



ИПБ России

Вестник

БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

Наиболее значимые изменения 2022 года

с. 8

Отчеты физических лиц о движении средств по зарубежным счетам

с. 40

Торговля медицинскими товарами: проблемы и решения

с. 41

ФИНАНСИСТЫ РОССИЙСКОЙ ИМПЕРИИ



ПУТИЛОВ
Алексей Иванович
❖
[1866–1940]

«Один из самых влиятельных финансистов в банковских сферах не только у нас в Петербурге, но и за границей», — так писал о Путилове председатель Совета министров Российской империи Сергей Витте.

Путилов начал карьеру в Министерстве финансов простым клерком, а в 1903 году был назначен заместителем министра. В это же время он руководил и двумя государственными банками — Дворянским и Крестьянским.

Заняв эту должность, А.И. Путилов предложил Николаю II неординарный шаг: государство выкупает земли, принадлежащие помещикам, а после этого распродает их крестьянам. Это могло бы воспрепятствовать дальнейшим народным волнениям.





Уважаемые коллеги!

В наступившем 2022 году ИПБ России отмечает свой 25-летний юбилей. Будет много значимых событий и мероприятий, приуроченных к этой дате. Надеюсь, что большинство членов организации сумеют воспользоваться своими преимуществами и выберут для себя все самое интересное и полезное с профессиональной точки зрения.

2022 год объявлен ИПБ России годом профессионального налогового консультанта. В первую очередь это объясняется тем, что 1 марта вступает в силу новый профессиональный стандарт «Консультант по налогам и сборам».

ИПБ России уже довольно давно работает с налоговыми консультантами: разработана практико-ориентированная программа подготовки, тесты, тренировочные и экзаменационные задачи. Расширится объем практических пособий, которые можно использовать и в ходе обучения, и в повседневной работе. Все больше учебных центров, имеющих аккредитацию в ИПБ России, начинают реализацию программ обучения в области налогового консультирования. Используя разные площадки, специалисты ИПБ России участвуют в обсуждении вопросов, оказывающих влияние на все стороны деятельности налоговых консультантов. Проводится обобщение опыта в сфере налогового консультирования. Мы намерены продолжать и развивать эту работу, так как видим интерес к ней со стороны наших членов – профессиональных бухгалтеров и налоговых консультантов.

Следуя профстандарту, в 2022 году ИПБ России вводит уровни для аттестации налоговых консультантов. Аттестаты налоговых консультантов, выданные до 1 января 2022 года, приравниваются к 7-му квалификационному уровню. По нашим прогнозам аттестат 7-го уровня станет самым востребованным среди членов ИПБ России. Но также будет возможность получить аттестаты 6-го и 8-го квалификационных уровней. Если вы имеете экономическое или юридическое образование, опыт работы в сфере налогов и, самое главное, желание развиваться – стоит попробовать!

С ИПБ России – вам всегда по пути!

Людмила Ивановна Хоружий,
президент ИПБ Московского региона

4 ИНТЕРВЬЮ С Г.М. ПАЛИЕМ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ



В своем интервью заместитель начальника отдела камерального контроля УФНС России по г. Москве, советник государственной гражданской службы Российской Федерации 3 класса **Григорий Михайлович Палий** продолжит отвечать на вопросы читателей, связанные с изменениями налогового законодательства (начало № 6 за 2021 год).

19 НЕОТДЕЛИМЫЕ УЛУЧШЕНИЯ АРЕНДОВАННЫХ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ДО 2022 ГОДА



В своей статье **А.М. Рабинович**, руководитель управления бухгалтерского и налогового консалтинга Международной аудиторско-консалтинговой группы Finexpertiza, кандидат исторических наук, раскрывает изменения в признании неотделимых улучшений арендованных основных средств как самостоятельного объекта бухгалтерского учета арендатора (лизингополучателя) и их налогообложения налогом на имущество в связи со вступлением в силу с 1 января 2022 ФСБУ 25/2018, ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020.

46 СУБСИДИАРНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ВНЕ РАМОК ДЕЛА О БАНКРОТСТВЕ



В статье **О.К. Сальникова**, директора Союза Арбитражных управляющих «Созидание», члена «ОПОРА России», раскрыты вопросы привлечения к личной ответственности руководителей компании-должника вне рамок дела о банкротстве, возникновения права на подачу заявления по причине недостаточности имущества и другие вопросы по защите прав кредиторов.

Место действия – Московский регион

2 Новости региона

Налоги и страховые взносы: комментарии экспертов

- 4 Интервью с Г.М. Палием по вопросам изменений в налоговом законодательстве
- 8 Наиболее значимые изменения 2022 года
М.А. Соколова

Профессиональная бухгалтерия

- 19 Неотделимые улучшения арендованных основных средств и налог на имущество до 2022 года
А.М. Рабинович
- 23 Обзор писем Минфина России
Л.С. Васнецова
- 30 Обзор писем ФНС России
М.А. Никифорова
- 36 Обзор арбитражной практики: ноябрь – декабрь 2021
А.А. Родионов
- 40 Отчеты физических лиц – резидентов о движении средств по зарубежным счетам
А.О. Львов
- 41 Торговля медицинскими товарами: проблемы и решения
А.Н. Кузнецова
- 43 Как избежать претензий к резерву по сомнительным долгам?
М.А. Соколова
- 46 Субсидиарная ответственность вне рамок дела о банкротстве
О.К. Сальников

Новости региона

Сокращен срок карантина для контактировавших с больным COVID-19

В соответствии с *Постановлением Главного государственного санитарного врача РФ от 21.01.2022 № 2* с 26 января 2022 уменьшена с 14 до 7 календарных дней минимальная продолжительность карантина для тех, кто взаимодействовал с больным коронавирусом. В изоляции потребуется провести неделю со дня последнего контакта. Если контактировавший заболел, карантин продлится до выздоровления.

ЦБ РФ простимулирует кредитование субъектов МСП, пострадавших из-за пандемии

По *Информации Банка России от 21.01.2022* с 24 января Банк России возобновит выдачу кредитов банкам, чтобы поддержать малый и средний бизнес из перечня наиболее пострадавших отраслей.

Субъекты МСП смогут получить льготные кредиты, запросы на которые банки не обработали в конце 2021 года. Также это станет дополнительной поддержкой, если эпидситуация станет хуже.

ЦБ РФ будет выдавать банкам кредиты по 31 марта включительно.

Социальные выплаты увеличены на 8,4%

С 1 февраля соцвыплаты увеличены на 8,4% (*Информация Правительства РФ от 27.01.2022* (<http://government.ru/docs/44421/>)). Правительство индексирует пособия на коэффициент 1,084. Речь идет, например:

- о минимальном размере ежемесячного пособия по уходу за ребенком;
- единовременном пособии при рождении ребенка;
- максимальном размере единовременной и ежемесячной выплат в связи с утратой трудоспособности при травме на производстве;

- соцвыплатах чернобыльцам;
- материнском капитале.

Изменено начало применения нормы ФСБУ 27/2021 о хранении документов в России

В соответствии с *Приказом Минфина России от 23.12.2021 № 224н* начало применения абз. 1 п. 25 *ФСБУ 27/2021* «Документы и документооборот в бухгалтерском учете», в соответствии с которым экономический субъект должен хранить документы бухгалтерского учета, а также данные, содержащиеся в таких документах, и размещать базы указанных данных на территории РФ, перенесено с 1 января 2022 года на 1 января 2024 года.

ФСБУ 27/2021 разрешает применять досрочно.

