учитывать положения нового пункта 8 статьи 382 НК РФ

Напоминаем, что в соответствии с п. 3.2 ст. 380 НК РФ такая ставка в 2021 году не может превышать 1,6%. Теперь ее действие распространяется до 2023 года.

С 1 января 2022 года установлен порядок расчета налога и авансовых платежей в отношении объектов, прекративших свое существование из-за гибели или уничтожения (п. 4.1 ст. 382 НК РФ). Так, исчисление налога прекращается с 1-го числа месяца гибели или уничтожения объекта на основании заявления о его гибели или уничтожении, представленного налогоплательщиком в ИФНС по своему выбору. Форма заявления о гибели или уничтожении объекта, порядок ее заполнения, а также электронный формат утверждены приказом ФНС России от 16.07.2021 № ЕД-7-21/668@. Вместе с заявлением налогоплательщик вправе подать документы, свидетельствующие о гибели или уничтожения объекта налогообложения. После рассмотрения заявления и предоставленных подтверждающих сведений сотрудники ИФНС должны отправить налогоплательщику уведомление о прекращении исчисления налога в отношении такого имущества либо сообщить об отсутствии оснований для прекращения расчета налога.

С 1 января 2022 года российским организациям-льготникам следует учитывать положения нового пункта 8 статьи 382 НК РФ. Так, если налогоплательщик не представил заявление о предоставлении налоговой льготы или не сообщил об отказе от применения налоговой льготы, то она предоставляется на основании сведений, полученных сотрудниками ИФНС согласно НК РФ и другим федеральным законам, начиная с налогового периода, в котором у налогоплательщика возникло право на налоговую льготу. Если право на льготу возникает или прекращается в течение налогового (отчетного) периода, то расчет налога или авансов по нему производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых отсутствует налоговая льгота, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. При этом месяц возникновения права на налоговую льготу, а также месяц прекращения указанного права принимается за полный месяц.

С 1 января 2022 года уточнен порядок сдачи декларации в отношении имущества, местом нахождения которого являются внутренние морские воды РФ.

Согласно п. 1 ст. 386 НК РФ в отношении имущества, местом нахождения которого являются внутренние морские воды РФ, территориальное море РФ, континентальный шельф РФ, исключительная экономическая зона РФ или территория за пределами РФ (для российских организаций), налоговая декларация подается в ИФНС по месту нахождения российской организации или по месту учета в ИФНС, если это постоянное представительство иностранной организации.

Транспортный налог

С 1 января 2022 года статья 362 НК РФ дополнена пунктом 3.2 (Федеральный закон от 02.07.2021 № 305-ФЗ). По правилам нового пункта в отношении водных и воздушных транспортных средств, находящихся в общей долевой собственности, сумма налога или авансового платежа исчисляется для каждого из участников долевой собственности пропорционально их долям в праве собственности на такой объект налогообложения. Если водные и воздушные транспортные средства находятся в общей совместной собственности, то сумма налога или авансового платежа рассчитывается для каждого из участников совместной собственности в равных долях. При изменении в середине года характеристик транспортного средства, а также долей в праве общей собственности на водное или воздушное транспортное средство сумма налога и авансов исчисляется с учетом коэффициента.

С 1 января 2022 года статья 362 НК РФ дополнена также пунктами 3.3 и 3.4. Так, при появлении или прекращении права на льготу в течение налогового (отчетного) периода расчет налога и авансов производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых отсутствует налоговая льгота, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. При этом месяц возникновения права на налоговую льготу, а также месяц прекращения указанного права принимается за полный месяц.

В соответствии с п. 3.4 ст. 362 НК РФ если право собственности на транспортное средство прекращено из-за его принудительного изъятия по основаниям, установленным законодательством РФ, расчет налога прекращается с 1-го числа месяца, в котором такое транспортное средство было принудительно изъято у

его собственника, на основании соответствующего заявления, представленного в ИФНС. Форма заявления о прекращении исчисления транспортного налога в связи с принудительным изъятием транспортного средства, порядок ее заполнения, а также электронный формат утверждены приказом ФНС России от 19.07.2021 № ЕД-7-21/675@.

Занятость, оплата труда, НДФЛ и страховые взносы

С 1 января 2022 года следует размещать вакансии на портале «Работа в России». Это относится к таким работодателям, как:

- органы государственной власти РФ и местного самоуправления;
- ГУПы и МУПы;
- работодатели, у которых среднесписочная численность работников за предшествующий календарный год составляет более 25 человек;
- вновь созданные (в том числе в результате реорганизации) организации, у которых среднесписочная численность работников составляет более 25 человек.

Такие нововведения внес Федеральный закон от 28.06.2021 № 219-ФЗ (статья 25 Закона РФ от 19.04.1991 № 1032-1 «О занятости населения в РФ») дополнена новым пунктом 3.2).

С 1 января 2022 года обновлены правила подсчета и подтверждения расчета страхового стажа для пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, утвержденные приказом Минтруда и соцзащиты РФ от 09.09.2020 № 585н. Изменены документы и сведения, подтверждающие страховой стаж, уплату платежей на социальное страхование. Также установлено, что в страховой стаж застрахованного лица, являющегося гражданином РФ, могут быть включены периоды его трудовой деятельности на территории иностранного государства, гражданином которого являлось застрахованное лицо до приобретения гражданства РФ, в случае если между Российской Федерацией и этим иностранным государством заключен договор, предусматривающий суммирование страхового (трудового) стажа, приобретенного на территориях договаривающихся сторон.

С 1 января 2022 года действуют новые правила возмещения территориальным органом ФСС РФ страхователю расходов

на оплату дополнительных выходных дней, предоставляемых для ухода за детьми-инвалидами одному из родителей, опекуну, попечителю (Постановление Правительства РФ от 09.08.2021 № 1320). По сравнению с 2021 годом нововведений не так много. Например, добавили сроки для отказа в возмещении расходов. Так, согласно п. 5 новых Правил сотрудники фонда должны принять решение о возмещении расходов страхователю на оплату дополнительных выходных дней для ухода за детьми-инвалидами в течение 10 рабочих дней со дня получения документов и в течение 2 рабочих дней со дня принятия указанного решения перечислить средства на расчетный счет страхователя. Решение об отказе должно быть передано в течение 5 рабочих дней после дня его вынесения путем вручения страхователю (его представителю) лично под расписку, направлено по почте заказным письмом или в электронном виде по ТКС.

Бухгалтерская отчетность

С 1 января 2022 года большинство организаций обязаны применять 4 новых стандарта:

- ФСБУ 6/2020 «Основные средства»;
- ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»;
- ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»;
- ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете».

Каждый из них требует отдельного рассмотрения. Поэтому не будем останавливаться на них. Лишь укажем, что все вышеуказанные ФСБУ могут применяться досрочно.

С 1 января 2022 года следует размещать вакансии на портале «Работа в России»



С 1 января 2022 года исключается обязательность использования услуг оператора электронного документооборота при представлении бухгалтерской отчетности

С 1 января 2022 года планируется ввести новый способ представления бухгалтерской отчетности для госресурса (ГИР БО) – через сайт ФНС России. В настоящее время возможен лишь один вариант – через ТКС. На момент написания статьи нововведение находится на стадии проекта (<http://regulation.gov.ru/projects#пра=118984>). Но вероятность его принятия крайне высока. Напоминаем, что согласно ч. 3 ст. 18 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ в целях формирования государственного информационного ресурса экономический субъект обязан представлять один экземпляр годовой бухгалтерской отчетности в ИФНС по месту своего нахождения. Отчетность направляется по ТКС через оператора электронного документооборота с применением квалифицированной электронной подписи. Следует указать, что Федеральная налоговая служба не влияет на ценообразование услуг по передаче отчетности по ТКС, изготовлению и распространению сертифицированных носителей ключевой информации (Письмо ФНС России от 04.08.2021 № КВ-2-24/1159@).

С 1 января 2022 года исключается обязательность использования услуг оператора электронного документооборота при представлении бухгалтерской отчетности (ч. 5 ст. 18 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ в редакции Федерального закона от 02.07.2021 № 352-ФЗ). Федеральная налоговая служба будет сама выпускать квалифицированные электронные подписи для юридических лиц (лиц, имеющих право действовать от имени юридического лица без доверенности), индивидуальных предпринимателей и нотариусов. Для обеспечения «бесшовного» перехода от платной к соответствующей безвозмездной государственной услуге по выпуску электронной подписи можно уже заранее (с 1 июля) получить квалифицированную

электронную подпись в удостоверяющем центре ФНС России.

Система внутреннего контроля для юристов, аудиторов и нотариусов

С 13 января 2022 года действуют новые требования к правилам внутреннего контроля, разрабатываемым адвокатами, нотариусами, лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность в сфере оказания юридических или бухгалтерских услуг, аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами (Постановление Правительства РФ от 14.07.2021 № 1188). В частности, в число обязательных программ включили следующие:

- программа, определяющая организационные основы внутреннего контроля;
- программа идентификации клиентов, представителей клиентов или выгодоприобретателей, а также бенефициарных владельцев;
- программа изучения клиента;
- программа оценки рисков и управления рисками отмыывания доходов, полученных преступным путем, и финансирования терроризма;
- программа выявления сделок и финансовых операций, имеющих признаки связи с отмыыванием доходов, полученных преступным путем, или финансированием терроризма и представления сведений о них в Федеральную службу по финансовому мониторингу;
- программа, регламентирующая порядок применения мер по блокировке денежных средств или иного имущества;
- программа подготовки и обучения кадров в сфере противодействия отмыыванию доходов, полученных преступным путем, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения;
- программа проверки системы внутреннего контроля;
- программа хранения информации и документов, полученных в результате реализации обязанностей по противодействию отмыыванию доходов, полученных преступным путем, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения.

2021 год еще не завершен, а значит перечень нововведений, приведенных в статье, не является исчерпывающим.



А.М. Рабинович, руководитель управления бухгалтерского и налогового консалтинга ООО «ФинЭкспертиза», кандидат исторических наук

Малоценные основные средства по ФСБУ 6/2020: в какой момент они признаются расходом

Согласно п.5 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» организация может принять решение не применять настоящий Стандарт в отношении активов, характеризующихся одновременно признаками, установленными пунктом 4 настоящего Стандарта, но имеющих стоимость ниже лимита, установленного организацией с учетом существенности информации о таких активах. При этом затраты на приобретение, создание таких активов признаются расходами периода, в котором они понесены.

Не касаясь порядка установления стоимостного лимита малоценных основных средств, замысел ФСБУ 6/2020 в отношении которого раскрыт его разработчиком Фондом «НРБУ «БМЦ»» в Рекомендации от 29.03.2021 № Р-126/2021-КпР «Стоимостной лимит для основных средств», проанализируем другое: когда, в какой момент затраты на приобретение (создание) основных средства стоимостью ниже установленного организацией лимита должны признаваться расходами.

Потому что сочетание в п. 5 ФСБУ 6/2020 формулировок «в отношении активов, характеризующихся одновременно признаками, установленными пунктом 4 настоящего Стандарта» и «затраты на приобретение, создание таких активов признаются расходами периода, в котором они понесены» порождает неясность относительно указанного момента. Обусловлено это тем, что

- с одной стороны, эти затраты должны сформировать актив, признаваемый объектом основных средств в соответствии с п.4 ФСБУ 6/2020, то есть актив, капитальные вложения в приобретение или создание которого завершены, поскольку он приведен в состояние и местоположение, в которых пригоден к использованию в запланированных целях а, значит сформирована его первоначальная стоимость (п.5, 18 ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», подп. «б» п.4, п.12 ФСБУ 6/2020).
- с другой стороны, признание затрат на приобретение, создание основных средств, то есть капитальных вложений расходами периода, в котором они

понесены, исключает возможность отражения их в бухгалтерском учете накопительным итогом – возможность формирования и отражения в бухгалтерском учете первоначальной стоимости объекта, являющейся неотъемлемым квалифицирующим признаком актива, признаваемого объектом основных средств согласно п.4 ФСБУ 6/2020.

Как видно из первой группы соображений («с одной стороны»), несмотря на то, что непосредственно проблема касается основных средств и применения норм ФСБУ 6/2020, без обращения к положениям ФСБУ 26/2020 при ее решении не обойтись. С учетом этой логика такого решения выстраивается следующим образом.

Согласно п.5 ФСБУ 26/2020 для целей бухгалтерского учета под капитальными вложениями понимаются определяемые в соответствии с настоящим Стандартом затраты организации на приобретение, создание, улучшение и (или) восстановление объектов основных средств. Основным фактором прекращения признания капитальных



Пункт 5 ФСБУ 6/2020 содержит неясность, в какой момент затраты на приобретение (создание) основных средств стоимостью ниже установленного организацией лимита признаются расходами

Пункт 5 ФСБУ 6/2020 допускает отнесение конкретных затрат на приобретение (создание) основных средств на расходы после их завершения

вложений является их завершение, критерием которого выступает приведения объекта капитальных вложений в состояние и местоположение, в которых он пригоден к использованию в запланированных целях – с этого момента объект капитальных вложений считается основными средствами (п.18 ФСБУ 26/2020).

Согласно п.4 ФСБУ 6/2020 для целей бухгалтерского учета объектом основных средств считается актив, характеризующийся одновременно следующими признаками:

- а) имеет материально-вещественную форму;
- б) предназначен для использования организацией в ходе обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для охраны окружающей среды, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд либо для использования в деятельности некоммерческой организации, направленной на достижение целей, ради которых она создана;
- в) предназначен для использования организацией в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;
- г) способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (обеспечить достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана).

При этом при признании в бухгалтерском учете объект основных средств оценивается по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью объекта основных средств считается общая сумма связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до признания объекта основных средств в бухгалтерском учете (п.12 ФСБУ 6/2020).

Неясность, выявленная в п.5 ФСБУ 6/2020, может быть устранена путем установления приоритета одного из двух указанных в нем требований – либо требования признавать расходами стоимость уже сформированного объекта основных средств, то есть завершенных капитальных вложений, либо требования списывать капитальные вложения по мере их осуществления, то есть не дожидаясь их завершения.

Применение п.5 ФСБУ 6/2020 основано на сравнении двух величин:

- лимита, установленного организацией с учетом существенности информации о соответствующих активах;
- величины затрат на приобретение, создание активов, характеризующихся признаками, установленными пунктом 4 настоящего Стандарта.

Следовательно, при отсутствии второй из этих величин применение п.5 ФСБУ 6/2020 невозможно в принципе. Отсюда следует, что решение о том, можно ли применить данный пункт к затратам на приобретение, создание основных средств, может быть принято только после выявления их совокупной величины.

С учетом открытого перечня затрат на приобретение, создание основных средств, приведенного в п.10 ФСБУ 26/2020, даже при наличии сметы этих затрат (что тоже бывает далеко не всегда) определить заранее совокупную величину таких затрат затруднительно, а вероятностная их оценка может привести к нарушению учетной политики организации – признанию расходами затрат, выходящих в итоге за пределы установленного организацией лимита, при том что восстановление затрат, признанных расходами, в виде актива в общем случае не допускается (так, например, если расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в предшествующих отчетных периодах были признаны прочими расходами, то они не могут быть признаны внеоборотными активами в последующих отчетных периодах (п.8 Положения по бухгалтерскому учету



«Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 № 115н).

Вариант же с признанием части затрат на приобретение, создание основных средств, укладываемый в установленный для основных средств лимит, расходами, а «сверхлимитной» части – активом в виде основных средств неприемлем, так как искажает первоначальную стоимость последних, какой она должна была бы быть в соответствии с п.12 ФСБУ 6/2020.


Следовательно, решение о порядке учета затрат на приобретение, создание основных средств (накопительно в виде капитальных вложений или в виде расходов периода, в котором эти расходы осуществлены) может быть принято только после фактического (а не планового, вероятностного) определения совокупной суммы таких затрат, то есть после завершения капитальных вложений, как оно понимается в п.18 ФСБУ 26/2020.

При этом логично полагать, что поскольку анализируемые нормы содержатся в федеральных стандартах по бухгалтерскому учету, то речь идет о формировании и отражении факта хозяйственной жизни завершения капитальных вложений и формирования первоначальной стоимости именно в бухгалтерском, а не в каком-либо ином, в том числе несистемном, учете.

Таким образом, системное толкование п.5 ФСБУ 6/2020 прежде всего в увязке с приведенными выше нормами ФСБУ 26/2020 и ФСБУ 6/2020 приводит к выводу о том, что затраты на приобретение,



создание основных средств, в отношении которых организация не применяет ФСБУ 6/2020, на основании его п.5, признаются расходами по завершении указанных затрат.

При этом в бухгалтерском учете завершённые затраты на приобретение, создание основных средств, подлежащие признанию расходами в соответствии с п.5 ФСБУ 6/2020, могут признаваться расходами непосредственно со счета учета капитальных вложений (Дебет 90, 91 Кредит 08) без предварительного перевода их на счет учета основных средств. Обусловлено это тем, что в п.5 ФСБУ 6/2020 говорится не об активах, признанных основными средствами, а об активах, лишь характеризующихся признаками, присущими основным средствам, что в случае непризнания их расходами позволило бы признать их основными средствами. 