Новые рекомендации по аудиту годовой отчетности за 2021 год

Минфин России разместил *Информационное сообщение Минфина России от 19.01.2022 № ИС-аудит-50*, в котором перечислены случаи обязательного аудита бухгалтерской отчетности за 2021 год. В сравнении с прошлогодним документом появились новые пункты:

- операторы инвестиционных платформ;
- региональные фонды для урегулирования обязательств застройщиков-банкротов перед дольщиками.

Также из числа субъектов, т.е. тех, кто вправе проводить аудит исключены индивидуальные аудиторы, в связи с изменениями Закона об аудиторской деятельности.

Минфин России также выпустил для аудиторов *Рекомендации по аудиту годовой бухгалтерской отчетности за 2021 год*, из которых бухгалтерам становится понятным, на что аудиторы сделают акцент при проверке, например, такие:

- как определять лимит стоимости основных средств для *ФСБУ 6/2020*. Лимит надо устанавливать для отдельного актива, а не их группы. Финансисты

уже высказывали такое мнение. При этом разработчики стандарта считают, что лимит определяют для совокупности несущественных активов. Напомним, можно не применять ФСБУ 6/2020 для объектов со всеми признаками основных средств, стоимость которых ниже лимита;

- учитывать запасы при переходе на ФСБУ 5/2019 перспективно. По объектам, которые отражали как запасы и отпустили в производство до 1 января 2021 года, можно применять старые способы ведения бухучета. То есть те, которые выбрали до перехода на стандарт;
- вести аналитический учет затрат на НИОКР. Нужно разделять информацию о затратах на стадии исследования и стадии разработок. Организация сама относит затраты к этим стадиям. Можно использовать ГОСТ Р 58048-2017 или правила предоставления поддержки.

Введена новая форма декларации по НДС

Приказом ФНС России от 24.12.2021 № ЕД-7-3/1149@ утверждены изменения формы отчетности по НДС, порядка ее заполнения, а также формата представления в электронном виде:

- в разд. 1 появились новые строки 055 и 056, где нужно указать код основания и сумму налога для заявительного порядка возмещения НДС;
- в порядок заполнения декларации добавили эти коды и правила их отражения. За I квартал 2022 года нужно отчитаться по обновленной форме декларации по НДС.

ФСС ввел новый порог для сдачи электронной отчетности

10 января вступили в силу изменения (Информация ФСС РФ от 27.01.2022), по которым порог численности работников страхователя для обязательной электронной отчетности снизили с 25 до 10 человек.

Новые правила, по мнению ФСС, нужно применять к правоотношениям, которые возникли с начала 2022 года, из этого следует, что первый раз новый лимит будет действовать при подаче расчета 4-ФСС за I квартал текущего года.

С 2023 года планируется ввести единый тариф по страховым взносам

Проектом Федерального закона «О государственном внебюджетном фонде «Фонд пенсионного и социального страхования РФ» (<https://regulation.gov.ru/projects#npra=124505>) планируется с 2023 года Пенсионный фонд и Соцстрах преобразовать в Социальный фонд. Он станет начислять гражданам все социальные выплаты, в т.ч. пенсии, пособия по больничному и при несчастном случае.

Также планируется внедрить единый тариф по взносам, чтобы работодатели могли уплачивать их одним платежом. Функция разделения их по видам социального страхования будет передана Казначейству.

Будет сокращено количество отчетности, введена ежемесячная подача сведений в органы Социального фонда. Единая форма объединит СЗВ-М, СЗВ-СТАЖ, ДСВ-3, СЗВ-ТД. Кроме того, в нее включат данные из 4-ФСС, а также сведения о сумме дохода и начисленных взносов. РСВ по-прежнему будут представлять в налоговый орган, но из расчета исключат разд. 3.

Установят единый круг застрахованных лиц. Больничные станут выдавать гражданам, которые работают не только по трудовым договорам, но и гражданско-правовым.

Введут единую предельную базу для пенсионного и социального страхования. В связи с новшествами уточнят положения ГК РФ, ТК РФ, КоАП РФ и других законов, в частности:

- Закона о персонифицированном учете;
- Закона о страховании от несчастных случаев;
- Закона о гарантиях работникам Крайнего Севера и приравненных к нему местностей;
- Закона о пособиях гражданам с детьми.



Интервью с Г.М. Палием по вопросам изменений в налоговом законодательстве

Редакция журнала обратилась к заместителю начальника отдела камерального контроля УФНС России по г. Москве, советнику государственной гражданской службы Российской Федерации 3 класса Григорию Михайловичу Палию с просьбой осветить вопросы читателей, связанные с изменениями налогового законодательства.
(Продолжение, начало в № 6 за 2021 год).

Вопрос 16. В Кодексе появились новые правила представления ответа на требование о представлении пояснений. Расскажите о них.

Ответ. С 01.07.2021 ответ на требование о представлении пояснений должен быть представлен по установленному формату. В противном случае такие пояснения считаются непредставленными и на налогоплательщика может быть наложен штраф в размере 5 тысяч рублей. Изменения внесены в статью 88 Кодекса Федеральным законом от 09.11.2020 №371-ФЗ.

Вопрос 17. Расскажите об изменениях, связанных с приостановлением операций по счетам налогоплательщика за непредставление налоговой декларации?

Ответ. Срок, по истечении которого налоговым органом может быть принято решение о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, увеличен с 10 до 20 рабочих дней с момента истечения срока на представление налоговой декларации.

Соответствующие изменения внесены в положения статьи 76 Кодекса и вступают в силу с 01.07.2021 года.

Кроме того, налоговый орган сможет уведомить налогоплательщика о предстоящей заморозке счета не позднее 14 рабочих дней до принятия решения о блокировке.

Вопрос 18. Какие изменения внесены в порядок зачета и возврата НДС, подлежащего возмещению?

Ответ. Изменения произошли в статьях 176 и 176.1 Кодекса. Так, с 01.01.2021 налоговый орган может зачитывать НДС, подлежащий возмещению налогоплательщику, в счет недоимки не только по федеральным, но и по другим налогам.



Кроме того, изменения коснулись порядка процентов за просрочку возмещения НДС. Теперь проценты, подлежащие уплате на момент вынесения решения о возврате налога, уплачиваются без заявления налогоплательщика.

Вопрос 19. На практике до сих пор актуальным остается вопрос, связанный с начислением НДС при списании товара, порче, краже или выявлении недостатка при инвентаризации. Как поступать в этой ситуации, какими документами руководствоваться?

Ответ. Ключевым документом, определяющим подход судов и налоговых органов к этой проблеме, является постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 №33.

Позиция суда по рассматриваемой проблематике отражена в пункте 10 указанного постановления.

При выбытии имущества решающее значение имеет ответ на вопрос, произошло ли такое событие в результате

Налоговый орган уведомит за 14 дней до блокировки расчетного счета

наступления событий, не зависящих от воли налогоплательщика. Если ответ положительный, то необходимо ответить на вопрос о наличии подтверждающих этот факт документов (актов комиссии, справок из государственных органов). Если ответ на данный вопрос также положителен, то начислять НДС не нужно.

При этом если хотя бы одно из условий не выполняется, то НДС необходимо исчислять по правилам пункта 2 статьи 154 НК РФ, как с безвозмездной передачи имущества.

Вопрос 20. Можете привести пример из судебной практики?

Ответ. По данному вопросу заслуживает внимания постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 24.01.2019 по делу № А80-115/2018.

В качестве доводов судом учтено, что недопоставки готового товара покупателям выявлены не были. Расход сырья для производства готовой продукции не изменился. Факты хищения не установлены, обращений в правоохранительные органы не было. При этом на акте списания сырья не было подписей членов комиссии.

Совокупность указанных обстоятельств позволила суду признать доначисления налогового органа правомерными, так как налогоплательщик документально не подтвердил, что имущество (в данном случае сырье – уголь) выбыло по не зависящим от воли налогоплательщика причинам.