Редакция журнала
«Вестник бухгалтера Московского региона»

**ПРИГЛАШАЕТ
К СОТРУДНИЧЕСТВУ
АВТОРОВ**

e-mail: vestnik_mr@ipbr.org

И. Д. Сеницына, эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению

ФСБУ 27/2021: Новый подход к документам и документообороту

С 1 января 2022 года экономические субъекты должны соблюдать правила, установленные новым стандартом 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете». Решение о переходе на новый стандарт можно принять и ранее. В статье И. Д. Сеницыной, эксперта по бухгалтерскому учету и налогообложению, подробно рассмотрены актуальные вопросы применения положений ФСБУ 27/2021.

Решение о переходе на ФСБУ 27/2021 можно принять до 2022 года

Общие положения

ФСБУ 27/2021 устанавливает, что под документами следует понимать первичные учетные документы и регистры бухгалтерского учета, а под документооборотом – движение документов бухгалтерского учета в экономическом субъекте с момента их составления до завершения исполнения (то есть до использования для формирования бухгалтерской отчетности и помещения в архив).

Требования ФСБУ 27/2021 могут не соблюдать организации бюджетной сферы. А вот для кредитных и некредитных финансовых учреждений такого послабления не установлено, но есть некоторые особенности. В частности, кредитные и некредитные финансовые учреждения, регулирование деятельности которых осуществляет Центральный банк РФ, вправе не применять пункты 5–7, 22 ФСБУ 27/2021 в случаях, установленных нормативными актами Центрального банка РФ, принимаемыми в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Требования к документам

Документы бухгалтерского учета должны соответствовать не только ФСБУ 27/2021, но также Федеральному закону от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Следовательно, обязательными реквизитами первичного учетного документа по-прежнему остаются следующие:

- 1) наименование документа;
- 2) дата составления документа;
- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величина натурального или денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- 6) наименование должности лица, совершившего сделку, операцию и ответственного за ее оформление, либо наименование должности лица, ответственного за оформление свершившегося события;
- 7) подписи лиц (кто совершил сделку и кто является ответственным за ее оформление) с указанием фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

При этом ФСБУ 27/2021 дополняет, что в качестве даты составления первичного учетного документа следует рассматривать дату его подписания лицом, совершившим сделку, операцию и ответственным за ее оформление, либо лицом, ответственным за оформление свершившегося события. При отличии даты составления первичного учетного документа от даты совершения факта хозяйственной жизни, оформляемого этим первичным учетным документом, указывается также информация о дате совершения факта хозяйственной жизни.



Если экономический субъект включил в первичный учетный документ обязательные реквизиты на основании другого документа, содержащего информацию о факте хозяйственной жизни (оправдательный документ), то указывается информация, позволяющая идентифицировать соответствующий оправдательный документ.

ФСБУ 27/2021 не запрещает экономическому субъекту включать в документ бухгалтерского учета реквизиты, являющиеся дополнительными к обязательным реквизитам, то есть тем, что установлены ч. 2 ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Документы бухгалтерского учета должны быть составлены на русском языке. Если это правило не соблюдается, то необходимо сделать построчный перевод на русский язык. Это относится и к регистрам бухгалтерского учета.

Но есть исключительный случай. Так, если законодательство или правила страны – места ведения деятельности за пределами РФ – требуют составления документов бухгалтерского учета на языке данной страны, то такие документы составляются на соответствующем иностранном языке.

Величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета записывается в регистрах бухгалтерского учета в рублях независимо от валюты факта хозяйственной жизни или места ведения деятельности экономическим субъектом. Однако есть особенность: величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета, стоимость которых выражена в иностранной валюте, записывается в регистрах бухгалтерского учета одновременно в такой валюте и в рублях при условии, что иное не предусмотрено федеральными стандартами бухгалтерского учета.

ФСБУ 27/2021 позволяет экономическому субъекту:

- оформлять несколько связанных фактов хозяйственной жизни одним первичным учетным документом;
- оформлять длящиеся факты хозяйственной жизни (например, начисление амортизации активов), а также повторяющиеся факты хозяйственной жизни (например, поставку продукции партиями в разные даты по одному долгосрочному договору) первичными учетными документами с периодичностью исходя из существа факта

хозяйственной жизни и требования рациональности при условии их составления на отчетную дату;

- оформлять ряд сделок, заключенных участником биржевых торгов, по договорам с разными контрагентами одним первичным учетным документом;
- использовать в качестве первичных учетных документов документы, составленные или полученные в процессе деятельности экономического субъекта, в частности для оформления его гражданско-правовых отношений с контрагентами, работниками, государственными органами, для управления экономическим субъектом (например кассовый чек и авансовый отчет) при условии, что указанные документы содержат все обязательные реквизиты первичного учетного документа.

Экономический субъект должен обеспечить, чтобы принятая им система регистров бухгалтерского учета отвечала определенным требованиям. Это:

- требование о полноте информации (получение информации, необходимой всем заинтересованным пользователям);
- требование об отражении объектов бухгалтерского учета в хронологической последовательности и систематическом накоплении информации о них на счетах бухгалтерского учета;
- требование о ведении бухгалтерского учета на синтетических и аналитических счетах;
- требование о системности информации (взаимосвязь хронологической и систематической записей, синтетического и аналитического учета, учетной и отчетной информации);

Документы бухгалтерского учета должны быть составлены на русском языке



Первичный учетный документ принимается к бухгалтерскому учету лишь единожды

- требование об обоснованности учетных записей (соответствие данным первичных учетных документов);
- требование о достоверности информации (полнота и точность представления объектов бухгалтерского учета);
- требование о своевременности информации (формирование информации об объектах бухгалтерского учета в период, когда эта информация необходима ее пользователям);
- требование о юридической значимости учетных записей (свойство учетных записей выступать в качестве подтверждения объектов бухгалтерского учета, включая свершившиеся факты хозяйственной жизни).

Правильность отражения объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают те лица, которые составили и подписали регистры бухгалтерского учета.

Перечень лиц, имеющих право подписания документов бухгалтерского учета, устанавливается руководителем экономического субъекта.

Первичный учетный документ принимается к бухгалтерскому учету лишь единожды.

Исправление документов

Допустимые способы исправления документов бухгалтерского учета устанавливаются экономическим субъектом с учетом требований ФСБУ 27/2021. Исключения составляют случаи, когда согласно законодательству РФ или принятыми в соответствии с ним правилами внесение исправлений в документы бухгалтерского учета строго запрещено.

Сам по себе порядок исправления остался тем, что был ранее. Исправление в документе бухгалтерского учета, составленном на бумажном носителе, производится путем зачеркивания ошибочного текста или суммы и указания исправленного текста или суммы над зачеркнутым. Зачеркивание производится чертой таким образом, чтобы можно было прочитать ошибочный текст или сумму. Исправление в документе бухгалтерского учета, составленном на бумажном носителе, должно сопровождаться подписью «Исправлено» и содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших первичный учетный документ (при исправлении первичного учетного документа) или ответственных за ведение регистра бухгалтерского учета (при исправлении регистра бухгалтерского учета), в котором произведено исправление, с указанием их должностей, фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц. Исправление в виде подчисток не допускается.

Исправление в документе бухгалтерского учета производится таким образом, чтобы были ясны ошибочные и исправленные данные.

Если документ составлен в электронном формате, то исправление также возможно. Как указано в п. 20 ФСБУ 27/2021, исправление документа бухгалтерского учета, составленного в виде электронного документа, допускается путем составления нового (исправленного) электронного документа. При этом новый (исправленный) документ должен содержать указание на то, что он составлен взамен первоначального электронного документа, дату исправления, а также электронные подписи лиц, составивших первичный учетный документ (при исправлении первичного учетного документа) или ответственных за ведение регистра бухгалтерского учета (при исправлении регистра бухгалтерского учета), с указанием их должностей, фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Система воспроизведения нового (исправленного) электронного документа должна быть построена так, чтобы его отдельное воспроизведение (без первоначального электронного документа) было невозможно.

Если требуется внести исправление в регистр бухгалтерского учета, то



разрешается внести в него исправительную запись по счетам бухгалтерского учета. Исправительная запись производится в форме записи на ту же сумму, что и ошибочная запись (часть суммы ошибочной записи), но со знаком минус (метод «Красное сторно») либо в форме записи на сумму, дополняющую сумму ошибочной записи до правильной величины (дополнительная запись).

Хранение документов

Записи в документах бухгалтерского учета, составляемых на бумажном носителе, должны производиться средствами, обеспечивающими сохранность этих записей в течение срока хранения документов бухгалтерского учета не меньшего, чем установлено ст. 29 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ (для документов учетной политики, форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета – это 5 лет). К таким средствам можно отнести: чернила, шариковую ручку и др. Записи карандашом не допускаются.

Обратите внимание, что при составлении документов бухгалтерского учета в виде электронных документов должна быть обеспечена возможность изготовления копий таких документов на бумажном носителе.

Что касается требований к хранению документов, то они следующие:

- экономический субъект должен хранить подлинники документов бухгалтерского учета, составленных на бумажном носителе или в виде электронного документа;
- документы бухгалтерского учета должны храниться в том виде, в котором они были составлены;
- перевод документов бухгалтерского учета, составленных на бумажном носителе, в электронный вид с целью последующего хранения не допускается;
- экономический субъект должен хранить документы бухгалтерского учета, а также данные, содержащиеся в таких документах, и размещать базы указанных данных на территории РФ;
- если законодательство или правила страны – места ведения деятельности за пределами РФ – требуют хранения документов бухгалтерского учета на территории данной страны, то такое хранение должно быть обеспечено;



- доступ к первичным учетным документам, принятым к бухгалтерскому учету, а также к регистрам бухгалтерского учета предоставляется в порядке, установленном экономическим субъектом, с обязательным информированием главного бухгалтера или иного должностного лица экономического субъекта, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лица, с которым заключен договор оказания услуг по ведению бухгалтерского учета;
- в случае утраты документов бухгалтерского учета (например, в случае пропажи), а также их порчи, приводящей к невозможности использования, экономический субъект должен принять все возможные меры по их восстановлению.

Требования к документообороту

Своевременное оформление первичных учетных документов, их передача в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие указанные документы.

Ответственным за документооборот является руководитель. Именно он должен организовать документооборот в бухгалтерском учете таким образом, чтобы данные своевременно отражались на счетах и в последующем – в бухгалтерской отчетности. При этом доступ к документам должен быть доступен только тем, кто вправе получать информацию, содержащуюся в таких документах.

При составлении документов бухгалтерского учета в виде электронных документов должна быть обеспечена возможность изготовления копий таких документов на бумажном носителе

А.М. Рабинович, руководитель управления бухгалтерского и налогового консалтинга ООО «ФинЭкспертиза», кандидат исторических наук

Новое в оценке запасов и других активов

В статье автор продолжает освещать новые подходы ФСБУ 5/2019 «Запасы» раздел II к оценке запасов при признании.
(Продолжение, начало в номере 4/2021)



А.М. Рабинович

2. Фактическая стоимость запасов при приобретении их с отсрочкой (рассрочкой) платежа

Согласно п.13 ФСБУ 5/2019 при приобретении запасов на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, в фактическую себестоимость запасов включается сумма денежных средств, которая была бы уплачена организацией при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки). Разница между указанной суммой и номинальной величиной денежных средств, подлежащих уплате в будущем, учитывается в порядке аналогичном порядку, установленному ПБУ 15/2008.

Согласно п. 8 ПБУ 15/2008 проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов равномерно.

То же самое при приобретении на условиях коммерческого кредита любых активов предлагал делать Минфин России в Рекомендациях по аудиту годовой отчетности за 2014 год» (приложение к письму от 06.02.2015 № 07-04-06/5027), прямо указывая, что разница, о которой теперь говорится в ФСБУ 5/2019, является по экономическому содержанию процентами, причитающимися к оплате займодавцу.

Да и п. 6 ПБУ 5/01 предусматривал включение в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов процентов по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит), не расшифровывая, правда, порядок этого учета.

Таким образом, мы опять имеем применение к конкретному факту хозяйственной жизни требования отражать этот факт исходя из приоритета экономического

содержания перед правовой формой (п.6 ПБУ 1/2008).

Экономическое содержание в данном случае состоит в объединении в рамках смешанного договора элементов двух договоров: договора купли-продажи, обычно заключаемого на условиях немедленной оплаты, и договора коммерческого кредита, который по умолчанию является процентным в силу применения к нему правил о договоре займа (п.2 ст. 823, п.1 ст.809 ГК РФ). Правовая форма заключается в наличии одного единого договора купли-продажи, в котором ничего не сказано о процентах, уплачиваемых за отсрочку (рассрочку) платежа.

Пример 2.

Организация приобрела партию запчастей для текущего ремонта производственного оборудования с отсрочкой (вариант 2 – с рассрочкой) платежа на 13 месяцев. Договорная стоимость запчастей 120 руб., в том числе НДС 20 руб.

При отсутствии указанной отсрочки (рассрочки) покупная стоимость товаров составила бы 96 руб., в том числе НДС 16 руб.

Бухгалтер сделает в учете следующие записи:

Д-т счета 10 – К-т счета 60 – 80 руб.;
Д-т счета 19 – К-т счета 60 – 20 руб.;
Д-т счета 68 – К-т счета 19 – 20 руб.;
Д-т счета 91 (20, 08) – К-т счета 60 – 1,54 руб. – ежемесячно (100 руб. – 80 руб.) : 13 мес.];

Д-т счета 60 – К-т счета 51 – 120 руб. – оплата поставщику через 13 месяцев в случае отсрочки платежа

или

Д-т счета 60 – К-т счета 51 – 9,23 руб. – ежемесячно в случае рассрочки платежа (120 руб. : 13 мес.).

Обратим внимание на следующее:

- как и в случае с перспективным отражением скидок, НДС принимается

Экономическое содержание отсрочки (рассрочки) платежа состоит в предоставлении покупателю коммерческого кредита, по умолчанию считающегося процентным

к учету и к вычету по ставке, превышающей 20%;

- источником уплаты процентов, не включаемых в стоимость инвестиционного актива, в зависимости от предназначения приобретенных запасов могут быть как прочие расходы (например в случае приобретения запасов для спортивных или развлекательных мероприятий), так и затраты по обычным видам деятельности.

При этом, по нашему мнению, не имеет значения отсылка в ФСБУ 5/2019 к порядку аналогичному установленному ПБУ 15/2008, которым не предусмотрено отнесение процентов по заемным средствам на расходы по обычным видам деятельности. Ведь сказано об аналогичном установленном, а не просто об установленном порядке. А, как уже отмечалось, во всех ФСБУ и новых версиях ПБУ отсутствует квалификация доходов и расходов, признаваемых в тех или иных ситуациях в качестве относящихся к обычным или к прочим видам деятельности – это дело самой организации в соответствии с особенностями ее деятельности и совершаемых фактов хозяйственной жизни.

Поэтому, в частности, надо отвыкать от автоматической связи между процентами и прочими доходами и расходами. Впрочем, ее уже нет давно, если даже дивиденды могут относиться к доходам от обычных видов деятельности (п.5 ПБУ 9/99).

Основной вопрос, возникающий у бухгалтера в связи с применением рассматриваемого правила оценки запасов: как же узнать, сколько бы стоили запасы, если бы они приобретались с условием немедленной (в разумных пределах) оплаты?

В большинстве случаев для этого достаточно найти в интернете предложения по продаже данных запасов, которые, как правило, не рассчитаны на отсрочку или рассрочку платежа.

Кроме того, искомая цена вполне могла возникнуть в ходе переговоров о заключении договора купли-продажи.

Отразив любое из этих обстоятельств в бухгалтерской справке с приложением подтверждающих документов (скан из интернета, протокол переговоров или должным образом оформленная переписка по электронной почте и т.п.), бухгалтер получит необходимую для отражения в бухгалтерском учете цену покупки запасов на условиях немедленной оплаты.

Вследствие разрешения признавать разницу между ценой немедленной оплаты и ценой при отсрочке (рассрочке) платежа равномерно, а не по формуле сложных процентов нет необходимости определять ставку, по которой будем начислять проценты в течение срока отсрочки или рассрочки, то есть ставку дисконтирования.

Достаточно, как видели, просто поделить сумму указанной разницы на количество месяцев или кварталов отсрочки или рассрочки.

Если же вдруг организация приобретает такие редкие запасы, сведения о продажной цене которых невозможно найти в интернете, в том числе на сайте поставщика и при переговорах речь о немедленной оплате не заходила, и у поставщика, невозможно напрямую спросить о цене немедленной оплаты, то тогда искомую цену определяют путем дисконтирования цены, указанной в договоре.

Именно к такой (и только к такой) ситуации относится вывод Минфина России о том, что сумма, которую организация должна уплатить за рассматриваемые запасы, рассчитывается путем дисконтирования (подп. «а» п.6 Информационного сообщения от 10.04.2020 № ИС-учет-27 «Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии»).

При этом НРБУ БМЦ рекомендует стараться определять первоначальную дисконтированную стоимость актива или обязательства прямым путём, то есть непосредственно на основе условий и обстоятельств заключения соответствующей сделки без применения процедуры дисконтирования (п.3 Рекомендации от 11.09.2015 № Р-65/2015-КлР «Ставка дисконтирования»).