Вопрос 21. Помимо вопроса о том, надо или не надо начислять НДС при выбытии, остро стоит также вопрос о том, в каком размере необходимо восстанавливать НДС при дальнейшей продаже товара или пришедшего в негодность оборудования в качестве лома?

Ответ. Зависит от обстоятельств. На этот счет имеются 2 позиции высшей судебной инстанции. Согласно первой (определения ВС РФ от 17.07.2015 №301-КГ15-7324, от 14.09.2016 №309-КГ16-10972), НДС необходимо восстанавливать по остаточной стоимости оборудования, которое пришло в негодность и было реализовано в качестве лома. Согласно второй позиции (определение ВС РФ от 21.12.2018 №306-КГ18-13567), отраженной в более свежем определении Верховного суда, НДС можно восстановить соразмерно стоимости реализованного лома.

Вопрос 22. Еще один вопрос про восстановление НДС. Необходимо ли восстанавливать НДС по выданным авансам при ликвидации поставщика?

Ответ. Есть 2 свежих судебных дела на эту тему: дело №А76-11718/2020 и №А40-70593/2019. Из судебных актов следует, что налогоплательщик по строке 130 раздела 3 налоговой декларации по НДС заявил вычет по авансу, перечисленному поставщику (п. 12 статьи 171 НК). Поставщик ликвидируется, возврат аванса или отгрузка товара не осуществлены. Налоговый орган начислил покупателю восстановление НДС в соответствии с подпунктом 3 пункта 3 статьи 170 НК РФ.

Суд решает отменить доначисления инспекции и указывает, что подпунктом 3 пункта 3 статьи 170 НК РФ предусмотрен исчерпывающий перечень оснований для восстановления НДС. НК РФ не содержит норм, обязывающих налогоплательщика восстановить НДС, принятый к вычету с сумм аванса, если аванс не был возвращен. При этом законом предусмотрено обязательное наличие двух условий для восстановления:

- изменение или расторжение договора;
- реальный возврат денежных средств.

Поскольку в данной ситуации данные условия не соблюдены, то оснований для восстановления НДС не возникло.

Вопрос 23. Следует ли облагать НДС передачу неотделимых улучшений арендодателю без возмещения их стоимости?

Ответ. В 2019 году вышли определение Верховного суда РФ от 27.03.2019 №310-ЭС19-2428 и письмо Минфина от 10.07.2019 №03-07-11/51062 по вопросу обложения НДС передачи неотделимых улучшений арендодателю.

НДС необходимо исчислить даже в тех случаях, когда возмещение стоимости арендатором не производилось.

Вопрос 24. Можно ли заявить вычет по НДС при передаче рекламной печатной продукции?

Ответ. По данному вопросу имеется позиция Верховного суда РФ, изложенная в определении от 13.12.2019 №301-ЭС19-14748.

Она заслуживает особого внимания с точки зрения обоснования судом своей позиции.

Согласно подпункту 25 пункта 3 статьи 149 НК РФ передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы

При отсутствии документов, подтверждающих выбытие товара (имущества) по обстоятельствам, не зависящим от воли налогоплательщика, необходимо начислить НДС



Решение по камеральной проверке не является разъяснением налогового законодательства, и результаты камеральной проверки могут быть пересмотрены по результатам выездной проверки

на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 рублей, не облагается НДС.

В ситуации, рассмотренной судом, налогоплательщик бесплатно раздавал в своих магазинах рекламные буклеты и календари.

Инспекция квалифицировала эти действия по вышеуказанной норме и отказала в праве на вычет по расходам на создание этой рекламной продукции.

Суд, отменяя решение Инспекции, указал, что если рекламная печатная продукция не имеет свойства товара, то подпункт 25 пункта 3 статьи 149 НК РФ не применяется. Такая продукция является, по сути, рекламой, стоимость которой в конечном итоге включена в стоимость рекламируемого товара. При этом способ распространения рекламы (раздача буклетов или реклама в СМИ) не должен влиять на право на вычет.

Вопрос 25. Если инспекция не выявила нарушение в рамках камеральной проверки и вынесла решение по ней, могут ли быть впоследствии предъявлены претензии в рамках выездной налоговой проверки?

Ответ. Да, поскольку решение инспекции по камеральной проверке не является письменным разъяснением.

Внимания заслуживают судебные акты по делу №А32-12471/2019.

В данном судебном деле отражено, что Инспекция решением по налоговой проверке признавала отсутствие нарушений за определенный период. С учетом этого налогоплательщик руководствовался данным решением в

последующих периодах. Впоследствии в рамках выездной проверки вменены нарушения, которые в предыдущих решениях не отражались.

Признавая решение по выездной проверке обоснованным, суд указал, что решение инспекции по предыдущим проверкам не является письменным разъяснением налогового органа о порядке исчисления, уплаты налогов или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах.

Вопрос 26. В настоящее время вопрос использования налоговой оговорки в рамках отраслевых хартий является очень актуальным, в связи с этим можете ли привести пример положительной судебной практики по спору между двумя организациями по вопросу компенсации суммы НДС в связи с претензиями со стороны налоговых органов к вычетам у покупателя?

Ответ. Рассмотрим эту ситуацию на примере судебных актов по делу №А67-11580/2019 и А41-71148-19.

Налогоплательщик исключил из книги покупок счета-фактуры по поставщику, в отношении которого были претензии у налогового органа, и доплатил НДС в бюджет. Затем налогоплательщик обратился в суд с иском к поставщику о взыскании расходов на уплату налога.

Суд поддержал покупателя и указал ряд существенных обстоятельств:

- договор с поставщиком содержал налоговую оговорку;
- поставщик уведомлен о нарушениях;
- поставщик давал согласие на раскрытие сведений в соответствии со статьей 102 НК РФ;
- покупатель сдал уточненную налоговую декларацию, исключил поставщика из книги покупок и доплатил НДС в бюджет;
- применены положения пункта 1 статьи 406.1 ГК РФ (возмещение потерь, возникших в случае наступления определенных в договоре обстоятельств).

Вопрос 27. Скажите, есть ли возможность избежать налоговых санкций при подаче уточненных деклараций к доплате?

Ответ. В последнее время участились случаи, когда налогоплательщики обжалуют штрафные санкции по статье 122 НК РФ при подаче ими декларации к доплате.



В качестве доводов компании указывают, что ими до подачи уточненной декларации был полностью оплачен налог. Однако подпункт 1 пункта 4 статьи 81 НК РФ предусматривает освобождение от ответственности только если налогоплательщиком также уплачена сумма пени.

Вопрос 28. Есть ли какие-либо особенности при подтверждении вычетов по «экспорту услуг»?

Ответ. Федеральным законом от 15.04.2019 года №63-ФЗ в положения статей 170 и 171 НК РФ были внесены изменения. Налогоплательщикам, которые выполняют работы и услуги, по которым местом реализации не признается территория РФ в соответствии со статьей 148 НК РФ, предоставлено право на налоговые вычеты по расходам на такие операции. Для целей статьи 170 НК РФ такие операции признаются «условно» облагаемыми НДС.

Согласно разъяснениям Министерства финансов вычет возможен в отношении сумм НДС, предъявленных после 01.07.2019 года, то есть после вступления в законную силу данной нормы.

Никаких особенностей подтверждения налоговых вычетов по данной категории операций нет. Действуют общие правила, предусмотренные положениями статей 169, 171-172 НК РФ.

Вопрос 29. Последний вопрос касается порядка восстановления НДС при реорганизации, когда вновь созданное



лицо применяет специальный налоговый режим, при котором он освобожден от обязанностей плательщика по НДС. Например: Упрощенная система налогообложения

Ответ. НДС подлежит восстановлению правопреемником в зависимости от того, с какого момента применяется спецрежим.

Если такой режим применяется с момента реорганизации – то в первом квартале деятельности нового лица.

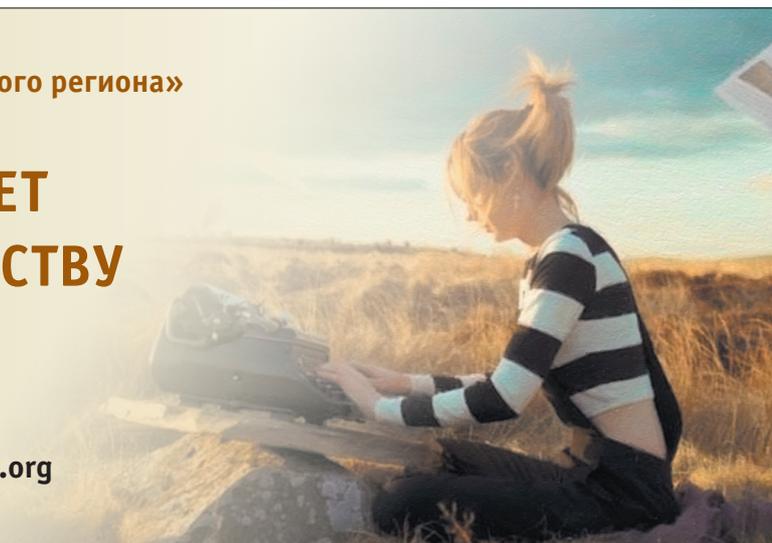
Если новая компания переходит на спецрежим позднее, то НДС подлежит восстановлению в квартале, предшествующем началу применения спецрежима. 

При подаче уточненной декларации к доплате, ответственности по статье 122 НК РФ можно избежать, если до ее подачи уплатить налог и пени

Редакция журнала
«Вестник бухгалтера Московского региона»

**ПРИГЛАШАЕТ
К СОТРУДНИЧЕСТВУ
АВТОРОВ**

e-mail: vestnik_mr@ipbr.org





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

Наиболее значимые изменения 2022 года

В статье рассмотрены наиболее значимые изменения в законодательстве, которые нужно учитывать в работе с 1 января 2022 года.

Трудоустройство, МРОТ и пособия

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) компании, у которых среднесписочная численность работников более 25 человек.

Такие нововведения установил 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 минимальный размер оплаты труда в России составляет 13 890 руб. (Федеральный закон от 06.12.2021 № 406 – ФЗ). По сравнению с прошлым годом сумма увеличилась на 1098 руб. или 8,6%.

В таблице ниже проследим динамику роста минимального размера оплаты труда.

С 1 января 2022 года скорректирован порядок расчета пособий по времен-

страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (постановление Правительства РФ от 11.09.2021 № 1540). В основном, правила прежние. Например, в расчетный период все также входят два календарных года, предшествующие году, в котором наступила болезнь или открыт больничный по беременности и родам. Средний дневной заработок для пособий по временной нетрудоспособности, как и ранее, определяют путем деления заработка, начисленного за расчетный период, на 730. При этом уточнены положения об учете среднего заработка в случаях, когда гражданин на момент наступления страхового случая был трудоустроен в нескольких местах.

Так, если работник на момент наступления страхового случая вел трудовую деятельность у нескольких работодателей и в 2 предшествующих календарных годах также сотрудничал с ними, то пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам назначаются и выплачиваются ему Фондом социального страхования по каждому из работодателей, у которых такой работник трудился на момент наступления страхового случая. А вот ежемесячное пособие по уходу

С 1 января 2022 года МРОТ – 13 890 руб.

Дата	Сумма	Основание
На 1 января 2022 года	13 890	Федеральный закон от 19.06.2000 № 83-ФЗ в редакции Федерального закона от 06.12.2021 № 406-ФЗ
На 1 января 2021 года	12 792	Федеральный закон от 19.06.2000 № 83-ФЗ в редакции Федерального закона от 29.12.2020 № 473-ФЗ
На 1 января 2020 года	12 130	Федеральный закон от 19.06.2000 № 83-ФЗ в редакции Федерального закона от 27.12.2019 № 463-ФЗ
На 1 января 2019 года	11 280	Федеральный закон от 19.06.2000 № 83-ФЗ в редакции Федерального закона от 25.12.2018 № 481-ФЗ
На 1 января 2018 года	11 163	Федеральный закон от 19.06.2000 № 83-ФЗ в редакции Федерального закона от 07.03.2018 № 41-ФЗ

ной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячного пособия по уходу за ребенком гражданам, подлежащим обязательному социальному

за ребенком выплачивается только по одному из работодателей (на момент наступления страхового случая, по выбору работника).

Теперь пособие по временной нетрудоспособности не может быть менее МРОТ. Также предусмотрено применение районных коэффициентов к зарплате и среднему заработку для исчисления пособий. Постановление Правительства РФ от 11.09.2021 № 1540 будет действовать до 1 сентября 2027 года.

С 1 января 2022 года обновлены правила подсчета и подтверждения расчета страхового стажа для пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам (утв. приказом Минтруда и соцзащиты РФ от 09.09.2020 № 585н). Изменены документы и сведения, подтверждающие страховой стаж, уплату платежей на социальное страхование. 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 пункту 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 или направлено по почте заказным письмом либо в

электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

НДФЛ и страховые взносы

С 1 января 2022 года упрощен порядок предоставления имущественных и социальных налоговых вычетов по НДФЛ. Для того чтобы не было нарушений, работодатель должен дожидаться ответа из ИФНС. Она подтвердит наличие права у работника на получение вычета (Федеральный закон от 20.04.2021 № 100-ФЗ). Ранее сотруднику требовалось лично посетить налоговую инспекцию для получения соответствующего уведомления.

С 1 января 2022 года для получения социальных и имущественных вычетов по НДФЛ действуют новые формы (приказ ФНС России от 17.08.2021 № ЕД-7-11/755@).

Также скорректирована отчетность 6-НДФЛ (приказ ФНС России от 28.09.2021 № ЕД-7-11/845@). Поправки внесены в саму форму расчета, справку о доходах, порядок их заполнения и электронный формат. Новые бланки актуальны с отчетности за 2021 год.

С 1 января 2022 года утверждены новые правила налогообложения НДФЛ при оплате или компенсации путевок работодателем (подп. 9 ст. 217 НК РФ в редакции Федерального закона от 17.02.2021 № 8-ФЗ). Так, стоимость путевки не облагается НДФЛ. Исключение – случай, когда компенсация или оплата стоимости путевки производится в одном налоговом периоде повторно (многократно).

Кроме того, налогом на доходы физических лиц не облагается компенсация или оплата стоимости путевки для детей сотрудников в возрасте до 24 лет, обучающихся по очной форме обучения в образовательных организациях.

С 1 января 2022 года установлены новые предельные базы для начисления страховых взносов:

- 1 032 000 руб. – на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством;
- 1 565 000 руб. – на обязательное пенсионное страхование.

Основание – постановление Правительства РФ от 16.11.2021 № 1951. Коэффициент индексации составил 1,069.

С 1 квартала 2022 года следует заполнять новую форму расчета по страховым

С 1 января 2022 года для социальных и имущественных вычетов по НДФЛ установлены новые формы



С 1 января 2022 года появилось больше оснований для внеочередной подачи СЗВ-СТАЖ

взносам (приказ ФНС России от 06.10.2021 № ЕД-7-11/875@). Большинство изменений связано с переходом на прямые выплаты. Например, из раздела 1 убрали строки 120–123, где ранее указывалось превышение расходов над взносами. В приложении 2 к разделу 1 исключили поле «Признак выплат». Вместо расходов на выплату обеспечения (строка 070) теперь необходимо указывать расходы, которые были возмещены ФСС. Вместо затрат, компенсированных Фондом социального страхования (строка 080), требуется отражать сумму взносов к уплате. Помимо этого, изменили штрихкоды и убрали код по ОКВЭД2 с титульного листа.