Если же и этот способ невозможен, то нужно иметь в виду, что для определения дисконтированной стоимости существуют специальные формулы, расчеты

Стоимость активов при условии их немедленной (без отсрочки (рассрочки) оплаты почти всегда можно определить без сложных расчетов на основе фактических данных продавца или интернета



Беспроцентный согласно договору характер коммерческого кредита должен подтверждаться фактическими данными

по которым выполняет бухгалтерская программа – вручную никто не считает, корни N-ой степени не извлекает. Подробнее об этом можно прочитать, например, в той же Рекомендации НРБУ БМЦ от 11.09.2015 № Р-65/15 «Ставка дисконтирования» и в проекте Рекомендации НРБУ БМЦ – Х/2020-ОК Связь «Отражение обязательств по демонтажу активов в телекоммуникационных компаниях».

Так что страшного слова «дисконтирование» бухгалтеру нечего бояться, тем более, что про него уже более 10 лет написано в п.20 Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утвержденного Приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н, а в приложении 2 к данному ПБУ приведен числовой пример. И многие организации, которые, например, дают гарантийные обязательства на срок более года или имеют опасные производственные объекты основных средств, уже давно применяют дисконтирование своих оценочных обязательств.

Отметим, что, как и в случае с перспективным отражением скидок, здесь тоже есть возможности для бухгалтерского планирования – ведь в зависимости от выбранной ставки дисконтирования мы получим большую или меньшую стоимость сегодняшних и будущих расходов в виде соответственно стоимости запасов и величины процентов, от соотношения которых зависят показатели отчета о финансовых результатах отчетного и следующих периодов.

Именно поэтому организации может быть выгодно сократить через учетную политику до менее чем 12 месяцев, например до 9 месяцев, срок отсрочки (рассрочки) платежа, при котором она добровольно будет применять рассмотренные правила учета, являющиеся обязательными только при отсрочке (рассрочке) платежа на срок более 12 месяцев.

В совсем уж сложных случаях цену приобретения запасов на условиях немедленной оплаты можно определить путем установления справедливой стоимости запасов способами, предусмотренными МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (введенным в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н), в том числе для случаев отсутствия активного рынка. Тем более что к этому

МСФО отсылает, как увидим ниже, и ФСБУ 5/2019.

А как быть, если в договоре будет указано, что коммерческий кредит, предоставляемый организации на срок более 12 месяцев, является беспроцентным (что допускается п.1 ст.809 ГК РФ, правила которого в силу п.2 ст.823 ГК РФ применяются к коммерческому кредиту). То есть отсрочка (рассрочка) платежа не увеличивает цену запасов, которую они имели бы при немедленной оплате?

В этом случае, как представляется, чтобы не применять правила учета, установленные п.13 ФСБУ 5/2019, организация должна документально подтвердить данное условие договора – опять-таки сведениями из интернета, перепиской с продавцом или иным способом. Но порекомендовал бы при этом не забывать о повышенном внимании налоговых органов к сделкам, совершаемым на нерыночных условиях, признанием в чем, собственно, и является формулировка договора о беспроцентном коммерческом кредите.

Возникает также вопрос, а надо ли, например, конечному в производственной цепочке субподрядчику (субисполнителю) применять п.13 ФСБУ 5/2019, когда договором с его непосредственным заказчиком (и по всей производственной цепочке) установлено, что оплата поступит только после получения денег от заказчика первым (головным) подрядчиком (исполнителем) и передачи их по цепочке, что исходя из опыта может занять и более 12 месяцев с момента выполнения работ (оказания услуг)?

Полагаю, что, как и в предыдущем случае, чтобы не применять рассматриваемый порядок учета, нужно документально подтвердить, что такая отсрочка получения оплаты не влияет на цену договора.

Согласно п.17 ФСБУ 5/2019 организация с упрощенным учетом вправе считать себестоимостью приобретенных запасов [только] уплаченные и (или) подлежащие уплате [поставщику, продавцу, подрядчику] суммы без применения положений об оценке запасов, приобретенных по договорам с предоставлением скидки и/или отсрочкой (рассрочкой) оплаты, без создания оценочных обязательств и с признанием всех остальных затрат расходом периода, в котором были понесены.

Для целей налога на прибыль проценты, входящие в стоимость кредиторской задолженности по коммерческому кредиту, не выделенные отдельно в договоре,

не учитываются в качестве дохода и расхода на основании п.1 ст.317 НК РФ (Письмо Минфина России от 06.10.2016 № 03-03-06/2/58345).

3. Фактическая стоимость запасов, оплаченных в неденежной форме

В п.10 ПБУ 5/01 для этой ситуации были установлены два способа оценки приобретаемых запасов: в первую очередь по рыночной стоимости передаваемых в оплату активов, а при невозможности ее определения – по рыночной стоимости приобретаемых запасов.

Под указанной в этом пункте «ценой, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов» (терминология п.3 ст.424 ГК РФ) имелась в виду именно рыночная, а не балансовая стоимость. Это очевидно следовало из допущения о невозможности определить данную стоимость передаваемых активов (чего не может быть в отношении их балансовой стоимости) и из неизвестности покупателю балансовой стоимости приобретаемых активов при втором варианте оценки (но возможности определить их рыночную стоимость)¹.

То есть чтобы исключить возникающую при неденежных расчетах возможность манипулировать бухгалтерскими оценками, моделируется ситуация, как будто бы сначала собственник имущества, используемого в качестве средства расчетов, продал его по рыночной стоимости, а потом оплатил продавцу полученные от продажи денежные средства.

По сравнению с нормами ПБУ 5/01 в п.14 ФСБУ 5/2019 новым является:

- необходимость оценки в первом случае передаваемого в оплату, а во втором – приобретаемых запасов по справедливой стоимости в порядке, установленном МСФО (IFRS) 13. А ее, как уже отмечалось, можно определить и при отсутствии активного рынка сделок с данным активом. В результате

сужаются возможности неприменения первого способа оценки и возрастает его трудоемкость и стоимость, так как определение справедливой стоимости при отсутствии наблюдаемых рыночных сделок требует сложных расчетов или привлечения независимого оценщика;

- указание на то, что оплата в неденежной форме может производиться не только активами, но и выполнением работ, оказанием услуг. С гражданско-правовой точки зрения это означает выход за пределы договора мены, согласно которому обмениваются только товары (п.1 ст.567 ГК РФ; обмен не товарами называют бартерной сделкой, определение которой имеется только в п.3 ст.2 Федерального закона от 08.12.2003 № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности»);
- появление третьего способа оценки – разрешение определять стоимость приобретаемых запасов по балансовой стоимости передаваемого, если невозможно определить ни его справедливую стоимость, ни справедливую стоимость приобретаемых запасов. То есть теперь допустимым является как раз тот вариант, который, не будучи предусмотренным ПБУ 5/01, чаще всего применялся на практике как самый простой и легкий и к тому же дающий покупателю нулевой финансовый результат от сделки.

Согласно п.14 ФСБУ 5/2019 организация, которая вправе применять упрощенный учет, может всегда применять только этот новый вариант оценки стоимости запасов, оплачиваемых в неденежной форме.

Напомним, что, кроме договоров мены (бартера), при которых в общем случае денежные расчеты и не предполагаются, неденежные расчеты могут производиться на основании соглашения об отступном, заключаемом при отсутствии у должника возможности выполнить обязательство по оплате в денежной форме (ст. 409 ГК РФ).

При этом согласно п.6.4 ПБУ 10/99 в случае отступного первоначальное денежное обязательство, а значит и корреспондирующая ему стоимость приобретенного актива подлежит тестированию на предмет изменения его величины в связи с необходимостью ее оценки по рыночной стоимости актива, передаваемого в качестве оплаты. Но это тоже редко кто делает.

При оплате неденежными средствами моделируется ситуация, как будто бы сначала покупатель продал их по рыночной стоимости, а потом выплатил продавцу полученные денежные средства

¹ Поскольку в таком же порядке согласно ПБУ 6/01, ПБУ 10/99, ПБУ 14/2007 и ПБУ 19/02 определяется стоимость любых активов, оплаченных неденежными средствами, интересующиеся подробной аргументацией данного вывода могут ознакомиться с ней в размещенных в СПС «КонсультантПлюс» давних статьях автора об оценке инвестором стоимости финансовых вложений в виде неденежного вклада в уставный капитал хозяйственного общества (см., например, «Налоговый вестник», 2009, № 7, «Аудиторские ведомости», 2011, № 5).

Оплата неденежными средствами может иметь при исполнении договора мены или в порядке отступного

Пример 3.

По одновременно исполняемому сторонами в 2021 году договору мены организация «А» передала организации «Б» станок собственного производства себестоимостью 70 рублей, который:

вариант А – обычно реализуется за 108 руб. (в том числе НДС 18 руб.) (справедливая стоимость станка);

вариант Б – обычно не продает (его справедливая стоимость неизвестна).

В обмен на станок организация «А» получила от организации «Б» металл для производства станков, который:

вариант В – организация «А» обычно приобретала на рынке за 120 руб. (включая НДС 20 руб.) (справедливая стоимость металла);

вариант Г – на рынке не торгуется (его справедливая стоимость неизвестна).

Стоимость обмениваемых ценностей признана сторонами равноценными, цена сделки по соглашению сторон равна 96 руб. (в т.ч. НДС 16 руб.).

Вариант А. Оценка организацией «А» запасов (металла) по справедливой стоимости переданного станка:

Д-т счета 10 – К-т счета 60 – 90 руб.;

Д-т счета 19 – К-т счета 60 – по величине, указанной организацией «Б», исходя из выручки, определенной по рыночной стоимости полученного (станка), а при невозможности ее определения – по рыночной стоимости переданного (металла) (п.6.3 ПБУ 9/99).

Варианты Б, В. Оценка организацией «А» запасов (металла) по справедливой стоимости полученного (металла) ввиду невозможности определить справедливую стоимость переданного (станка):

Д-т счета 10 – К-т счета 60 – 100 руб.;

Д-т счета 19 – К-т счета 60 – по величине, аналогичной варианту «А».

Варианты Б, Г. Оценка организацией «А» запасов (металла) по балансовой стоимости переданного (станка) ввиду невозможности определить справедливую стоимость и переданного (станка), и полученного (металла):

Д-т счета 10 – К-т счета 60 – 70 руб.;

Д-т счета 19 – К-т счета 60 – по величине, аналогичной варианту «А».

Пример 4.

Организация «А» приобрела у организации «Б» металл для производства станков за 120 руб., в том числе НДС 20 руб. В связи с отсутствием у организации «А» денежных средств для оплаты приобретенного металла она по соглашению об отступном предоставила в 2021 году

продавцу – организации «Б» в оплату металла станок собственного производства себестоимостью 70 р., который:

вариант А – обычно реализуется за 108 руб. (в том числе НДС 18 руб.) (справедливая стоимость станка);

вариант Б – обычно не продает (его справедливая стоимость неизвестна).

При этом металл, полученный от организации «Б»:

вариант В – организация «А» обычно приобретала на рынке за 120 руб. (включая НДС 20 руб.) (справедливая стоимость металла);

вариант Г – на рынке не торгуется (его справедливая стоимость неизвестна).

Вариант А. Оценка организацией «А» запасов (металла) по справедливой стоимости переданного станка (90 руб.):

Д-т счета 41 – К-т счета 60 – 100 руб.;

Д-т счета 19 – К-т счета 60 – 20 руб.;

Д-т счета 68 – К-т счета 19 – 20 руб.;

Д-т счета 41 – К-т счета 60 – 10 руб. – красное сторно.

Варианты Б, В. Оценка организацией «А» запасов (металла) по справедливой стоимости полученного металла (100 руб.) ввиду невозможности определить справедливую стоимость переданного (станка):

Никаких изменений в стоимости приобретенного не происходит.

Варианты Б, Г. Оценка запасов (металла) по балансовой стоимости переданного станка (70 руб.) ввиду невозможности определить справедливую стоимость и переданного (станка), и полученного (металла):

Д-т счета 41 – К-т счета 60 – 30 руб. – красное сторно.

В целях налога на прибыль стоимость материально-производственных запасов (и других активов), оплаченных при приобретении неденежными средствами, определяется в порядке, установленном п.4 ст.274 НК РФ для определения выручки, полученной в натуральной форме от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая товарообменные операции): исходя из цены сделки с учетом положений ст.105.3 НК РФ.

Таким образом, гарантированное несоответствие стоимости запасов в бухгалтерском и налоговом учете будет иметь место только при принятии их к бухгалтерскому учету по балансовой стоимости переданных в оплату товаров (работ, услуг), имущественных прав. И это может превратить самый простой для бухгалтерского учета вариант в самый неудобный. ☹

(Продолжение в следующем номере).



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

Обзор писем Минфина России

Об НДС при приобретении у иностранной организации услуг по разработке мобильного приложения

Перечень услуг в электронной форме, местом реализации которых согласно подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ признается Российская Федерация, установлен п. 1 ст. 174.2 НК РФ. Так, по правилам ст. 174.2 НК РФ при оказании российским компаниям или ИП иностранной организацией услуг в электронной форме обязанность по исчислению и уплате НДС в Российской Федерации возлагается на эту иностранную организацию.

Следовательно, иностранная организация, оказывающая услуги в электронной форме, местом реализации которых признается Российская Федерация, подлежит постановке на учет в ИФНС. Порядок регистрации определен п. 4.6 ст. 83 НК РФ.

Письмо Минфина России от 01.06.2021 № 03-07-11/42629

Об учете в целях налога на прибыль расходов, связанных с безвозмездным выполнением работ (оказанием услуг)

Все затраты, возникающие в рамках деятельности, направленной на получение дохода (если такие затраты не отнесены к неучитываемым согласно ст. 270 НК РФ), могут быть признаны в налоговой базе по налогу на прибыль только в случае, когда они произведены в рамках такой деятельности и соответствуют критериям ст. 252 НК РФ.

Расходы, не соответствующие критериям ст. 252 НК РФ, а также расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества, работ, услуг, имущественных прав и их передача в целях налога на прибыль не учитываются (п. 16, 49 ст. 270 НК РФ).

Таким образом, расходы, связанные с безвозмездным выполнением работ, оказанием услуг для целей налога на прибыль не учитываются.

Письмо Минфина России от 02.06.2021 № 03-03-06/1/42952

Об НДС при оказании услуг, местом реализации которых признается РФ, иностранной организацией, имеющей представительство в РФ

Если иностранная организация состоит на учете в ИФНС, в том числе в связи с открытием филиала, то обязанность по уплате НДС в отношении оказываемых этой иностранной организацией услуг, местом реализации которых признается Российская Федерация, исполняется самой иностранной организацией (Определение КС РФ от 24.11.2016 № 2518-О).

Что касается вычета НДС, предъявленного иностранной организацией, состоящей на учете в ИФНС, при оказании услуг, местом реализации которых признается Российская Федерация, то вычет производится российским налогоплательщиком в порядке и на условиях, предусмотренных п. 2 ст. 171 и п. 1 ст. 172 НК РФ.

Письмо Минфина России от 11.06.2021 № 03-07-08/46286

Об НДС при компенсации перевозчику, осуществляющему международную перевозку, затрат на получение справки с отрицательным результатом теста на COVID-19

При реализации товаров, работ, услуг налоговая база по НДС определяется как стоимость этих товаров, работ, услуг, исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 105.3 НК РФ, и без включения в них налога (п. 1 ст. 154 НК РФ). Это значит, что налоговая база по НДС при оказании услуг по перевозке товаров, стоимость которых формируется исходя из затрат, понесенных налогоплательщиком, определяется как договорная цена таких услуг. По отдельным составляющим договорной цены налог не исчисляется.

Письмо Минфина России от 15.06.2021 № 03-07-11/46954

Расходы, связанные с безвозмездным выполнением работ, оказанием услуг для целей налога на прибыль не учитываются

Об НДС при возмещении арендатором расходов на оплату электроэнергии арендодателю

Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая для физических лиц по правилам гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ (п. 1 ст. 41 НК РФ).

Арендатор обязан поддерживать имущество в исправном состоянии, производить за свой счет текущий ремонт и нести расходы на содержание имущества, если иное не установлено законом или договором аренды (п. 2 ст. 616 ГК РФ). Однако такая обязанность установлена в отношениях с арендодателем, а не ресурсоснабжающей компанией.

Таким образом, когда договором аренды предусмотрена обязанность арендатора осуществлять возмещение арендодателю расходов по оплате электроэнергии согласно договору между арендодателем и ресурсоснабжающей компанией, то сумма такого возмещения не образует у арендодателя экономической выгоды, и, следовательно, дохода, подлежащего обложению НДС, в случае возможности документального подтверждения указанных расходов.

Письмо Минфина России от 17.06.2021 № 03-04-05/47506

О применении вычета НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым российской организацией для оказания консультационных и маркетинговых услуг иностранным лицам

Вычетам подлежат суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров, работ, услуг на территории Российской Федерации, приобретаемых для осуществления операций по реализации работ и услуг, местом реализации которых в соответствии со ст. 148 НК РФ не признается территория Российской Федерации, за исключением операций, предусмотренных ст. 149 НК РФ (подп. 3 п. 2 ст. 171 НК РФ в редакции Федерального закона от 15.04.2019 № 63-ФЗ с 1 июля 2019 года).