С 1 января 2022 года появилось больше оснований для внеочередной подачи СЗВ-СТАЖ. В частности, установлен сокращенный срок для следующих случаев:

- срочная пенсионная выплата;
- единовременная выплата средств пенсионных накоплений.

В связи с этим сведения о работнике, от которого поступило заявление об установлении страховой пенсии, накопительной пенсии, срочной пенсионной выплаты или единовременной выплаты средств пенсионных накоплений, работодатель должен предоставить в течение трех календарных дней со дня обращения работника либо со дня поступления запроса от сотрудников Пенсионного фонда (абз. 17 п. 2 ст. 11 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ).

С 1 января 2022 года действуют прежние страховые тарифы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Федеральный закон от 21.12.2021 № 413-ФЗ сохранил все действующие ставки: от 0,2% до 8,5% (Федеральный закон от 22.12.2005 № 179-ФЗ).

ст. 2 Федерального закона от 02.07.2021 № 305-ФЗ).

При этом право на применение пониженных тарифов страховых взносов возникает у компаний общественного питания в расчетные (отчетные) периоды 2022 и 2023 годов при соблюдении условий, предусмотренных подп. 38 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ, за исключением нормы о среднемесечном размере выплат и иных вознаграждений, начисленных компанией или ИП в пользу физических лиц, исходя из данных расчетов по страховым взносам, не ниже размера среднемесячной начисленной заработной платы в каждом субъекте РФ (письмо ФНС России от 19.10.2021 № БС-4-11/14783@).

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:

Класс профессионального риска

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

Тариф

0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1,0	1,1	1,2	1,3	1,4	1,5	1,7	1,9	2,1	2,3	2,5	2,8	3,1	3,4	3,7	4,1	4,5	5,0	5,5	6,1	6,7	7,4	8,1	8,5
-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----

Указанные страховые тарифы планируют оставить на 2023–2024 г.г.

С 1 января 2022 года организации общественного питания со среднесписочной численностью работников более 250 человек (по данным реестра субъектов МСП) вправе применять пониженные тарифы страховых взносов при соблюдении определенных условий (подп. 38 п. 3 ст. 149, п. 13.1 ст. 427 НК РФ,

- 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 превышает 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 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, составляет 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 начисляются 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 начисляются 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 годов, то они вправе применить освобождение в налоговых периодах соответствующего календарного года, в котором создана

компания 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.

Что касается освобождения от НДС в отношении покупных товаров, реализуемых через вендинговые аппараты на объектах общественного питания, то освобождение от НДС к ним не применяется (письмо Минфина России от 08.10.2021 № 03-07-07/81801). Объясняется это следующим образом: услуга общественного питания – это результат деятельности предприятий общественного питания по удовлетворению потребностей потребителя в продукции общественного питания, в создании условий для реализации и потребления продукции общественного питания и покупных товаров, в проведении досуга и в других дополнительных услугах. Основание – п. 41 Государственного стандарта РФ «ГОСТ 31985-2013. Межгосударственный стандарт. Услуги общественного питания. Термины и определения» (утв. приказом Росстандарта от 27.06.2013 № 191-ст).

Вендинговый автомат – это нестационарный торговый объект, представляющий собой техническое устройство, предназначенное для автоматизации процессов продажи, оплаты и выдачи штучных товаров в потребительской упаковке в месте нахождения устройства без участия продавца (п. 60 Государственного стандарта РФ «ГОСТ Р 51303-2013. Национальный стандарт Российской Федерации. Торговля. Термины и определения» (утв. приказом Росстандарта от 28.08.2013 № 528-ст).

Таким образом, продажа, осуществляемая с использованием вендинговых автоматов, является формой розничной торговли (п. 88 Государственного стандарта

Продажа через вендинговый автомат – форма розничной торговли



С 1 квартала 2022 года новая декларация по НДС (законопроект ID: 01/02/11-21/00122612)

РФ «ГОСТ Р 51303-2013. Национальный стандарт Российской Федерации. Торговля. Термины и определения»).

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, 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, совершаемым с 1 января 2022 года.

В целях применения обновленного п. 5.1 ст. 154 НК РФ Правительство РФ утвердило соответствующий перечень видов электронной и бытовой техники (постановление от 13.09.2021 № 1544). В него вошли:

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

- телефонные аппараты для сотовых сетей связи или для прочих беспроводных сетей.

Начиная с 1 квартала 2022 года необходимо заполнять новую форму декларации по НДС. На момент написания статьи это нововведение находится на стадии законопроекта (ID: 01/02/11-21/00122612). Однако вероятность его принятия крайне высока, поэтому считаем необходимым предупредить об этом.

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:

- 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 в образовательных организациях, бывшим подопечным (после прекращения опеки или попечительства) в возрасте до 24 лет, обучающимся по очной форме 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 пострадавшим 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 утратил 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 установлены 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).

Начиная с отчетности за 2021 год необходимо заполнять новую декларацию по налогу на прибыль (приказ ФНС России от 05.10.2021 № ЕД-7-3/869@).

С 1 января 2022 года обновлен перечень оборудования, к которому можно применять коэффициент – 2



Налог на имущество

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

- налог на имущество организаций подлежит уплате в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом;
- авансовые платежи перечисляют 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 инспекцию 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.

Напоминаем, что в соответствии с п. 3.2 ст. 380 НК РФ такая ставка в 2021 году не могла 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 инспекцию 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 уничтожении объекта налогообложения. После рассмотрения заявления и предоставленных подтверждающих сведений сотрудники инспекции 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 п. 8 ст. 382 НК РФ. Так, если налогоплательщик не подал заявление о предоставлении налоговой льготы или не сообщил об отказе от применения налоговой льготы, то она предоставляется ему на основании сведений, полученных сотрудниками инспекции согласно Налоговому кодексу 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

С 1 января 2022 года действует единый срок внесения платежей по налогу на имущество

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

Спецрежимы

С 1 января 2022 года при применении упрощенной системы налогообложения необходимо ориентироваться на новый коэффициент-дефлятор. Он равен 1,096 (приказ Минэкономразвития РФ от 28.10.2021 № 654).

Напоминаем, что коэффициент-дефлятор используется для индексации величин предельного размера доходов, ограничивающих возможность перехода на УСН, а также право на дальнейшее применение данного спецрежима.

Таким образом, предельная величина доходов, которая позволяет в 2022 году применять УСН, составляет 219 200 000 руб. Сумма была получена путем произведения 200 000 000 руб. на коэффициент-дефлятор 1,096 (п. 1.1 ст. 346.20 НК РФ).

Повышенную налоговую ставку на УСН («доходы») следует применять, начиная с квартала, по итогам которого доходы нарастающим итогом превысили 164 400 000 руб. (150 000 000 руб. x 1,096), но не вышли за предел – 219 200 000 руб. (200 000 x 1,096). В таком случае применяют налоговую ставку 8% в части налоговой базы, рассчитанной как разница между налоговой базой, определенной за отчетный (налоговый) период, и налоговой базой, определенной за отчетный период, предшествующий кварталу, в котором допущено превышение дохода. Основание – п. 1.1 ст. 346.20 НК РФ. Так, если превышение допущено налогоплательщиком в первом квартале календарного года, то для такого налогоплательщика налоговая ставка устанавливается в размере 8% для налогового периода, в котором допущено превышение.

Для перехода на УСН с 1 января 2023 года лимит доходов – 123 300 000 руб. (произведение 112 500 000 руб. на 1,096). Основание – п. 2 ст. 346.12 НК РФ, письмо Минфина России от 24.01.2017 № 03-11-06/2/3269.

Транспортный налог

Минпромторг утвердил перечень легковых автомобилей средней стоимостью от 3 млн рублей для налогового периода 2021 года (письмо Минпромторга России от 25.10.2021 № 92418/20).

Предельная величина доходов на УСН в 2022 году – 219 200 000 руб.

Перечень легковых автомобилей средней стоимостью от 3 млн рублей*

1	2	3	4	5
Марка	Модель (версия)	Тип двигателя	Объем двигателя	Количество лет, прошедших с года выпуска
Средняя стоимость от 3 млн до 5 млн рублей (включительно), с года выпуска которых прошло не более 3 лет				
Audi	A6 40 TFSI	бензин	1984	1 год
Audi	A6 40 TDI	дизель	1968	1 год
Audi	A6 Avant 40 TFSI	бензин	1984	1 год
Audi	A6 Avant 40 TDI	дизель	1968	1 год
Audi	A6 Avant 45 TDI quattro	дизель	2967	1 год
BMW	320i xDrive	бензин	1998	1 год
BMW	320d xDrive	дизель	1995	1 год
BMW	M240i xDrive	бензин	2998	от 2 до 3 лет (включительно)
BMW	M235i xDrive Gran Coupe	бензин	1998	от 1 до 2 лет (включительно)
BMW	330d xDrive	дизель	1995	3 года
Chevrolet	Camaro	бензин	1998	2 года
Chevrolet	Traverse	бензин	3564	от 1 до 3 лет (включительно)
Chevrolet	Tahoe	бензин	6162	от 1 до 3 лет (включительно)



1	2	3	4	5
Средняя стоимость от 5 млн до 10 млн рублей (включительно), с года выпуска которых прошло не более 5 лет				
Genesis	G90 Royal	бензин	3342	от 1 до 5 лет (включительно)
Genesis	G90 Royal	бензин	5038	от 1 до 5 лет (включительно)
Genesis	G90 Royal L	бензин	5038	1 год
Infiniti	QX80	бензин	5552	от 1 до 3 лет (включительно)
JAGUAR	F-PACE 3.0P V6 380PS AWD AUTO JT4+ 'First Edition'	бензин	2995	от 4 до 5 лет (включительно)
JAGUAR	F-PACE 2.0 I4D 240PS AWD AUTO TL5 Portfolio	дизель	1999	1 год
JAGUAR	F-PACE 2.0P I4 300PS AWD AUTO TL5 Portfolio	бензин	1997	1 год
Jeep	Grand Cherokee	бензин	6417	от 1 до 2 лет (включительно)
KIA	K900	бензин	5038	1 год
Land Rover	Defender 2.0D SD4 240 PS AWD Auto HSE SP3	дизель	1999	1 год
Volvo	XC60 Recharge R-Design T8 Plug-in hybrid	гибрид	1969	1 год
Volvo	XC90 D5 AWD Auto Inscription	дизель	1969	1 год
Volvo	XC90 D5 AWD Auto Inscription 7 seats	дизель	1969	1 год
Средняя стоимость от 10 млн до 15 млн рублей (включительно), с года выпуска которых прошло не более 10 лет				
Aston Martin	Vantage	бензин	4000	от 1 до 3 лет (включительно)
Aston Martin	V8 Vantage S Roadster Sportshift II	бензин	5935	6 лет
Aston Martin	DB11 Coupe V8	бензин	4000	от 2 до 4 лет (включительно)
Aston Martin	DB9 Coupe	бензин	5935	от 6 до 7 лет (включительно)
Aston Martin	DB9 Volante	бензин	5935	от 6 до 7 лет (включительно)
Bentley	Bentayga Diesel	дизель	3956	от 3 до 4 лет (включительно)
Bentley	Bentayga Оных	бензин	5950	4 года
Bentley	Continental GT	бензин	5950	3 года
Bentley	Bentayga V8 Diesel	дизель	3996	от 1 до 2 лет (включительно)

*фрагмент документа

Федеральная налоговая служба будет учитывать перечень Минпромторга при исчислении налога за 2021 год (письмо ФНС России от 01.11.2021 № БС-4-21/15376@). Так, если транспортное средство состоит в вышеуказанном перечне, то исчисление транспортного налога ведут с учетом повышающих коэффициентов:

- 1,1 – в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 3 до 5 млн руб. включительно, если транспортное средство не старше 3-х лет;
- 2 – в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 5 до 10 млн руб. включительно, если транспортное средство не старше 5 лет;
- 3 – в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 10 до 15 млн руб. включительно, если транспортное средство не старше 10 лет;

- 3 – в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 15 млн руб. включительно, если транспортное средство не старше 20 лет.

Основание – п. 2 ст. 362 НК РФ.

С 1 января 2022 года статья 362 НК РФ дополнена пунктом 3.2 (Федеральный закон от 02.07.2021 № 305-ФЗ). По правилам нового положения 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 рассчитывают 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 сумму налога и авансов исчисляют с учетом коэффициента.

С 1 января 2022 года статья 362 НК РФ дополнена пунктами 3.3 и 3.4. Так, при появлении или прекращении права на льготу в течение налогового (отчетного) периода расчет налога и авансов производят 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 принимают 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 инспекцию.

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@.

Бухгалтерская отчетность

С 1 января 2022 года большинство компаний 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».

С 1 января 2022 года изменен порядок представления бухгалтерской отчетности и аудиторского заключения для пополнения государственного информационного ресурса (приказ ФНС России от 28.09.2021 № ЕД-7-1/843@). Теперь документы можно подавать через сайт ФНС

России. Напоминаем, в целях формирования государственного информационного ресурса экономической субъект обязан представлять один экземпляр годовой бухгалтерской отчетности в налоговую инспекцию по месту своего нахождения (ч. 3 ст. 18 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ).

С 1 января 2022 года исключена 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 вправе сама выпускать квалифицированные электронные подписи для юридических лиц (лиц, имеющих право действовать от имени юридического лица без доверенности), индивидуальных предпринимателей и нотариусов.

Система внутреннего контроля для юристов, аудиторов и нотариусов

С 13 января 2022 года действуют новые требования к правилам внутреннего контроля, которые разрабатываются 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;

С 1 января 2022 года исключена обязательность использования услуг оператора ЭДО при подаче бухгалтерской отчетности



С 1 января 2022 года упрощен порядок зачета переплаты по налогу

- программа подготовки и обучения кадров в сфере противодействия отмыванию 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 отмыванию доходов, полученных преступным путем, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения.

Налоговый контроль и особенности взаимодействия с ИФНС

С 1 января 2022 года – новые критерии для налогового мониторинга. Рассмотрим их подробнее:

- совокупная сумма НДС, акцизов, НДФЛ, налога на прибыль, налога на добычу полезных ископаемых и страховых взносов, подлежащих уплате в бюджет РФ за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, без учета налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза, должна составлять не менее 100 млн рублей (до 1 июля 2021 года в перечне не было НДФЛ и страховых взносов);
- суммарный объем полученных доходов по данным годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, должен составлять не менее 1 млрд рублей (ранее – 3 млрд рублей);
- совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, должна составлять не менее 1 млрд рублей (ранее – 3 млрд рублей).

Следует указать, что при определении совокупной суммы налогов учитываются те налоги, обязанность по уплате которых возникла у организации как у налогоплательщика и налогового агента. Основание – п. 3 ст. 105.26 НК РФ в редакции Федерального закона от 29.12.2020 № 470-ФЗ.