Место реализации консультационных и маркетинговых услуг определяется по месту нахождения покупателя таких услуг и, соответственно, местом реализации данных услуг, оказываемых российской компанией иностранному лицу, территория Российской Федерации не признается (подп. 4 п. 1 и подп. 4 п. 1.1 ст. 148 НК РФ).

Таким образом, НДС, предъявленный налогоплательщику после 1 июля 2019 года при приобретении товаров, работ, услуг на территории Российской Федерации для осуществления операций по оказанию консультационных и маркетинговых услуг иностранному лицу, принимаются к вычету в порядке и на условиях, предусмотренных ст. 171 и 172 НК РФ.

В целях ведения раздельного учета НДС при осуществлении налогоплательщиком операций как подлежащих налогообложению, так и освобождаемых от налогообложения НДС, операции по реализации работ и услуг, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации на основании ст. 148 НК РФ, отнесены к операциям, подлежащим налогообложению НДС (п. 2 и 4 ст. 170 НК РФ).

На основании изложенного российская компания, оказывающая как услуги на территории Российской Федерации, так и консультационные и маркетинговые услуги иностранным лицам, местом реализации которых не признается Российская Федерация, имеет право на принятие к вычету НДС по приобретаемым товарам, работам, услугам, используемым при оказании всех этих услуг.

Письмо Минфина России от 21.06.2021 № 03-07-08/48769

О налоге на имущество организаций в отношении капитальных вложений в арендованные объекты ОС

Объектами налогообложения налогом на имущество для российских компаний признается недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по

Российская компания, оказывающая как услуги на территории РФ, так и консультационные и маркетинговые услуги иностранным лицам, местом реализации которых не признается Российская Федерация, имеет право на принятие к вычету НДС по приобретаемым товарам, работам, услугам, используемым при оказании всех этих услуг

концессионному соглашению), учитываемое на балансе компании в качестве объектов ОС в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, в случае когда налоговая база в отношении такого имущества определяется согласно п. 1 ст. 375 НК РФ, если иное не предусмотрено ст. 378 и 378.1 НК РФ (п. 1 ст. 374 НК РФ).

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об ОС установлены ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н), согласно которому актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве ОС, если одновременно выполняются условия, установленные п. 4 ПБУ 6/01, в том числе объект должен быть предназначен для использования в течение длительного времени, то есть срока продолжительностью свыше 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев (подп. «б» п. 4 ПБУ 6/01).

В составе основных средств учитываются также капитальные вложения в арендованные объекты ОС (п. 5 ПБУ 6/01). При этом затраты на модернизацию и реконструкцию ОС после их окончания увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются его первоначально принятые нормативные показатели функционирования (п. 27 ПБУ 6/01).

Таким образом, если затраты в арендованный на срок менее 12 месяцев объект недвижимого имущества не отвечают условиям п. 4, 5 и 27 ПБУ 6/01, то они не подлежат обложению налогом на имущество.

С 1 января 2022 года порядок признания затрат в качестве капитальных вложений и активов – в качестве ОС регламентируется ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» и ФСБУ 6/2020 «Основные средства». Согласно новым стандартам затраты на неотделимые улучшения в арендованный объект недвижимого имущества включаются в капитальные вложения, а по их завершении признаются объектом ОС (п. 18 ФСБУ 26/2020) при условии, если они соответствуют условиям п. 6 ФСБУ 26/2020 и п. 4 ФСБУ 6/2020, то есть если понесенные затраты обеспечивают в будущем получение экономических выгод в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев.

Письмо Минфина России от 22.06.2021 № 03-05-05-01/48860

Об НДФЛ и страховых взносах при оплате организацией стоимости лечения работников от коронавирусной инфекции, не предусмотренного договором ДМС

НДФЛ

При расчете налоговой базы по НДФЛ учитываются суммы страховых взносов, если указанные суммы вносятся за физических лиц из средств работодателей либо из средств компаний или ИП, не являющихся работодателями в отношении тех физических лиц, за которых они вносят страховые взносы, за исключением случаев, когда страхование физических лиц производится по договорам обязательного страхования, договорам добровольного личного страхования или договорам добровольного пенсионного страхования (п. 3 ст. 213 НК РФ). При этом суммы страховых взносов, уплаченные по договорам ДМС из средств компании за работников и членов их семей, в налоговую базу по НДФЛ не включаются.

Помимо этого, не подлежат обложению НДФЛ суммы, уплаченные работодателями за оказание медицинских услуг своим работникам, их супругам, родителям, детям (в том числе усыновленным), подопечным в возрасте до 18 лет, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по старости, и оставшиеся в распоряжении работодателей после уплаты налога на прибыль (п. 10 ст. 217 НК РФ). В частности, доходы освобождаются от налогообложения в случае безналичной оплаты работодателями медицинским организациям расходов на оказание медицинских услуг налогоплательщикам, а также в случае выдачи наличных денежных средств, предназначенных на эти цели, непосредственно налогоплательщику (членам его семьи, родителям, законным представителям) или зачисления средств, предназначенных на эти цели, на счета налогоплательщиков в банках (абз. 4 п. 10 ст. 217 НК РФ).

Если затраты в арендованный на срок менее 12 месяцев объект недвижимого имущества не отвечают условиям п. 4, 5 и 27 ПБУ 6/01, то они не подлежат обложению налогом на имущество

Таким образом, суммы, уплаченные работодателями за оказание медицинских услуг своим работникам, освобождаются от НДФЛ на основании п. 10 ст. 217 НК РФ при выполнении условий, установленных данным положением, одним из которых является оплата работодателем стоимости медицинских услуг медицинским организациям.

Страховые взносы

Платежи по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов за этих застрахованных лиц, не подлежат обложению страховыми взносами (подп. 5 п. 1 ст. 422 НК РФ).

В связи с этим при заключении компанией договора ДМС на срок не менее одного года, предусматривающего оплату страховщиками медицинских расходов работников (застрахованных лиц), суммы платежей компании по данному договору не подлежат обложению страховыми взносами.

А в случае если лечение или реабилитация работников от коронавирусной инфекции проводились на основании дополнительного соглашения к договору ДМС, заключенному на срок не менее года, или нового договора ДМС, который также был заключен на срок не менее года, то суммы платежей организации также не подлежат обложению страховыми взносами.

Письмо Минфина России от 29.06.2021 № 03-04-06/51279

Об НДФЛ и страховых взносах с сумм выплат дистанционным работникам из других городов в виде компенсаций расходов на оплату проезда, расходов на наем жилого помещения, на оплату суточных при направлении их для выполнения трудовых обязанностей на стационарное рабочее место, если такие расходы предусмотрены локальным нормативным актом компании и трудовыми договорами

НДФЛ

Все виды компенсационных выплат, установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления (в пределах норм), не подлежат НДФЛ (п. 1 ст. 217 НК РФ). Это распространяется также на компенсации, связанные, в частности, с исполнением работником своих трудовых обязанностей, включая направление в служебную командировку.

Если в соответствии с положениями Трудового кодекса РФ поездка работника, выполняющего работу дистанционно, для выполнения служебного поручения работодателя признается командировкой, к суммам возмещения командировочных расходов работника применяются нормы п. 1 ст. 217 НК РФ.

Страховые взносы

Выплаты и иные вознаграждения, начисляемые, в частности, в рамках трудовых отношений, за исключением сумм, указанных в ст. 422 НК РФ, являются объектом для начисления страховых взносов (подп. 1 п. 1 ст. 420, п. 1 ст. 421 НК РФ).

Расходы на командировку работника (суточные, предусмотренные п. 1 ст. 217 НК РФ, фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, расходы по найму жилого помещения и др.), оплаченные компанией, не подлежат обложению страховыми взносами (п. 2 ст. 422 НК РФ).

В случае если поездка работника, выполняющего работу дистанционно, для выполнения своих трудовых обязанностей к месту нахождения работодателя признается командировкой в соответствии с трудовым законодательством Российской Федерации, то к суммам возмещения командировочных расходов дистанционного работника применяются положения п. 2 ст. 422 НК РФ.

Письмо Минфина России от 23.07.2021 № 03-04-05/59241

Если лечение или реабилитация работников от коронавирусной инфекции проводились на основании дополнительного соглашения к договору ДМС, заключенному на срок не менее года, или нового договора ДМС, который также был заключен на срок не менее года, то суммы платежей организации также не подлежат обложению страховыми взносами

Об НДС при предоставлении белорусским хозяйствующим субъектом исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности российской организации

Применение косвенных налогов в торговых отношениях государств – членов Евразийского экономического союза, в том числе Российской Федерации и Республики Беларусь, осуществляется в соответствии с Договором о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014 и Протоколом о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (приложение № 18 к Договору от 29.05.2014).

Так, на основании п. 28 раздела IV Протокола взимание косвенных налогов при выполнении работ и оказании услуг осуществляется в государстве – члене ЕАЭС, территория которого признается местом реализации работ, услуг. При этом налоговая база, ставки косвенных налогов, порядок их взимания и налоговые льготы определяются в соответствии с законодательством государства – члена ЕАЭС, территория которого признается местом реализации.

Перечень услуг, местом реализации которых признается территория государства – члена ЕАЭС, установлен подп. 4 п. 29 вышеуказанного Протокола. Данное положение применяется в том числе при передаче, предоставлении, уступке патентов, лицензий, иных документов, удостоверяющих права на охраняемые государством объекты промышленной собственности, торговых марок, товарных знаков, фирменных наименований, знаков обслуживания, авторских, смежных прав или иных аналогичных прав.

Таким образом, местом реализации операций по предоставлению белорусским хозяйствующим субъектом российской организации исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности признается территория Российской Федерации и, соответственно, такие операции являются объектом налогообложения НДС в Российской Федерации.

Письмо Минфина России от 23.07.2021 № 03-07-13/1/59211

О возможности применения комитентом вычета по НДС, предъявленному комиссионером при реализации товаров по договору комиссии

При расчете НДС, подлежащего уплате, налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму НДС, исчисленную по операциям, признаваемым объектами налогообложения, на суммы НДС по товарам, работам, услугам, приобретаемым для осуществления операций, подлежащих налогообложению НДС (п. 1, 2 ст. 171 НК РФ).

Вычету подлежит НДС, предъявленный продавцами налогоплательщику при приобретении товаров, работ, услуг (п. 1 ст. 172 НК РФ). Вычет производится на основании счетов-фактур после принятия на учет товаров, работ, услуг и при наличии соответствующих первичных документов.

Налоговым кодексом РФ предусмотрен вычет НДС по приобретаемым товарам, работам, услугам при условии, что такие товары, работы, услуги используются налогоплательщиком НДС в предпринимательской деятельности. Принятие к вычету у комитента НДС, предъявленного комиссионером физическим лицам при реализации товаров, положениями Налогового кодекса РФ не предусмотрено.

Письмо Минфина России от 23.07.2021 № 03-07-08/59204

О документальном подтверждении обоснованности применения ставки НДС 0% при экспорте товаров, пересылаемых в международных почтовых отправлениях

В целях подтверждения (после 1 апреля 2020 года) права на применение ставки НДС в размере 0% при экспорте товаров, пересылаемых в международных почтовых отправлениях, налогоплательщик представляет в налоговые органы сведения из деклараций на товары либо из таможенных деклараций CN 23 в виде реестра в электронной форме, установленного абз. 12 п. 15 ст. 165 НК РФ. Основание – подп. 7 п. 1 ст. 165 НК РФ (в редакции Федерального закона от 29.09.2019 № 325-ФЗ).

Письмо Минфина России от 23.07.2021 № 03-07-08/59205

Налоговым кодексом РФ предусмотрен вычет НДС по приобретаемым товарам, работам, услугам при условии, что такие товары, работы, услуги используются налогоплательщиком НДС в предпринимательской деятельности

Об НДФЛ с сумм возмещения вреда, причиненного имуществу потребителя, и компенсации морального вреда

При определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме, или право на распоряжение которыми у него возникло (п. 1 ст. 210 НК РФ).

Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме в случае возможности ее оценить и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить и определяемую согласно гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ (ст. 41 НК РФ).

Вред, причиненный жизни, здоровью или имуществу потребителя вследствие конструктивных, производственных, рецептурных или иных недостатков товара, работы, услуги, подлежит возмещению в полном объеме (п. 1 ст. 14 Закона РФ от 07.02.1992 № 2300-1 «О защите прав потребителей»).

На основании изложенного следует вывод о том, что суммы документально подтвержденного возмещения вреда, причиненного имуществу потребителя, производимого в соответствии с положениями Закона о защите прав потребителей, не являются доходом налогоплательщика и не учитываются при определении налоговой базы по НДФЛ.

Моральный вред, причиненный потребителю вследствие нарушения изготовителем (исполнителем, продавцом, уполномоченной организацией или уполномоченным ИП, импортером) прав потребителя, предусмотренных законами и правовыми актами РФ, регулирующими отношения в области защиты прав потребителей, подлежит компенсации причинителем вреда при наличии его вины (ст. 15 Закона о защите прав потребителей). Размер компенсации морального вреда определяется судом и не зависит от размера возмещения имущественного вреда.

Все виды компенсационных выплат, установленных на законодательном уровне, связанные, в частности, с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья, не подлежат обложению НДФЛ (п. 1 ст. 217 НК РФ).

Оснований для освобождения от обложения НДФЛ выплат, производимых организацией в досудебном порядке, в Налоговом кодексе РФ нет.

Письмо Минфина России от 23.07.2021 № 03-04-05/59234

Все виды компенсационных выплат, установленных на законодательном уровне, связанные, в частности, с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья, не подлежат обложению НДФЛ

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

Обзор писем ФНС России

О составе реквизита фискальных документов «предмет расчета» (тег 1059) при осуществлении расчетов пользователем в качестве комиссионера и об отражении в кассовом чеке агентского вознаграждения

Форматы фискальных документов версии 1.2 утверждены приказом ФНС России от 14.09.2020 № ЕД-7-20/662@ «Об утверждении дополнительных реквизитов фискальных документов и форматов фискальных документов, обязательных к использованию». Так, в соответствии с примечанием 10 к таблице 97 приложения № 2 данного приказа ФНС России в составе реквизита «предмет расчета» (тег 1059) реквизиты «признак агента по предмету расчета» (тег 1222), «данные поставщика» (тег 1224) и реквизит «ИНН поставщика» (тег 1226) включаются в состав реквизита «предмет расчета» (тег 1059) в случае, если указанные реквизиты содержат сведения об осуществлении расчетов пользователем, в том числе в качестве комиссионера. При этом реквизит «ставка НДС» (тег 1199) включается в состав реквизита «предмет расчета» (тег 1059) в случае, когда предмет расчета облагается НДС.

Если вознаграждение выделяется отдельной суммой и оплачивается покупателем, то его необходимо отражать отдельным предметом расчета без указания признака агента (значение реквизита «признак предмета расчета» (тег 1212) – 4 в электронной форме, «УСЛУГА», или «У», или может не печататься – в печатной форме).

Если вознаграждение входит в стоимость комиссионного товара, то отдельно выделять сумму вознаграждения в кассовом чеке не нужно.

Письмо ФНС России от 21.06.2021 № АБ-4-20/8667@

О применении простой электронной подписи при оформлении первичных учетных документов для целей налога на прибыль и бухучета

Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом (ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»). Первичные учетные документы также являются подтверждением данных налогового учета (ст. 313 НК РФ).

Первичный учетный документ может быть составлен на бумажном носителе или в виде электронного документа, подписанного электронной подписью (п. 5 ст. 9 Федерального закона № 402-ФЗ). При этом Федеральным законом № 402-ФЗ не определено, какой вид электронной подписи в соответствии с требованиями Федерального закона от 06.04.2011 № 63-ФЗ «Об электронной подписи» необходимо применять хозяйствующими субъектами при подписании первичных учетных документов в электронной форме.

Так, по правилам Федерального закона № 63-ФЗ электронные документы, обрабатываемые в рамках соглашений между участниками электронного взаимодействия, подписанные простой электронной подписью, признаются равнозначными документу на бумажном носителе, подписанному собственноручной подписью, но при условии выполнения требований ст. 9 Федерального закона № 63-ФЗ.

Таким образом, при оформлении первичных учетных документов хозяйствующий субъект вправе организовать электронный документооборот, применяя простую электронную подпись, при условии соблюдения требований Федерального закона № 63-ФЗ.

Письмо ФНС России от 21.06.2021 № ЕА-3-26/4451@

О направлении организацией, осуществляющей услуги связи, кассового чека в электронной форме при оплате услуг покупателем (клиентом) через кредитную организацию

При осуществлении расчетов в Российской Федерации пользователь ККТ обязан выдать кассовый чек или бланк строгой отчетности на бумажном носителе или (в случае предоставления покупателем пользователю ККТ до момента расчета абонентского номера либо адреса электронной почты) направить кассовый чек или бланк строгой отчетности в электронной форме покупателю на предоставленные абонентский номер либо адрес электронной почты (при наличии технической возможности). Так установлено п. 2 ст. 1.2 Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники».