С 1 января 2022 года упрощен порядок зачета переплаты по налогу (п. 1 ст. 78 НК РФ в редакции Федерального закона от 29.11.2021 № 379-ФЗ). Нововведение устанавливает возможность зачесть образовавшийся излишек в бюджете в счет:

- предстоящих платежей по налогам, сборам, страховым взносам;
- погашения недоимки по иным налогам, сборам, страховым взносам;
- задолженности по пеням по налогам, сборам, страховым взносам и штрафам за налоговые правонарушения.

С 1 января 2022 года пункт 1.1 статьи 78 НК РФ утратил силу (Федеральный закон от 29.11.2021 № 379-ФЗ). Напоминаем, что согласно пункту 1.1 статьи 78 НК РФ сумму излишне уплаченных страховых взносов можно было зачесть по соответствующему бюджету государственного внебюджетного фонда РФ, в который эта сумма была зачислена. Переплату разрешалось перебросить на будущее, погасить в счет нее задолженность по налоговым правонарушениям или вернуть.

Кстати, порядок возврата излишне уплаченных средств также претерпел изменения. Так, согласно пункту 1 статьи 79 НК РФ в новой редакции возврат суммы излишне взысканного налога при наличии недоимки по иным налогам, сборам, страховым взносам, задолженности по пеням по налогам, сборам, страховым взносам и штрафам, подлежащим взысканию, производят только после зачета этой суммы в счет погашения задолженности.

С 1 января 2022 года абзацы 1–2 пункта 1.1 статьи 79 НК РФ больше не действуют (Федеральный закон от 29.11.2021 № 379-ФЗ). До нововведения возврат суммы излишне взысканных страховых взносов при наличии задолженности по соответствующим пеням, штрафам производился только после зачета этой суммы в счет погашения указанной задолженности по соответствующему бюджету государственного внебюджетного фонда РФ, в который эта сумма была зачислена.

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

Неотделимые улучшения арендованных основных средств и налог на имущество до 2022 года

В статье раскрываются изменения в признании неотделимых улучшений арендованных основных средств как самостоятельного объекта бухгалтерского учета арендатора (лизингополучателя) и их налогообложения налогом на имущество в связи со вступлением в силу с 1 января 2022 ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения».



А.М. Рабинович

Исходные аксиомы

Как следует из определения, содержащегося в подп.1 п.1 ст.374 НК РФ, объектом налогообложения налога на имущество организаций с определением налоговой базы как среднегодовой стоимости признается имущество, в отношении которого одновременно выполняются следующие условия:

- это имущество признается недвижимым имуществом в соответствии с правилами бухгалтерского учета;
- оно учитывается на балансе организации в качестве объектов основных средств.

Все указанные условия в полной мере должны выполняться и в отношении неотделимых улучшений арендованной недвижимости, если они должны считаться объектом налогообложения налога на имущество.

Неотделимые улучшения арендованных основных средств и налог на имущество с 2022 года.

Согласно п.5 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, в составе основных средств учитываются также капитальные вложения в арендованные объекты основных средств.

При этом имеется в виду ситуация, когда стоимость указанных вложений формирует самостоятельный объект основных средств арендатора или лизингополучателя, поскольку сам предмет аренды продолжает учитываться на балансе арендодателя (лизингодателя),

а у арендодателя и лизингополучателя он отражен лишь на забалансовом счете. При договоре аренды такое отражение предмета аренды имеет место всегда, при договоре лизинга – в зависимости от его условий (п. 14 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н (далее – Методические указания); План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (далее – План счетов), п. 2 Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, утвержденных приказом Минфина России от 17.02.1997 № 15 (далее – Указания)).

Потому что если в соответствии с условиями договора лизинга его предмет учитывается на балансе лизингополучателя, то неотделимые улучшения увеличивают первоначальную стоимость предмета лизинга в качестве затрат на приведение предмета лизинга в состояние, пригодное к использованию (п. 8 Указаний) и облагаются налогом на имущество в составе среднегодовой стоимости предмета лизинга, а не в качестве отдельного самостоятельного объекта налогообложения.

Приведенная формулировка п.5 ПБУ 6/01 – и сама по себе, и в сочетании с некоторыми положениями Методических указаний – давала формальные основания подвергать сомнению соответствие неотделимых улучшений арендованных основных средств как

самостоятельного объекта бухгалтерского учета арендатора (лизингополучателя) определению объекта налогообложения налогом на имущество организаций из п.1 ст.374 НК РФ, но в целом налогоплательщики были согласны с налогообложением указанных улучшений недвижимого имущества налогом на имущество организаций (всегда по их среднегодовой стоимости, даже если сам объект недвижимости облагался по кадастровой стоимости).

Неотделимые улучшения арендованных основных средств и налог на имущество с 2022 года

С отчетности за 2022 год, то есть, по сути, с 1 января 2022 обязательными для применения становятся Федеральные стандарты бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», утвержденный приказом Минфина России от 16.10.2018 № 208н, ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утвержденные приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н. Одновременно утрачивают силу ПБУ 6/01, Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств и Указания по отражению в бухгалтерском учете операций по договору лизинга (о последних см. приказ Минфина России от 25.04.2019 № 199).

При этом:

- в ФСБУ 26/2020, в который из ПБУ 6/01 «перешли» все нормы о формировании первоначальной стоимости основных средств, отсутствуют специальные положения о капитальных вложениях в неотделимые улучшения арендованных основных средств и вообще нет упоминания об аренде;
- в ФСБУ 6/2020:
 - с одной стороны, нет ничего, подобного положению п.5 ПБУ 6/01 о том, что в составе основных средств учитываются также капитальные вложения в арендованные объекты основных средств,
 - а с другой – в п.7 указано, что особенности бухгалтерского учета предметов договоров аренды (субаренды) устанавливаются ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды».

ФСБУ 25/2018 определены две разные ситуации учета арендатором предмета аренды, обуславливающие разный порядок учета и затрат на неотделимые улучшения арендованного имущества.

Ситуация 1

Согласно п.10 ФСБУ 25/2018 в общем случае арендатор признает предмет аренды в качестве права пользования активом (то есть не «в качестве» основных средств).

При этом в соответствии с п.13 ФСБУ 25/2018 право пользования активом признается по фактической стоимости, которая включает в себя, в частности (подп. «в») затраты арендатора в связи с приведением предмета аренды в состояние, пригодное для использования в запланированных целях. Одной из форм приведения предмета аренды в указанное состояние является осуществление в него капитальных вложений в виде неотделимых улучшений.

Таким образом, согласно совокупности норм ФСБУ 26/2020, 6/2020 и 25/2018 с 2022 года неотделимые улучшения в общем случае перестают формировать у арендатора отдельный объект бухгалтерского учета, учитываемый в составе основных средств, а входят в состав первоначальной стоимости права пользования активом, которое ни в коей мере не является объектом основных средств, несмотря на отражение в бухгалтерском учете и, возможно, в отчетности в составе основных средств (на основании п.10 ФСБУ 25/2018, п.4, 7.1 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н, п.47 МСФО (IFRS) 16 «Аренда», Рекомендации НРБУ БМЦ от 05.10.2018 № Р-92/2018-КпР «Право пользования активом» и многих писем Минфина России).

При этом и первоначальная стоимость права пользования активом, сформированная по правилам п.13 ФСБУ 25/2018, не имеет никакого отношения к стоимости основных средств, полученных в аренду. Тем более, что с 2022 года налогоплательщиком налога на имущество организаций по переданному в аренду недвижимому основному средству при любом способе определения налоговой базы всегда, в том числе при финансовой аренде будет арендодатель (п.3 ст.378 НК РФ).