При оплате услуг связи через кредитную организацию, например через терминал или онлайн-банк, компания, оказывающая услуги связи, должна сформировать и передать покупателю кассовый чек на абонентский номер либо адрес электронной почты, предоставленные ей перед осуществлением расчета. При заключении договора рекомендуется известить покупателя о возможности направления на указанные абонентский номер либо адрес электронной почты кассового чека в электронной форме.

Если перед осуществлением расчета пользователь представил иные абонентский номер либо адрес электронной почты, отличные от указанных ранее при заключении договора, то направить кассовый чек необходимо на новый абонентский номер либо новый адрес электронной почты.

Письмо ФНС России от 25.06.2021 № АБ-4-20/8918@

О получении субсидии субъектом МСП, если осуществляемый вид деятельности по коду ОКВЭД не является основным и не входит в перечень пострадавших от коронавируса отраслей

Правила предоставления в 2020 году субсидий из федерального бюджета субъектам малого и среднего предпринимательства и социально ориентированным некоммерческим организациям на проведение мероприятий по профилактике

При оформлении первичных учетных документов хозяйствующий субъект вправе организовать электронный документооборот, применяя простую электронную подпись, при условии соблюдения требований Федерального закона № 63-ФЗ

Счета-фактуры, содержащие реквизиты прослеживаемости товаров, не должны шифроваться

новой коронавирусной инфекции утверждены Постановлением Правительства РФ от 02.07.2020 № 976.

В случае если осуществляемый юридическим лицом или ИП вид деятельности по коду ОКВЭД не является основным видом экономической деятельности согласно ЕГРЮЛ по состоянию на 10 июня 2020 года, то констатируется невыполнение положений Правил Постановления № 976, что исключает возможность получения указанным юридическим лицом субсидий.

Например, если основным видом деятельности юридического лица (ООО) по состоянию на 10 июня 2020 года заявлен ОКВЭД 68.32 «Управление недвижимым имуществом за вознаграждение или на договорной основе», то следует учитывать, что такой вид экономической деятельности не содержится в перечне отраслей российской экономики, требующих поддержки для проведения мероприятий по профилактике новой коронавирусной инфекции (приложение № 3 к Правилам).

Вместе с тем реестр, указанный в абз. 4 п. 3 Правил, формируется и представляется в ФНС России Минэкономразвития РФ в срок до 10 июля 2020 года.

Если в данном перечне налогоплательщиков, сформированном Минэкономразвития РФ, ООО отсутствует, то, следовательно, невыполнение юридическим лицом положений п. 3 Правил исключает возможность получения указанным юридическим лицом субсидий.

Письмо ФНС России от 01.07.2021 № БС-18-11/1336@

О выставлении в зашифрованном виде счетов-фактур, содержащих реквизиты прослеживаемости товара

Процедуры документооборота между участниками электронного взаимодействия в рамках выставления и получения счетов-фактур в электронной форме ТКС с применением усиленной квалифицированной ЭЦП, в том числе содержащих регистрационные номера партии товара, подлежащего прослеживаемости, в случаях, предусмотренных п. 5 ст. 169 НК РФ, установлены приказом Минфина России от 05.02.2021 № 14н. При реализации товаров, подлежащих прослеживаемости, счета-фактуры выставляются в электронной форме (ст. 169 НК РФ).

По мнению ФНС России, счета-фактуры, содержащие реквизиты прослеживаемости товаров, в соответствии с приказом Минфина России от 05.02.2021 № 14н не должны шифроваться при их передаче вне зависимости от наличия или отсутствия шифрования канала передачи данных, используемого для этих целей.

Письмо ФНС России от 12.07.2021 № СД-4-26/9778@

О заполнении корректировочного счета-фактуры в электронной форме на отгруженные товары, страной происхождения которых не является РФ

Формат корректировочного счета-фактуры, формат представления документа, подтверждающего согласие покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав, включающий в себя корректировочный счет-фактуру, и формат представления документа, подтверждающего согласие покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав, в электронной форме утверждены приказом ФНС России от 12.10.2020 № ЕД-7-26/736@.

Что касается налогоплательщиков, формирующих корректировочные счета-фактуры в электронной форме на отгруженные товары, страной происхождения которых не является Российская Федерация, то в целях соблюдения требований постановления Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 при заполнении граф 10, 10а и 11 формы корректировочного счета-фактуры до внесения соответствующих изменений в формат, то они (налогоплательщики) могут использовать структуру элемента «Информационное поле события (факта хозяйственной жизни) 2 (ИнфПолФХЖ2)» таблицы 5.12 формата. То есть формировать сведения в элементах, приведенных в таблице 5.13 формата:

- «Идентификатор» – указывается наименование вводимого реквизита («цифровой код страны происхождения», или «краткое наименование страны происхождения», или «регистрационный номер декларации на товары»);

- «Значение» – ставится конкретный код, или краткое наименование страны происхождения, или конкретный регистрационный номер декларации на товары соответственно.

Письмо ФНС России от 19.07.2021 № СД-4-26/10096@

Об учете в целях налога на прибыль внесенного денежного вклада в имущество организации при реализации долей в уставном капитале

С 1 января 2021 года Федеральным законом от 09.11.2020 № 368-ФЗ внесены изменения в ст. 268 НК РФ. Так, согласно подп. 2.1 п. 1 ст. 268 НК РФ в новой редакции при реализации имущественных прав, долей, паев налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на цену приобретения данных имущественных прав, долей и на сумму расходов, связанных с их приобретением и реализацией, а также на величину вклада в виде денежных средств, уменьшенных на сумму денежных средств, указанных в подп. 11.1 п. 1 ст. 251 НК РФ, в имущество компаний, доли которых были приобретены, если иное не предусмотрено п. 10 ст. 309.1 или п. 2.2 ст. 277 НК РФ.

Величина вклада в виде денежных средств в имущество компании, уменьшающая доходы от реализации долей, рассчитывается пропорционально реализуемым долям в общей величине долей, принадлежащих налогоплательщику.

Таким образом, при определении налоговой базы по налогу на прибыль по доходам от реализации долей налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций, в том числе на величину внесенного им ранее вклада в имущество компании в виде денежных средств. Денежный вклад в имущество компании, осуществленный налогоплательщиком до внесения изменений, может быть учтен им при определении налоговой базы по налогу на прибыль от реализации долей в уставном капитале после 1 января 2021 года.

Письмо ФНС России от 23.07.2021 № СД-4-3/10425@

О заполнении раздела 4 декларации по налогу на имущество организаций в отношении движимого имущества на балансе обособленного подразделения, расположенного за пределами субъектов РФ

Раздел 4 налоговой декларации заполняется в отношении всех объектов движимого имущества, учитываемых на балансе компании в качестве объектов ОС. Он заполняется один раз и подается в составе налоговой декларации за соответствующий налоговый период (п. 8.1 Порядка заполнения налоговой декларации, утвержденного приказом ФНС России от 14.08.2019 № СА-7-21/405@). Компания самостоятельно выбирает ИФНС, в которую представить раздел 4.

При заполнении раздела 4 налоговой декларации в отношении движимого имущества, учтенного на балансе обособленного подразделения компании, расположенного за пределами субъектов РФ, по графе «Субъект Российской Федерации (код)» указывается код «99» («Иные территории, включая город и космодром Байконур») по месту учета на балансе указанного движимого имущества, а по графе «Среднегодовая стоимость объектов движимого имущества (в рублях)» ставится его среднегодовая стоимость.

Письмо ФНС России от 27.07.2021 № СД-4-21/10563@

О применении реквизита «мера количества предмета расчета» в кассовом чеке и об ответственности за неуказание в нем наименования товара или услуги

Реквизит «мера количества предмета расчета» (тег 2108) можно было не включать в состав кассового чека отдельными категориями пользователей контрольно-кассовой техники до 1 февраля 2021 года (таблица 97 приложения № 2 к приказу ФНС России от 14.09.2020 № ЕД-7-20/662@ «Об утверждении дополнительных реквизитов фискальных документов и форматов фискальных документов, обязательных к использованию»).

После 1 февраля 2021 года реквизит «мера количества предмета расчета» (тег 2108) должен включаться в состав кассового чека всеми пользователями контрольно-кассовой техники, применяющими формат фискальных документов версии 1.2, в отношении всех видов товаров:

Величина вклада в виде денежных средств в имущество компании, уменьшающая доходы от реализации долей, рассчитывается пропорционально реализуемым долям в общей величине долей, принадлежащих налогоплательщику

Налоговый агент при расчете НДФЛ вправе произвести зачет сумм излишне удержанного и уплаченного НДФЛ в бюджет с налоговых баз налогоплательщика, превышающих 5 млн рублей, в счет уплаты НДФЛ по иным работникам организации

- не подлежащих обязательной маркировке;
- штучных товаров, подлежащих обязательной маркировке;
- мелких товаров, подлежащих обязательной маркировке.

За отсутствие в кассовом чеке наименования товара или услуги предусмотрен штраф (ч. 4 ст. 14.5 КоАП РФ).

Письмо ФНС России от 28.07.2021 № АБ-4-20/10633@

О представлении в целях транспортного налога сообщения о наличии у организации транспортных средств, в том числе незарегистрированных

Сообщение о наличии у налогоплательщика-организации транспортных средств, признаваемых объектами налогообложения, представляется в ИФНС с приложением копий документов, подтверждающих государственную регистрацию транспортных средств (абз. 2 п. 2.2 ст. 23 НК РФ).

Лист с информацией о транспортных средствах сообщения заполняется по каждому транспортному средству, зарегистрированному в соответствии с законодательством РФ (п. 17 приложения № 3 к приказу ФНС России от 25.02.2020 № ЕД-7-21/124@).

В связи с этим у налогоплательщика нет обязанности предоставлять в ИФНС сообщение в отношении транспортных средств, не зарегистрированных в соответствии с законодательством РФ.

Письмо ФНС России от 03.08.2021 № СД-4-21/10911@

О налоге на имущество организаций в отношении объектов недвижимости вида «гараж»

В отношении гаражей, признаваемых объектами налогообложения по налогу на имущество, налоговая база определяется как кадастровая стоимость (подп. 4 п. 1 ст. 378.2 НК РФ). Особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости гаражей устанавливаются законом субъекта РФ (п. 2 ст. 372, п. 2 ст. 378.2 НК РФ).

Применение к объектам недвижимого имущества вида «гараж» особенностей определения налоговой базы не зависит от их фактического использования, а осуществляется исходя из сведений об этих объектах, имеющихся в ЕГРН, и соответствующих первичных документов. Аналогичная позиция изложена в письме Минфина России от 04.12.2020 № 03-05-05-01/105908.

Письмо ФНС России от 06.08.2021 № СД-4-21/11169@

О зачете налоговым агентом суммы излишне удержанного и уплаченного в бюджет НДФЛ с налоговых баз, превышающих 5 млн руб.

При утрате сотрудником статуса налогового резидента РФ работодатель (налоговый агент) производит перерасчет НДФЛ по ставке 30% с зачетом ранее уплаченного налога по ставкам 13% и 15%. Такой перерасчет осуществляется с начала налогового периода.

Если в течение налогового периода сотрудник, наоборот, приобрел статус налогового резидента РФ и его статус больше не будет меняться, то доход, полученный сотрудником с начала налогового периода, подлежит налогообложению по ставке 13% либо 15% (в зависимости от суммы дохода).

Налоговый агент при расчете НДФЛ вправе произвести зачет сумм излишне удержанного и уплаченного НДФЛ в бюджет с налоговых баз налогоплательщика, превышающих 5 млн рублей, в счет уплаты НДФЛ по иным работникам организации.

Письмо ФНС России от 13.08.2021 № СД-4-11/11455@

О категориях квалифицированных электронных подписей для использования с 01.01.2022 в ЕГАИС

С 1 января 2022 года в единой государственной автоматизированной информационной системе объема производства и оборота этилового спирта, алкогольной и

спиртосодержащей продукции (ЕГАИС) рассматриваются следующие категории электронных подписей:

- квалифицированная ЭЦП юридического лица, сертификат которой содержит указание в качестве владельца квалифицированного сертификата физического лица, действующего от имени юридического лица без доверенности;
- квалифицированная ЭЦП индивидуального предпринимателя, сертификат которой содержит указание в качестве владельца квалифицированного сертификата физического лица, являющегося ИП, в качестве владельца данного сертификата;
- квалифицированная ЭЦП физического лица, являющегося представителем юридического лица, уполномоченного действовать от имени юридического лица на основании доверенности, выданной его представителем, действующим от его имени без доверенности, совместно с представлением доверенности в электронной форме в машиночитаемом виде;
- квалифицированная ЭЦП физического лица, уполномоченного действовать от имени индивидуального предпринимателя на основании доверенности, выданной таким ИП, совместно с представлением доверенности в электронной форме в машиночитаемом виде.

Письмо ФНС России от 19.08.2021 № ЕА-3-26/5773@

А.А.Родионов, налоговый эксперт

Обзор арбитражной практики: июль – август 2021

Техпаспорт может показать искажение амортизации

Определяя нормы амортизации, стоит учитывать характеристики основных средств. Они прописаны в документах на оборудование. В том числе в техпаспортах, из которых ясно: спорные объекты позволяют автоматизировать техпроцессы и контролировать их. Такие основные средства принадлежат пятой амортизационной группе со сроком эксплуатации свыше семи лет, но не более десяти (постановление Правительства России от 01.01.02 № 1). Фирма неправомерно считает технику предназначенной только для контроля и включаемой во вторую амортизационную группу. Предприятием завышены нормы амортизации, ему справедливо доначислен налог на прибыль – заключил АС Московского округа (постановление от 09.08.21 № А40-107082/2020).

Расходы не связаны с взысканием

Если фирма не принимала меры по взысканию долгов, то их нельзя включить в расходы – даже когда задолженность стала безнадежной. Так заявила инспекция. Ее мнение совпадает с письмом ФНС России от 27.02.18 № СД-4-3/3887@.

Но письмо относится к банку, который не стал требовать проценты с заемщика. Его нельзя применить к другим ситуациям. В частности к той, когда средства не получены от покупателей или заказчиков. Налогоплательщик не отказывался от истребования этих долгов. Они возникли после реализации. Значит, связаны с деятельностью, направленной на получение доходов. Это, как следует из пункта 1 статьи 252 НК РФ, показывает обоснованность издержек. И становится первым доводом в защиту компании.

Второй довод – подпункт 2 пункта 2 статьи 265 НК РФ. Он разрешает отнести безнадежные долги на расходы. Там не сказано о необходимости предварительных мер по взысканию. Поэтому и без них можно уменьшить прибыль – заключил АС Московского округа (постановление от 07.07.21 № А40-307656/2019). Его вывод соответствует определению ВС РФ от 19.01.18 № 305-КГ17-14988 и письму Минфина России от 13.01.20 № 03-03-06/1/569.

Вместе с тем налогоплательщику лучше подчеркнуть: он пытался получить средства. Это, к примеру, видно из претензий, ранее высланных должнику. Их наличие не позволяет обвинить в бездействии и в намеренном завышении

Если контрагент признал претензию, то нужно заново исчислять трехлетний срок давности. Если же в ответе на претензию не сказано о признании долга, то срок давности не прерывают, новый отсчет не нужен. Это видно из пункта 20 постановления Пленума Верховного суда от 29.09.15 № 43

долгов. Следовательно, снижает налоговые риски.

Если опровергнута доставка, то не учтут и закупку

Проверяя реальность закупок, инспекция изучила информацию по поставщикам. И выяснила – у продавцов нет техники для доставки товаров, они не приглашали перевозчиков. Аналогичная ситуация у налогоплательщика. Невозможность доставки товара, налоговые нарушения контрагентов, минимальная численность их работников... – все это показывает фиктивность сотрудничества. Так решил АС Московского округа. Он не признал расходы на приобретение товаров, одобрил доначисление НДС и налога на прибыль (постановление от 11.08.21 № А40-167582/2020).

Хотя фиктивность закупок не единственное возможное объяснение. Не исключено, что ценности приобретены и доставлены. Например, неофициальными перевозчиками, операции с которыми не отражены в учете. Сотрудничество с ними опасно, поскольку повышает налоговые риски. Ведь многим приходится судиться, отстаивая реальность закупок и доставки. Причем победа организации не гарантирована. Шансы на успех возрастают, если сделки подтверждены косвенными аргументами. Например, показаниями водителей (о реальности перевозок). Они помогли оспорить доначисления в деле, ранее изученным АС Московского округа (постановление от 24.11.14 № А40-18288/14). Пригодится и журнал регистрации въезда автотранспорта либо иной подобный регистр. Его может вести охранная структура или владелец склада, арендуемого налогоплательщиком. Если в этом журнале отражено поступление грузов налогоплательщику, то проще отстоять расходы (постановление АС Московского округа от 04.09.17 № А40-179934/2016). Доставку подтверждает и пропуск, оформленный на автомобиль.

Условия оплаты защищают компанию

Сотрудничество с посредниками направлено только на искусственное увеличение расходов и вычетов. Товар можно закупать напрямую у производителя, – указали чиновники, доначислив НДС и налог на прибыль.

Возражая, можно опираться на несколько аргументов. В частности, на реальность деятельности посредников и предоставление ими отчетности. Вдобавок они не требовали предоплат и даже вводили отсрочку – пояснил налогоплательщик, ссылаясь на условия договоров. Еще в них закреплена доставка поставщиком. Это также выгодно покупателю, поскольку избавляет от расходов на перевозку. Сообщив об этом, налогоплательщик перешел к условиям производителей. Это зарубежные компании, необходимо таможенное оформление. Но у налогоплательщика нет нужных специалистов. Доказательство – штатное расписание, переданное в суд.

Также в арбитраж предъявлены письма изготовителей. Там подчеркнуто: они общались с налогоплательщиком и не договорились об условиях сотрудничества. В частности, производители не отказались от своего требования о предоплате. Кроме того, не будут доставлять товары (в отличие от посредников). Все это показывает неоправданность прямых закупок. Так решил Девятый ААС, отменяя доначисления (постановление от 17.03.21 № 09АП-3394/2021). С ним согласился АС Московского округа (постановление от 06.07.21 № А40-244251/2019).

ИФНС проверяет размещение рекламы

По утверждению компании, она размещала рекламу через посредников. Их счета оплачены организацией. Значит, она правомерно вычитает НДС и учитывает расходы. Это вывод, с которым

Если реклама в Интернете подтверждена, то расходы на нее полностью уменьшают облагаемую прибыль (письмо Минфина России от 21.03.19 № 03-03-07/18919). Тот же подход для рекламы по телевидению (п. 4 ст. 264 НК РФ)



не согласны фискалы. Они обратились к владельцам сайтов и телеканалов, где следовало разместить рекламные ролики. Там не подтвердили трансляцию рекламы. Отсюда очевидна неосмотрительность налогоплательщика (ему стоило убедиться в исполнении договоров посредниками) и отсутствие операций, направленных на получение дохода. Инспекция законно доначислила НДС и налог на прибыль – решил АС Московского округа (постановление от 23.07.21 № А40-108286/2019).

Суд отменил взносы при аренде

Сотруднику возмещены расходы на аренду жилья в городе, где он работает. Начислять ли страховые взносы? Чиновники отвечают утвердительно (письмо Минфина России от 19.03.21 № 03-15-06/19723 и др.). Для судей же важно – как оформили компенсацию.

Не исключено, что ее нет в трудовом контракте и в других документах по оплате труда. Она может быть закреплена в колдоговоре, но в разделе по соцгарантиям. Кроме того, выплата не зависит от оклада, результатов труда, должности, сложности работы, иных трудовых показателей. Значит, она не связана с трудовыми отношениями, а именно такая связь – основание для взносов. Так указывают судьи, опираясь на пункт 1 статьи 420 НК РФ и на статью 20.1 Федерального закона от 24.07.98 № 125-ФЗ. Они признают выплату социальной, которую Верховный суд освободил от взносов (определение от 21.03.19 № 306-ЭС19-1713 и др.). Их не берут и с компенсации за аренду жилья – решил Десятый ААС (постановление от 19.04.21 № 09АП-14170/2021). Его поддержал АС Московского округа (постановление от 05.07.21 № А40-67239/2020).

Подчеркнем – взносы отменяет только суд. И лишь в ситуации, когда компенсация не включена в расходы на оплату труда и не уменьшает облагаемую прибыль. Поэтому арбитражные доводы чаще используют убыточные организации. Прибыльные закрепляют компенсацию в трудовых договорах или в иных документах по фонду оплаты труда (например, в Положении об оплате труда). Тут взносы неизбежны. Зато можно вычесть расходы из облагаемой прибыли. С этим согласны и в Минфине России (см. хотя бы письмо от 14.01.19 № 03-04-06/1153).

Соцстраховцы проиграли из-за неизвещения

Если отделением соцстрахования выявлены нарушения, то чиновники обязаны составить акт. Он нужен даже при камеральной проверке (п. 1 ст. 26.19 Федерального закона от 24.07.98 № 125-ФЗ). Далее ревизоры должны выполнить пункт 2 статьи 26.20 Закона № 125-ФЗ. То есть оповестить о времени и месте рассмотрения акта. Не сделав этого, фонд не позволил компании защитить свои интересы. Очевидно грубое нарушение прав организации. Все доначисления необходимо отменить – решил АС Московского округа (постановление от 19.08.21 № А40-53224/2020).

Суд против произвольного заявления о возврате

Если организация требует вернуть налог, то она должна сдать в инспекцию заявление по установленной форме (см. приложение № 8 к приказу ФНС России от 14.02.17 № ММВ-7-8/182@). Произвольный бланк чиновники и судьи не рассматривают. Об этом АС Московского округа напомнил в постановлении от 16.08.21 № А41-69705/2020.

Компенсацию назначают и по взносам

Если с плательщика незаконно взысканы страховые взносы, то ему положена компенсация. Ее определяют по ставке рефинансирования (сейчас 6,5 процентов годовых). И начисляют со дня, следующего за взысканием средств по день их возврата (вкл.). То есть по правилам, что действуют при неправомерном изъятии налогов (п. 5 ст. 79 НК РФ). Они применимы и для взносов – напомнил АС Московского округа (постановление от 10.08.21 № 40-148842/2020). Его вывод основан на пункте 9 статьи 79 НК РФ.

Штраф за первое нарушение снизили в 150 раз

Организация задержала персотчетность. Но просрочка незначительна, не привела к потерям фонда или физлиц, ранее подобных нарушений не было. Все это позволяет снизить штраф с 1 528 000 рублей до 10 000 рублей. Так АС

Если выплата отнесена к социальной, то это не избавит от НДФЛ. Его заставляют брать и с компенсации за аренду жилья для иногороднего работника (письмо Минфина России от 06.11.19 № 03-04-06/86166)



Московского округа сообщил в постановлении от 15.07.21 № А40-264036/2020.

В суде можно сослаться и на другие основания для смягчения санкций. В частности, на отсутствие недоимки по взносам (постановление АС Московского округа от 13.03.19 № А40-2945/2018). Или на отсутствие долгов перед бюджетом (постановление АС Московского округа от 13.09.17 № А40-211346/2016).

Требование законно и без упоминания о проверке

Инспекция вправе выставить требование о предоставлении документов и информации по контрагенту, не упоминая, с какой проверкой оно связано. Об этом напомнил АС Московского округа в постановлении от 24.08.21 № А40-194238/2020. Его мнение совпадает с определением ВС РФ от 14.04.17 № 310-КГ17-3551.

Судьи обращаются к пункту 2 статьи 93.1 НК РФ. Он позволяет направить требование «вне рамок проведения... проверок». Правда, разрешает запрашивать документы и сведения «относительно конкретной сделки». Но не сказано, что запрос возможен только по одной сделке. И не говорится о том, что ИФНС обязана раскрыть связь запроса с анализируемыми сделками. На это обратил внимание АС Московского округа. Он одобрил запрос всех данных по трехлетнему сотрудничеству с партнером.

Можно допустить, что судьи фактически расширяют кодекс (трудно приравнять трехлетнее сотрудничество и конкретную сделку). Но их подход совпадает с арбитражной практикой, где инспекция выигрывает большинство споров по предоставлению документов. Так что безопасней выполнять подобные требования ревизоров.

Льготная ставка зависит от целевого использования

Участки отнесены к землям сельхозназначения или к иным, по которым минимальна ставка земельного налога (предназначенным для жилищного строительства и пр.). Но она недопустима, если данные земли приобретены для перепродажи. Здесь очевидно нецелевое использование. Поэтому налог следует рассчитать по обычной ставке – заявили проверяющие. С ними согласился АС

Московского округа (постановления от 26.08.21 № А41-40468/2020 и № А41-40472/2020). Его мнение соответствует определению ВС РФ от 06.08.21 № 305-ЭС21-12984, письмам ФНС России от 28.12.18 № БС-4-21/25914@ и Минфина России от 29.06.20 № 03-05-05-02/55706.

Напомним, что земельный налог уменьшает облагаемую прибыль (подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ, письмо Минфина России от 17.02.16 № 03-03-06/1/8707). Для признания расходов не ждите продажи земельного участка. Если организация применяет метод начисления, то она увеличивает расходы того периода, за который определен налог (письмо Минфина России от 12.07.11 № 03-03-06/1/419). Работающие по кассовому методу уменьшают прибыль после перечисления земельного налога в бюджет.

НДС не связан с налогом на имущество

Если организация начисляет налог на имущество с кадастровой стоимости, то компания не вправе сама ее корректировать. В том числе в ситуации, когда ее приравнивали к цене приобретения имущества. Тут фирме запрещено уменьшить кадастровую стоимость на НДС, входящий в данную цену. Об этом АС Московского округа напомнил в постановлении от 05.08.21 № А40-253758/2020. Его вывод совпадает с определением ВС РФ от 15.02.21 № 305-ЭС20-23530 и с письмом ФНС России от 19.11.18 № БС-4-21/22415@.

Доначисление акцизов влияет на НДС

Организация занизила стоимость подакцизных товаров. Поэтому инспекция доначисляла акцизы. Они увеличивают налоговую базу по НДС (п. 1 ст. 154 НК РФ). Следовательно, компании стоило сдать уточненную декларацию по НДС, доплатить данный налог и пени. Если этого не сделано, то НДС и пени доначислят чиновники. Кроме того, они предъявят штраф – 20 процентов от неуплаченного НДС. Такой подход соответствует постановлению АС Московского округа от 06.07.21 № 40-47910/2020. Позиция окружного суда совпадает с мнением ВС РФ (определение от 11.05.17 № 302-КГ-17-4103).

«Уточненка» избавит от штрафа – если на день ее подачи оплачены налог и пени (п. 4 ст. 81 НК РФ)

Для валютных операций важны рабочие дни

В банк поздно сданы формы, нужные для отчетности по валютным операциям. Причем просрочка превысила 90 дней. Этого достаточно для штрафа, введенного в части 6.3-1 статьи 15.25 КоАП РФ (от 40 до 50 тысяч рублей с юрлица). Так полагают в инспекции. Там определяют 90-дневный срок по письму ФНС России от 10.08.20 № ВД-4-17/12881@. То есть в календарных днях. Аргумент чиновников – статья 4.8 КоАП РФ. Она посвящена исчислению сроков и не требует учитывать только рабочие дни.

Возражая, компания обратилась к арбитражной практике. В частности, к определению ВС РФ от 28.03.18 № 305-АД17-18495 и к пункту 48 Обзора № 3 (2018) от 14.11.18 (утвержден Президиумом Верховного суда). Им подчеркнуто: расчет срока в календарных днях – общее правило КоАП РФ, из которого возможны исключения. Одно из них – ситуация, когда штраф зависит от продолжительности просрочки. Тут

важны лишь рабочие дни (ведь именно в эти дни фирма могла выполнить свои обязанности). В изучаемом случае еще не прошло 90 рабочих дней. Поэтому санкции незаконны – заключил АС Московского округа (постановление от 26.08.21 № А40-227842/2020).

НДФЛ включают в судебные расходы

В арбитраже организацию может защищать внештатный юрист, который не зарегистрирован как адвокат или предприниматель (ч. 3 ст. 59 АПК РФ). Тогда фирма обязана начислить НДФЛ с вознаграждения, перечислить его в казну. Потом налог включают в компенсируемые судебные расходы – если предприятие выиграло спор. Они могут быть возмещены из бюджета – если проиграла госструктура. Нельзя ограничивать возмещаемые расходы тем вознаграждением, которое юрист получил «на руки» (уменьшенным на НДФЛ). Это вывод из постановления АС Московского округа от 16.08.21 № А41-93148/19. 🟡

Нормы КоАП РФ не стоит применять к срокам, введенным в Налоговом кодексе. Последние обычно исчисляют в рабочих днях (п. 6 ст. 6.1 НК РФ)

А.Н. Хрусталева, эксперт службы Правового консалтинга «ГАРАНТ», аудитор, член РСА

Отражение результатов переоценки земельного участка в промежуточном балансе

АО должно было провести переоценку земельного участка на 31.12.2020, но отчет оценщика от июня 2021 года получили только в июле 2021 года. Организация формирует промежуточный баланс. Как отразить в промежуточном балансе на 30.06.2021 результаты переоценки по состоянию на 31.12.2020? Какими документами оформить произведенную переоценку?

Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу

В промежуточном балансе на 30.06.2021 строка 1150 Основные средства должна быть отражена с учетом переоценки.

Т. к. речь идет об уценке, в июне нужно сделать запись: Дебет 91 Кредит 01. Если сумма уценки существенная, то проводка: Дебет 84 Кредит 01.

Уточненная бухгалтерская отчетность за 2020 год не подается, независимо от

того, существенно ли изменилась стоимость участка или нет. После утверждения акционерами пересмотренная отчетность не подается.

Документальное оформление приведено в Обосновании.

Обоснование вывода

Статья 10 Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации»

В случае исправления существенной ошибки предшествующего отчетного года, выявленной после утверждения бухгалтерской отчетности, утвержденная бухгалтерская отчетность за предшествующие отчетные периоды не подлежит пересмотру, замене и повторному представлению пользователям бухгалтерской отчетности

(далее – Закон об оценке) содержит обязательные требования к договору на проведение оценки.

В частности, договор должен содержать дату определения стоимости объекта оценки. Под этой датой понимается дата, по состоянию на которую определена стоимость объекта оценки. Это может быть какая-либо дата в прошлом (ретроспективная дата), см., например, решение Хабаровского краевого суда от 18.02.2016 по делу № 3а-9/2016 указано «поправка на наличие/отсутствие электрических сетей не применялась, на том основании, что застроенный земельный участок подлежит оценке как незастроенный, а также ввиду ретроспективной даты оценки».

Поэтому возможна ситуация, при которой организация, которая должна была произвести оценку, но вовремя этого не сделала, заключает договор на оценку по состоянию на прошедшую дату (в данном случае на 31.12.2020).

Организация вправе не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. То есть переоценка проводится на 31 декабря и ее можно проводить по группам однородных объектов (не обязательно проводить переоценку всех основных средств). Это следует из п. 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

При этом ни ПБУ 6/01, ни другие нормативные акты по бухгалтерскому учету не содержат определения и критерии формирования групп однородных объектов ОС. Определить такие группы организации должны самостоятельно (письмо Минфина России от 12.01.2006 № 07-05-06/2). Минфин рекомендует при их формировании исходить, в основном, из назначения этих объектов. С 2011 года земельные участки подлежат переоценке в бухгалтерском учете.

После принятия решения о переоценке объектов ОС в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость ОС, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости (второй абзац п. 15 ПБУ 6/01, п. 44 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н, далее – Методические указания).

Согласно п. 10 ПБУ 22/2010 в случае исправления существенной ошибки предшествующего отчетного года, выявленной после утверждения бухгалтерской отчетности, утвержденная бухгалтерская отчетность за предшествующие отчетные периоды не подлежит пересмотру, замене и повторному представлению пользователям бухгалтерской отчетности. Аналогичное правило закреплено в п. 9 ст. 13 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Поэтому проводки по переоценке вносятся в бухгалтер в июне 2021 года. Это можно рассматривать как исправление ошибки прошлого года, что подтверждается постановлением Арбитражного суда Московского округа от 27.06.2016 № Ф05-6295/16 по делу № А41-46439/2014. Суд указал: «заявитель фактически произвел переоценку основных средств по состоянию на 01.01.2013 в августе 2013 г. <> Правила исправления ошибок в бухгалтерском учете установлены Положением по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010 (приказ Минфина России от 28.06.2010 г. № 63н). Согласно п. 10 ПБУ 22/2010 в случае исправления существенной ошибки предшествующего отчетного года, выявленной после утверждения бухгалтерской отчетности, утвержденная бухгалтерская отчетность за предшествующие отчетные периоды не подлежит пересмотру, замене и повторному представлению пользователям бухгалтерской отчетности».

В вопросе речь идет об уценке земельного участка, переоценка производится впервые. Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки отражается по дебету счета 91 в корреспонденции с кредитом счета 01: Дебет 91 Кредит 01.

Т. к. в предыдущие периоды дооценок по участку не было, то и проводок в корреспонденции со счетом 83 не будет.

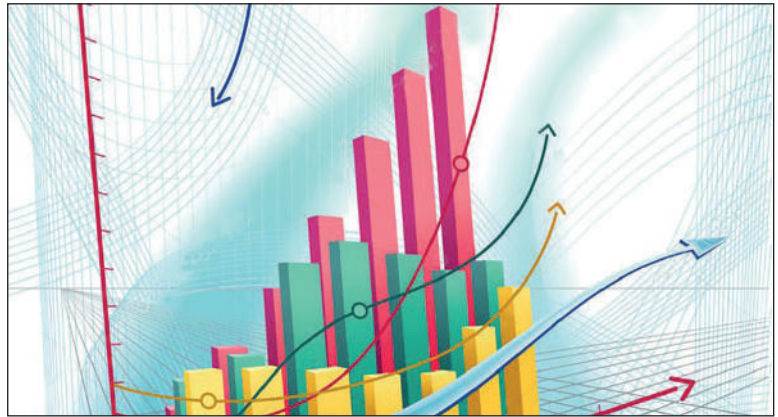
Если сумма уценки существенная, то вместо счета 91 проводку нужно сделать в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

Дебет 84 Кредит 01.

Объясняется это тем, что существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется записями по


соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде, при этом корреспондирующим счетом в записях является счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) (п. 9 ПБУ 22/2010). Существенная ошибка, выявленная после утверждения отчетности, подлежит исправлению путем пересчета сравнительных показателей бухгалтерской отчетности, как если бы эта ошибка никогда не была допущена (ретроспективный пересчет). Т.е. в случае существенности суммы уценки в отчетности 2021 года нужно отразить данные 2020 года так, как если бы переоценка была проведена вовремя.

Решение организации о проведении переоценки по состоянию на конец отчетного года оформляется соответствующим распорядительным документом (например, приказом руководителя организации). Такой документ обязателен для всех служб организации, задействованных в процессе подготовки перечня подлежащих переоценке ОС, в котором рекомендуется указать точное название, дату приобретения, сооружения, изготовления, принятия объекта ОС к бухгалтерскому учету (п. 45 Методических указаний).



Таким образом, в приказе о переоценке нужно указать:

- сотрудников, участвующих в переоценке;
- перечень объектов основных средств, подлежащих переоценке;
- точное название объектов;
- дату приобретения;
- дату принятия к учету.

Результаты переоценки оформляются в виде акта специальной комиссией с приложением всех документов, на основании которых была установлена стоимость переоцененных объектов. Данные о переоценках отражаются в Инвентарной карточке учета объекта основных средств. 

О.А. Коренева, эксперт службы Правового консалтинга «ГАРАНТ»

Налогообложение возмещения расходов сотрудникам за ПЦР-тесты на коронавирус

У организации возникла необходимость возмещения расходов сотрудникам за ПЦР-тесты на коронавирус.

Какие налоги и страховые взносы необходимо уплатить при возмещении данных расходов сотрудникам? Возможно ли принять эти расходы для цели налога на прибыль? Если возможно, то какими документами возможно подтвердить данную необходимость?

Сумму затрат на возмещение работникам оплаты тестирования на коронавирус организация вправе учесть в расходах по налогу на прибыль

Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу

Сумму затрат на возмещение работникам оплаты тестирования на коронавирус организация вправе учесть в расходах по налогу на прибыль. С этой суммы не нужно удерживать НДФЛ. Но с учетом писем Минфина России право

не начислять страховые взносы с этой суммы, скорее всего, придется отстаивать в суде.

Обоснование вывода

Статьей 212 ТК РФ обязанности по обеспечению безопасных условий и охраны труда возлагаются на работодателя.

Согласно п. 2 ст. 25 Федерального закона от 30.03.1999 № 52-ФЗ «О санитарно-эпидемиологическом благополучии населения» (далее – Федеральный закон № 52-ФЗ) юридические лица и ИП обязаны осуществлять санитарно-противоэпидемические (профилактические) мероприятия по обеспечению безопасных для человека условий труда и выполнению требований санитарных правил и иных нормативных правовых актов РФ в целях предупреждения в том числе инфекционных заболеваний.

Так, п. 1 ст. 39 Федерального закона № 52-ФЗ установлено, что на территории Российской Федерации действуют федеральные санитарные правила, утвержденные федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим федеральный государственный санитарно-эпидемиологический надзор в порядке, установленном Правительством Российской Федерации. Соблюдение санитарных правил является обязательным для граждан, индивидуальных предпринимателей и юридических лиц (п. 3 ст. 39 Федерального закона № 52-ФЗ).

В соответствии с п. 2 ст. 10 Федерального закона от 21.12.1994 № 68-ФЗ «О защите населения и территорий от чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера» (далее – Федеральный закон № 68-ФЗ) Правительство РФ устанавливает обязательные для исполнения гражданами и организациями правила поведения при введении режима повышенной готовности или чрезвычайной ситуации.

Исходя из положений п. 1 постановления Правительства РФ от 02.04.2020 № 417 граждане и организации обязаны выполнять решения Правительства РФ, Правительственной комиссии по предупреждению и ликвидации чрезвычайных ситуаций и обеспечению пожарной безопасности или должностных лиц, указанных в п. 8 (в частности, должностное лицо, определяемое законом субъекта РФ – города федерального значения) и в п. 9 ст. 4.1 Федерального закона № 68, направленные на принятие дополнительных мер по защите населения и территорий от чрезвычайных ситуаций.

В связи с чем обязательное проведение организациями тестирования предусматривается региональными нормативными актами.

Так, согласно п. 2.4-2.6 Требований из Приложения 6 к указу мэра Москвы от

05.03.2020 № 12-УМ и п. 2.6 Указа мэра Москвы от 08.06.2020 № 68-УМ «Об этапах снятия ограничений, установленных в связи с введением режима повышенной готовности», работодатель обязан обеспечить:

- проведение исследований на предмет наличия новой коронавирусной инфекции (2019-nCoV) в организациях, допущенных к проведению таких исследований в соответствии с законодательством РФ, в отношении не менее 10 процентов работников в период с 12 мая 2020 года по 31 мая 2020 года и в период с 1 июня 2020 года в течение каждых 15 календарных дней;
- взятие крови у работников для проведения лабораторного исследования методом иммуноферментного анализа (ИФА) на наличие новой коронавирусной инфекции (2019-nCoV) и иммунитета к ней в порядке и сроки, установленные Департаментом здравоохранения города Москвы. Смотрите также письмо Департамента здравоохранения г. Москвы от 18.06.2020 № 56-31-72225/20.

Налог на прибыль

В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ в целях налогообложения прибыли организаций налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов, за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ. При этом расходами признаются любые обоснованные и документально подтвержденные затраты, произведенные (понесенные) налогоплательщиком для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Соблюдение санитарных правил является обязательным для граждан, индивидуальных предпринимателей и юридических лиц (п. 3 ст. 39 Федерального закона № 52-ФЗ)



Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Согласно п. 2 ст. 252 НК РФ расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и вне-реализационные расходы.

Подпунктом 7 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, отнесены, в частности, расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Поэтому расходы организаций на оплату тестирования работников на COVID-19 (возмещение стоимости этого тестирования) с целью обеспечения нормальных (безопасных) условий труда работников учитываются для целей налогообложения прибыли организаций в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на основании подп. 7, подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ (письма Минфина России от 22.04.2021 № 03-03-06/1/30494, от 02.02.2021 № 03-03-06/3/6590, от 23.06.2020 № 03-03-10/54288, от 29.09.2020 № 03-03-06/1/84889, от 11.09.2020 № 03-03-06/1/79964, ФНС России от 27.11.2020 № БС-4-11/19575@).

Подтвердить необходимость проведения тестирования в интересах организации можно служебной запиской ответственного работника и приказом руководителя, обязывающим работников в рамках мер по профилактике коронавирусной инфекции и в связи с производственной необходимостью пройти тестирование на коронавирус. Данный документ будем свидетельствовать о том, что такое исследование произведено прежде всего в интересах организации.

НДФЛ

Согласно п. 1 ст. 210 НК РФ при определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика,



полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло. Статья 41 НК РФ определяет доход как экономическую выгоду в денежной или натуральной форме, учитываемую в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить.

Оплата за работников (возмещение понесенных ими расходов) проведения обязательного тестирования на COVID-19 и/или иммунитет к коронавирусу, необходимость прохождения которых обусловлена требованиями законодательства, не признается экономической выгодой (доходом) работника и не облагается НДФЛ (письма Минфина России от 11.09.2020 № 03-03-06/1/79964, от 18.08.2020 № 03-04-06/72409, от 28.07.2020 № 03-04-06/65718, от 25.06.2020 № 03-03-07/54757, ФНС России от 27.11.2020 № БС-4-11/19575@, от 01.12.2020 № БС-4-11/19724@).

Кроме того, на наш взгляд, необходимо учитывать следующее. Президиум Верховного суда РФ в п. 3 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 НК РФ, утвержденного Президиумом ВС РФ от 21.10.2015 (далее – Обзор), указал, что при решении вопроса о возникновении дохода на основании НК РФ необходимо учитывать направленность затрат по оплате за гражданина соответствующих товаров (работ, услуг) или имущественных прав на удовлетворение личных потребностей физического лица, либо на достижение целей, преследуемых плательщиком, например работодателем, для обеспечения необходимых условий труда, повышения эффективности выполнения трудовой функции и т.п. Одно лишь то обстоятельство, что

Оплата за работников (возмещение понесенных ими расходов) проведения обязательного тестирования на COVID-19 и/или иммунитет к коронавирусу, необходимость прохождения которых обусловлена требованиями законодательства, не признается экономической выгодой (доходом) работника и не облагается НДФЛ

в результате предоставления гражданину оплаченных за него благ в определенной мере удовлетворяются личные потребности физического лица, не является достаточным для вывода о возникновении дохода в натуральной форме, облагаемого налогом.

На наш взгляд, возмещение сотрудникам расходов, связанных с прохождением по инициативе организации тестирования на предмет оценки уровня иммунного ответа к новому коронавирусу, следует рассматривать как действие, осуществляемое в целях хозяйственной деятельности работодателя. Данные меры направлены на сохранность здоровья сотрудников, кроме того, в данном случае необходимы для заключения сделки, что в конечном итоге необходимо для эффективной и бесперебойной работы предприятия, что особенно важно в условиях сложившейся неблагоприятной экономической ситуации. В данном случае не приходится вести речь о наличии у сотрудников экономической выгоды и, как следствие, о возникновении дохода в натуральной форме, облагаемого НДФЛ.

Страховые взносы

Согласно п. 1 ст. 421 НК РФ база для исчисления страховых взносов определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных п. 1 ст. 420 НК РФ, начисленных плательщиками страховых взносов за расчетный период в пользу физических лиц, за исключением сумм, указанных в ст. 422 НК РФ.

В письме Минфина России от 07.07.2020 № 03-15-06/58517 пояснено, что оплаченная работодателем за работников стоимость проведения исследований на предмет наличия новой коронавирусной инфекции (2019-nCoV) в организациях, допущенных к проведению таких исследований, необходимость проведения которых обусловлена обеспечением нормальных (безопасных) условий труда работников, не облагается страховыми взносами. Однако в случае, если организация компенсирует работникам их расходы на проведение указанного исследования в медицинских учреждениях, то, учитывая, что такие выплаты не поименованы в перечне сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами, в статье 422 Налогового кодекса, данные суммы компенсации облагаются страховыми

взносами в общеустановленном порядке (смотрите также письма ФНС России от 13.10.2020 № БС-4-11/16741@, от 27.11.2020 № БС-4-11/19575@, Минфина России от 11.12.2020 № 03-01-10/108586, от 18.08.2020 № 03-04-06/72409, от 28.07.2020 № 03-04-06/65718).

В то же время есть судебная практика о том, что сам по себе факт наличия трудовых отношений не свидетельствует о том, что все выплаты, которые начисляются работникам, представляют собой оплату их труда. Оплата лечения сотрудника (медосмотры и тестирование на COVID-19 являются медицинскими услугами) признается выплатой социального характера и не является вознаграждением работника за исполнение им трудовых обязанностей. Поэтому она не должна включаться в базу для начисления страховых взносов. Так, в определении Верховного суда РФ от 13.04.2020 № 309-ЭС20-3763 отмечено, что если выплаты, компенсирующие затраты работников на проведение обязательных медосмотров, производятся в рамках исполнения обязанности работодателя по организации таких осмотров, то они не являются экономической выгодой (доходом) работников и не могут быть включены в объект обложения взносами.

В рассматриваемой в вопросе ситуации организация возмещает работникам затраты по тестированию на COVID-19. С учетом приведенного выше мнения Минфина России и ФНС России, право не начислять страховые взносы с суммы такого возмещения, возможно, придется отстаивать.

Оплата лечения сотрудника (медосмотры и тестирование на COVID-19 являются медицинскими услугами) признается выплатой социального характера и не является вознаграждением работника за исполнение им трудовых обязанностей



Д.И. Ряховский, профессор департамента «Антикризисное управление и финансы» Института экономики и антикризисного управления, профессор департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве РФ, доктор экономических наук

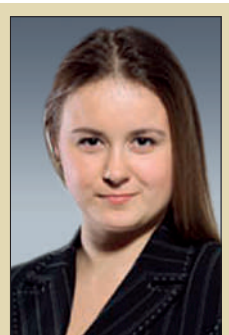
О.С. Попова, старший преподаватель департамента налогов и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве РФ, партнер и директор департамента по налоговому сопровождению бизнеса ООО «Легикон-Право», практикующий судебный юрист, налоговый консультант, аттестованный преподаватель ИПБ России

Дробление бизнеса: обзор правоприменительной практики

В статье Д.И. Ряховского, доктора экономических наук, профессора, руководителя департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве РФ, и О.С. Поповой, директора департамента по налоговому сопровождению бизнеса ООО «Легикон-Право», практикующего судебного юриста, налогового консультанта, аттестованного преподавателя ИПБ России, рассматриваются характеристики классической схемы дробления бизнеса, описаны установленные налоговыми органами и дополнительные критерии дробления, проанализирована практика проверок и рекомендованы основания для защиты при вменении дробления.



Д.И. Ряховский



О.С. Попова

В рамках этой категории споров обычно доначисляются УСН, ЕНВД, НДС, НДФЛ, налог на прибыль, налог на имущество. При этом размер доначислений варьируется от 10 миллионов рублей до десятков миллиардов рублей.

Как правило, налоги доначисляют «основному» субъекту группы, на котором сосредоточена основная бизнес-функция, производство, выполнение работ, а именно: торговому дому или генеральному подрядчику в группе; одной из операционных компаний (например, старшей по дате создания); основному собственнику активов группы, владельцу товарного знака, иной интеллектуальной собственности группы; закупочной компании; управляющей компании.

Такой подход позволяет налоговому органу минимизировать свои затраты при проведении проверок, однако может повлечь ошибки при расчете действительных налоговых обязательств. В связи с этим распространены случаи по одновременной выездной проверке всех юридических лиц, что позволяет учесть, как специфику деятельности каждого элемента группы, так и особенности платежей между этими элементами, наличие переплат по налогам.

С 2017 годом связано формирование основных критериев «дробления бизнеса».

При этом необходимо обратить внимание на следующие позиции судебных и налоговых органов:

- невозможность использования специальных режимов для неправомерного сокращения налогов в бюджет (Определение Конституционного суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О);
- признание схемы «дробления бизнеса» схемой ухода от уплаты налогов (письмо СК РФ и ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@);
- определение 17 критериев «дробления бизнеса» (письмо ФНС России от 11.08.2017 № СА-4-7/15895@);
- включение схемы «дробления бизнеса» в примеры искажения фактов хозяйственной жизни, недопустимые в силу п. 1 ст. 54.1 НК РФ (письмо ФНС России от 31.10.2017 года №ЕД-4-9/22123@).

В 2018 году ФНС России разъяснило, что право использования налоговых преимуществ есть исключительно у малого бизнеса, а у среднего, крупного бизнеса это будет рассматриваться как злоупотребление правом (письмо ФНС России № ЕД-4-2/25984 от 29 декабря 2018). В 2019, 2020 годах в письмах ФНС России происходит обобщение судебной практики, формируется подход по сбору доказательств по данной категории

споров (письма ФНС России: № СА-4-7/8614@ от 07.05.2019, № КЧ-4-7/13613 от 12.07.2019, № СА-4-7/21065@ от 14.10.2019, № ЕД 2-4/25984 от 29.12.2019, № ШЮ-4-13/12599 от 06 августа 2020).

Как правило, о классической схеме дробления бизнеса свидетельствуют: общий учредитель (фактический бенефициар), генеральный директор, центральный офис, юридический адрес или (и) адрес фактического нахождения группы компаний, сайт, персонал, единый IP или MAC – адрес, договоры займов или иные договорные конструкции, свидетельствующие о перераспределении прибыли (денежных средств) в группе компаний. При этом доначисление в этом случае производится при наличии совокупности критериев. Анализируемая судебная практика выработала уже более 50 таких критериев, которые свидетельствуют об уклонении от уплаты налогов при применении схемы «дробления бизнеса».

Наряду с 17 критериями, определенными налоговыми органами, можно выделить следующие дополнительные критерии, указанные в судебной практике:

1. Особенности платежей между элементами группы – у созданных элементов группы расходы погашаются друг за друга, закрываются договорами займа, зачетом, переводом долга, отсутствуют платежи по ведению реальной хозяйственной деятельности с учетом заявленной специфики, нетипичные операции.
2. Оформление и отражение договорных отношений между элементами группы: отсутствие оформления договорных отношений в группе, неотражение в бухгалтерском учете операций между элементами группы, нестыковки при определении назначения платежей, дат поступления и реализации товара (работ, услуг), недействительность сделок.
3. Нет экономического обоснования создания дополнительных элементов группы.
4. Создание элементов не привело к увеличению прибыли, нет бизнес-плана, финансово-экономического обоснования, с учетом которого такое увеличение предполагалось.
5. Нет разделения товара в группе, отсутствует идентификация товара на складе.
6. Нет конструктивного разделения площадей.
7. Единый производственный процесс.
8. Использование активов группы без договоров, реальных платежей.

9. ИП в группе – действующие (бывшие) сотрудники, родственники, учредители.

10. Работники группы: нахождение работников в одном помещении независимо от формального оформления трудовых отношений, аренды помещения, массовое «перекрестное» совместительство работников, миграция в рамках группы. Работники, состоящие в трудовых отношениях с одним из участников группы, выполняют трудовые функции и (или) управленческие функции в отношении других участников бизнеса без документального обоснования.

Эти критерии наглядно демонстрируют искусственный характер формирования бизнеса, отражают доминирующий налоговый мотив.

Подход к анализу на предмет дробления бизнеса содержится в письме ФНС России № БВ-4-7/3060 от 10.03.2021 «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации».

В соответствии с ним при выявлении злоупотреблений при дроблении бизнеса:

- необходимо оценивать, ведется ли налогоплательщиком и иными лицами соответствующая деятельность самостоятельно и на свой риск с использованием собственных достаточных трудовых, производственных и иных ресурсов;
- определить, ведется ли организационно единая деятельность, координируемая одними и теми же лицами, с задействованием общих материально-технических и (или) трудовых ресурсов и (или) средств индивидуализации от имени нескольких формально самостоятельных субъектов.

При этом налоговые органы призваны оценить наличие деловой цели в конкретной структуре бизнеса, а именно – установить, совершил бы налогоплательщик эту операцию исключительно по мотивам делового характера в отсутствие налоговых преимуществ.

Доминирующий налоговый мотив может иметь место:

- при реализации решения, не свойственного деловой практике,
- не может быть обоснован с точки зрения получения экономических выгод и предпринимательского риска (например, присоединение компании с накопленным убытком без актива при отсутствии экономического обоснования),
- при принятии решения не в своем интересе, а в интересах иного лица с целью его скрытого финансирования.

Важно понимать наличие признаков самостоятельности и деловой цели

На налоговый орган при проведении проверки возлагается серьезная задача при определении цели выстраивания структуры и наличия доминирующего мотива. При этом в данном вопросе нельзя допустить злоупотреблений. У налогового органа нет правовых оснований в выявлении эффективности принятых бизнес-решений, а следовательно отсутствие положительного экономического результата не приравнивается к наличию доминирующего налогового мотива, так как это может быть связано с объективными и субъективными экономическими особенностями ведения конкретного бизнеса.

Снятие ограничений, вызванных пандемией, окончание моратория по проведению проверок бизнеса, пострадавших отраслей, влечёт за собой возобновление темы по проведению выездных налоговых проверок по дроблению бизнеса. Наиболее часто данные споры затрагивают следующие отрасли: общепит, аптечные сети, арендный бизнес, розничную торговую сеть, строительство. Начиная с весны 2021 года наблюдается массовый предпроверочный анализ общепита на предмет дробления бизнеса.

Согласно судебной статистике за 2020 год по «дроблению бизнеса» всего было рассмотрено 122 дела, из которых 99 – в пользу налогового органа, 23 – в пользу налогоплательщика. За первое полугодие 2021 года суды разных инстанций рассмотрели 97 дел, из которых 88% вынесено в пользу налогового органа, 12% – налогоплательщика.

Для оценки судебных тенденций по данной категории дел в этом году рассмотрим несколько показательных дел, ставших предметом изучения ВС РФ в 2021 году.

Так, в Определении ВС РФ от 03.02.2021 года № 308-ЭС20-22572 по делу № А53-20425/2018 суд согласился с позицией налогового органа в части привлечения к ответственности по причине дробления бизнеса. По мнению налогового органа, «схема» выразилась во включении в цепочку от оптового поставщика товаров до конечного их потребителя – розничного покупателя, подконтрольного ИП, применяющего ЕНВД, якобы работающего с розничными поставщиками. При этом общество применяло общую систему.

В рамках данного дела было выявлено:

- осуществление деятельности по одним и тем же адресам,
- торговые площади не обособлены друг от друга,

- общество и ИП имеют одних и тех же сотрудников, представителей в кредитных организациях,
- совпадение контактного номера телефона, IP-адреса, сайта,
- у ИП не имелось иных сопоставимых контрагентов, нет материально-трудовых ресурсов для ведения деятельности,
- контакты с розничными покупателями осуществлялись напрямую с обществом, продажа осуществлялась силами общества, поставщики взаимодействовали исключительно с обществом. При этом доводы налогоплательщика сводились к следующему:

- ООО и ИП имеют разных контрагентов;
- проверкой не установлены такие обстоятельства, как несение расходов налогоплательщиков друг за друга, дублирование функций;
- инспекцией не доказан факт получения обществом необоснованной налоговой выгоды в результате занижения цены на реализацию товара по сделкам с взаимозависимым лицом.

Суды с доводами налогоплательщика не согласились. По их мнению, общество фактически само осуществляло розничную реализацию товаров конечным потребителям, оформляя данные хозяйственные операции через ИП, являющееся формальным звеном для получения необоснованной налоговой выгоды. Выгода выразилась в виде неуплаты ЕНВД, заявлении права на применение налоговых вычетов по НДС, учете расходов по приобретению товара, в дальнейшем реализованного в адрес ИП и использованного в деятельности, не облагаемой НДС.

В другом деле (Определение ВС РФ от 24.02.2021 №306-ЭС20-24054 по делу № А06-3521/2019) претензии налогового органа были связаны с неправомерным применением низконалогового субъекта путем формального перевода транспорта на бывшего главного инженера, а потом на тещу единственного участника общества.

Налоговые органы установили, что у ИП в отчетности не указана деятельность (сдача в аренду), не относящаяся к ЕНВД; бывший собственник основных средств ИП (автотранспорт) указал, что продажа проведена в пользу ИП по рекомендации участника общества; доход ИП формировался на 100% от сдачи в аренду обществу, иные контрагенты отсутствуют; один ИП; документы по ИП ведутся

С 2022 года для общепита внесли изменения в НК РФ, освободив их от НДС, тем самым снимая риски дробления, но вызывают вопросы 2018-2021 годы

и хранятся в обществе; основная сумма поступлений денежных средств снята с расчетного счета ИП по доверенности сотрудниками общества, часть передавалась учредителю.

Позиция налогоплательщика была связана со следующими доводами:

- оба субъекта вели реальную экономическую деятельность: несли расходы на свое содержание;
- общество не несло расходы за ИП. У предпринимателя было помещение в аренде, реально работающие сотрудники, иные действующие контракты с несколькими заказчиками, реальное исполнение обязательств, прибыль и уплата налогов;
- самостоятельно осуществляли бухгалтерский и налоговый учет;
- производили расчеты в результате хозяйственной деятельности через свои банковские счета.

При этом суды по данному делу пришли к выводу о том, что в финансово-хозяйственных взаимоотношениях между налогоплательщиками отсутствовал действительный экономический смысл, сделки между проверяемым налогоплательщиком и предпринимателем не имели какой-либо экономической оправданности.

Ключевыми критериями неправомерного «дробления бизнеса» в позиции судов являются:

- отсутствие деловой цели,
- общие ресурсы у всех организаций,
- взаимозависимость организаций,
- единство маркетинговой политики,
- единый центр управления хозяйствующими субъектами,
- нетипичность, временность договорных отношений в группе, искусственное разделение производственного процесса,
- единственный заказчик,
- фиктивность взаимоотношений внутри группы компаний.

Как мы видим, основным критерием выступает отсутствие деловой цели. В связи с этим бизнесу нужно четко ее формировать при создании или изменении структуры, обязательно иметь финансово-экономическое обоснование, направленное на увеличение оплаты налогов.

В судебной практике ВС РФ за 2021 год встречаются дела, где поддерживается позиция налогового органа даже при наличии деловой цели при построении бизнес-модели налогоплательщиками. Примером является Определение ВС РФ от 18.08.2021 года № 309-ЭС21-15216 по делу № А76-17047/2018.

В рамках данного дела была проведена выездная налоговая проверка. В проверяемый период налогоплательщик осуществлял оптовую торговлю медицинскими препаратами и оборудованием (по данному виду применял ОСН) и розничную реализацию той же продукции (и применял ЕНВД), а также у налогоплательщика был партнер, осуществляющий розничную торговлю медицинскими товарами и применяющий ЕНВД. По результатам проверки налогоплательщику было вменено «дробление» бизнеса (превышение по количеству работников) и доначислены НДС, налог на прибыль, на имущество, пени и штрафы по ним.

Аргументы налогового органа:

- взаимозависимость налогоплательщика и его спорного контрагента через общего учредителя;
- компании имеют общий IP, общих представителей в банках и иных учреждениях, единый сайт, единую бухгалтерию и кадровую службы (которые ведутся штатными работниками налогоплательщика), единую дисконтную систему; приемку товаров для обеих компаний и подписание первичных документов осуществляет работник налогоплательщика;
- компании выступают поручителями друг за друга по кредитным договорам;
- компании имеют общих работников, формально «перераспределяют» друг другу работников для соответствия критериям специального налогового режима, а совокупное число работников составляет более 100 человек за весь период проверки

Таким образом, налоговый орган не оспаривал реальность деятельности компаний, но утверждал, что налогоплательщик и его спорный контрагент в проверяемый период действовали как единый хозяйственный субъект в целях получения общего финансового результата, что имеет значение при налогообложении.

Позиция налогоплательщика строилась на следующем:

- налогоплательщик и спорный контрагент являются полностью самостоятельными фирмами, созданными длительное время назад,
- не доказан преимущественно налоговый мотив в деятельности компаний;
- налоговый орган необоснованно вмешивается в структуру построения бизнеса без учёта предпринимательских рисков;
- общество и его спорный контрагент ведут тесное сотрудничество в целях

Пробюджетная позиция судов четко отслеживается в делах по дроблению бизнеса в 2021 году

достижения большего коммерческого результата, то есть ведут деятельность, имеющую деловую цель

Суды всех инстанций, включая ВС РФ, с позицией налогоплательщика не согласились, признали законным решение налогового органа и указали, что, хотя налогоплательщик и его спорный контрагент ведут реальную деятельность и формально действуют отдельно, обстоятельства фактического ведения единого бизнеса, в целях налогообложения и выбора применяемого режима налогообложения, должны учитываться.

В связи с этим важным вопросом при выстраивании бизнес-модели является наличие деловой цели, экономической целесообразности дробления, реальность и самостоятельность деятельности каждого налогоплательщика. Если в результате формирования структуры это не учтено налогоплательщиками, то они относятся к высокой группе риска в части доначислений.

Для формирования критериев «законного дробления бизнеса» рассмотрим судебные дела в пользу налогоплательщика.

В Постановлении 11 ААС от 03.03.2021 года № Ф06-117/2021 по делу № А11-15678/2019 рассматривается интересное дело по дроблению бизнеса. При этом интерес представляет как занимаемая позиция судами двух инстанций, так и сумма налоговых доначислений. Налоговый орган доказывает создание обществом схемы «дробление бизнеса» путем отнесения доходов, получаемых от розничной торговли товаров марки ZENDEN на ИП.

Налоговый орган приводит стандартный набор критериев «незаконного дробления бизнеса»:

- создание подконтрольных ИП,
- идентичный вид деятельности, осуществляемый ИП и обществом,
- трудовая миграция работников между ними,
- использование единого товарного знака ZENDEN,
- общество – единственный поставщик ИП,
- использование одной ККТ,
- все осуществлено силами общества, нет деловой цели.

Налогоплательщик в рамках своей защиты указал:

- ИП самостоятельно арендовали торговые и складские помещения, самостоятельно заключали и исполняли текущие хозяйственные договоры,

нанимали и увольняли сотрудников, выплачивали им заработную плату, платили налоги.

- сотрудники общества и ИП рассматривали их как самостоятельных субъектов хозяйственных и трудовых отношений, а заключенные ими договоры порождали права и обязанности именно у индивидуальных предпринимателей, а не у общества. У опрошенных сотрудников, предпринимателей не имелось сомнений относительно того, кто являлся их работодателем.

Суды двух инстанций с позицией налогового органа не согласились, указали, что инспекцией не представлено достаточно доказательств осуществления обществом и вышеназванными предпринимателями единой экономической деятельности. По мнению суда, не установлены указанные выше признаки схемы дробления бизнеса. В этом деле точка еще не поставлена. Налоговым органом подана кассационная жалоба, после отложения кассационная жалоба будет рассматриваться в сентябре 2021 года. При этом, по нашему мнению, кассационная инстанция может занять и позицию налогового органа.

В другом деле (постановление АС Поволжского округа от 11.03.2021 года № Ф06-117/2021 по делу № А12-5142/2020) претензии налогового органа сводились к тому, что ИП организовал схему «дробления бизнеса» путем создания подконтрольного лица ООО и реализации им товаров.

Свою позицию налоговый орган основывал на:

- 1) служебной подконтрольности,
- 2) ИП осуществлял контроль за обоими участниками схемы, давал распоряжения на использование наличных и безналичных денежных средств, также подписывал бухгалтерскую и налоговую отчетность с результатами финансово-хозяйственной деятельности обоих участников схемы.

Налогоплательщик с позицией налогового органа не согласился и представил следующие доказательства:

- налогоплательщик и общество самостоятельно осуществляли финансово-хозяйственную деятельность;
- налогоплательщик не создавал ООО, создание и деятельность ИП были обусловлены реальными деловыми целями;
- участники общества никакого дохода от деятельности не получали;
- общие контрагенты ясно понимали, что работают с двумя разными лицами;

Судебная практика по дроблению основывается на создании совокупности доказательств, и в основу спора должно ложиться оспаривание каждого элемента совокупности в отдельности



• имелось арендованное обособленное помещение, где хранилась продукция и товар.

Как и в предыдущем деле, суды встали на сторону налогоплательщика, указали, что налогоплательщики являлись самостоятельными лицами, осуществляли предпринимательскую деятельность независимо друг от друга. По мнению суда, налоговый орган не обосновал, на основании каких фактов была установлена руководящая роль ИП в «схеме дробления бизнеса», что повлекло отнесение всех доходов на данного налогоплательщика.

Интересное дело в пользу налогоплательщика в августе 2021 года было рассмотрено Арбитражным судом Поволжского округа (дело № А49-4003/2020). Доводы налогового органа были достаточно стандартными: взаимозависимые юридические лица (налогоплательщик на ОСНО, иные на УСН и ЕНВД) располагались по одному адресу, использовали единые контактные данные, общий сайт, товарный знак «ПЕКОФ», имели общую материальную базу, единую бухгалтерию, кадровую политику и счета в одном банке, осуществляли один вид деятельности, выручка от розничной продажи возвращалась в общество в виде беспроцентных займов.

Доводы налогоплательщика строились на самостоятельности юридических лиц, увеличении показателя продаж и доходности производства. Налогоплательщик доказывал наличие деловой цели, не связанной с налоговым мотивом.

Суд кассационной инстанции в Постановлении от 04.08.2021 года указал: «Удовлетворяя заявленные требования, суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу о том, что налоговый орган не доказал наличие в действиях налогоплательщика признаков недобросовестности и направленности его умысла на получение необоснованной

налоговой выгоды посредством создания схемы «дробление бизнеса»... Наличие взаимозависимости налогоплательщиков само по себе не свидетельствует об отсутствии у налогового органа обязанности по доказыванию обстоятельств, каким образом данный факт повлиял на те или иные результаты правоотношений взаимозависимых юридических лиц (пункт 1 статьи 20 Кодекса)».

Произведенный нами анализ судебной практики позволяет систематизировать основания для защиты при вменении дробления, к которым относятся:

1. Наличие деловой цели, экономической целесообразности (основная цель – это получение прибыли, а не налоговая экономия).
2. Непричинение ущерба бюджету.
3. Самостоятельность при осуществлении деятельности (разграничение кадров, материальных ресурсов, складских остатков, контактных данных).
4. Организации (ИП) открыты задолго до превышения лимитов, не в одно время.
5. Наличие самостоятельных (независимых) контрагентов, клиентских баз.
6. Наличие специфики в осуществляемой деятельности, разный ОКВЭД.
7. Наличие договора между элементами группы о совместной деятельности для достижения дополнительного результата.
8. Финансово-экономическое обоснование структуры, наличие своих активов, разных представителей, открытие счетов в разных банках.
9. Договорные отношения между элементами группы соответствовали рыночным условиям, фактически исполнялись.
9. Производственный процесс не был единым, имеют свой фирменный стиль.

Построение бизнеса с учетом данных критериев позволит существенно минимизировать риски по привлечению к ответственности за дробление. При этом данный вид споров охватывает структуры от двух организаций (индивидуальных предпринимателей) до бесконечности.

Следовательно, при формировании бизнес-модели должна быть подтверждена деловая цель без доминирующего налогового мотива, сформировано финансово-экономическое обоснование. В связи с тем, что подход бизнеса и налоговых органов к данным аспектам разный, то в ближайшие годы мы увидим существенное увеличение налоговых споров по данной тематике.

В налоговых спорах, связанных с дроблением бизнеса, можно применять «налоговую реконструкцию»



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