В описанном включении затрат на неотделимые улучшения арендованного имущества в стоимость права пользования активом и состоит одна из особенностей бухгалтерского учета предмета аренды, устанавливаемых ФСБУ 25/2018, к которым отсылает,

Согласно ФСБУ 6/2020 особенности бухгалтерского учета неотделимых улучшений арендованного имущества устанавливаются ФСБУ 25/2018

как видели выше, п.7 ФСБУ 6/2020. А это означает, что нормы ФСБУ 25/2018, предписывающие такой особый (специальный) порядок учета капитальных вложений в неотделимые улучшения арендованного имущества, являются приоритетными по отношению к общим нормам п.5, 7, 18 ФСБУ 26/2020 о том, что в результате осуществления капитальных вложений в бухгалтерском учете возникают основные средства.

Как неоднократно указывал Конституционный суд РФ, в случае возникновения коллизий между нормами, содержащимися в актах одного юридического уровня, действуют обычные правила «последующий акт отменяет предыдущие», вместе с тем независимо от времени принятия приоритетными признаются нормы того акта, который специально предназначен для регулирования соответствующих отношений (постановления от 29.06.2004 № 13-П, от 28.03.2017 № 10-П и др.).

Причем несомненными указанные выводы о порядке учета затрат на неотделимые улучшения арендованного имущества представляются лишь в отношении тех неотделимых улучшений, которые производятся в начале договора аренды тем самым полностью подпадая под определение затрат арендатора, связанных с приведением предмета аренды в состояние, пригодное для использования в запланированных целях.

Что касается аналогичных затрат, имеющих такое же экономическое содержание и назначение, но производимых не в начале договора аренды, то вопрос о порядке их учета напрямую не

урегулирован и потому требует дополнительного обсуждения. Потому что,

- с одной стороны, ФСБУ 25/2018 и МСФО (IFRS) 16 «Аренда» (обращение к которому для прояснения ситуации диктуется п.7.1 ПБУ 1/2008) предусматривают возможность изменения стоимости права пользования активом после его первоначального признания, но среди причин такого изменения не упоминаются последующие капитальные вложения и другие затраты арендатора, связанные с предметом аренды,
- а, с другой стороны, доведение предмета до полной готовности к использованию в запланированных целях может осуществляться и не в начале срока аренды. Причем косвенно (по соображениям симметрии) в пользу включения в стоимость права пользования активом стоимости неотделимых улучшений, произведенных не в начале договора аренды, говорит то, что у арендодателя связанные с договором аренды затраты включаются в чистую стоимость инвестиции в аренду по мере осуществления этих затрат (п.34 ФСБУ 25/2018), что предполагает возможность включения их в стоимость учитываемого на балансе объекта учета аренды (чистой инвестиции в аренду) уже после предоставления предмета аренды арендатору.

Так что на сегодня есть аргументы как за, так и против того, чтобы в рамках ситуации 1 затраты на неотделимые улучшения арендованных объектов недвижимости, производимые не в начале срока аренды, включались в стоимость права пользования активом, не подпадая тем самым под налог на имущество организаций, или формировали самостоятельный объект основных средств, облагаемый налогом на имущество в качестве неотъемлемой части недвижимых основных средств.

Ситуация 2

Если организация, выполнившая требования п.11 и 12 ФСБУ 25/2018, воспользуется правом не признавать предмет аренды в качестве права пользования активом, то есть будет признавать этот предмет только в забалансовом учете, то тогда она по-прежнему будет учитывать неотделимые улучшения в арендованное имущество в качестве отдельного объекта основных средств в силу указанных общих норм ФСБУ 26/2020, если в отношении таких улучшений будут выполняться условия признания их основными средствами, установленные п.4 ФСБУ

По ФСБУ 25/2018 при учете арендатором права пользования активом затраты на неотделимые улучшения арендованного имущества включаются в стоимость этого права



6/2020, в том числе срок использования организацией более 12 месяцев.

А чтобы эти основные средства в виде неотделимых улучшений арендованного имущества облагались налогом на имущество организаций, необходимо еще одно условие – они не должны единовременно списываться на расходы на основании п.5 ФСБУ 6/2020, ввиду отнесения их к совокупности основных средств, общая стоимость которых ниже стоимостного лимита, установленного организацией по правилам данного пункта, то есть с учетом существенности информации об общей стоимости таких активов.

Позиция Минфина России

В письмах от 22.06.2021 № 03-05-05-01/48860 и от 14.12.2021 № 03-05-05-01/101648, отвечая на вопрос «О налоге на имущество организаций в отношении капитальных вложений в арендованные объекты ОС», Минфин России применительно к периоду после 2021 года сформулировал следующее.

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

Таким образом (и это не может не поражать), при рассмотрении порядка бухгалтерского учета с 2022 года неотделимых улучшений арендованного имущества нет даже намека на существование ФСБУ 25/2018. И соответственно не уточняется, к какому учету предмета аренды – балансовому в качества права пользования активом или забалансовому относятся сделанные в письме выводы, которым придан всеобщий для всех ситуаций аренды



характер. А это, как следует из изложенного в предыдущем разделе настоящей статьи, неточно.

Наивно и неуважительно по отношению к авторам письма было бы предполагать, что они:

- забыли о наличии самим Минфином России разработанном ФСБУ 25/2018;
- или не в курсе предписываемого этим стандартом порядка учета затрат по доведению предмета аренды до состояния готовности к использованию в запланированных целях;
- или не понимают, что одним из способов такого доведения до состояния готовности могут быть капитальные вложения в неотделимые улучшения арендованных основных средств;
- или не знают о соотношении общих и специальных норм.

Все и все, конечно, помнят, знают и понимают. Так, например, в СПС «КонсультантПлюс» размещено порядка 10 писем Минфина России (одно из которых направлено ФНС России налоговым органам для использования в работе) по вопросу о том, кто является налогоплательщиком налога на имущество организаций при применении ФСБУ 25/2018, а также более 30 писем Минфина России, в которых применяется правило приоритета специальных норм перед общими.

Просто, как представляется, имеет место попытка путем лукавых фискальных умолчаний сформировать позицию, удерживающую налогоплательщиков от уменьшения платежей по налогу на имущество организаций из-за изменений правил бухгалтерского учета неотделимых улучшений арендованной недвижимости. И тем самым препятствовать

Вопрос о бухгалтерском учете неотделимых улучшений арендованного имущества с 2022 года рассматривается Минфином без норм ФСБУ 25/2018

снижению соответствующих доходов региональных бюджетов.

Отметим также односторонность, односторонность подобных попыток, «игру в одни ворота». Ведь в целом ряде случаев из-за изменения с 2022 года правил бухгалтерского учета потери по налогу на имущество организаций будут и у налогоплательщиков, которые должны будут уплачивать его в тех ситуациях, в которых раньше делать этого не должны были. Но в этих случаях обеспечить налоговую нейтральность процесса завершения перевода российского бухучета на МСФО Минфин России не спешит.

Что делать арендатору

Как показывает опыт, высказав один раз пробюджетную позицию, Минфин России от нее в обозримом будущем вряд ли откажется. В силу же указанного пробюджетного характера этой позиции высока вероятность, что ей будут следовать налоговые инспекторы даже если ФНС России не доведет

ее до них для использования в работе (ссылку на данную позицию со стороны работников ФНС России см. в № 45-46 газеты «Учет. Налоги. Право» за 2021 год).

Поэтому арендаторы недвижимости, учитывающие предмет аренды в качестве права пользования активом и осуществляющие капитальные вложения в неотделимые улучшения арендованных объектов в порядке доведения их до состояния готовности к использованию в запланированных целях, которые не готовы к судебному спору с налоговыми органами, должны заранее закладывать в финансовый план суммы налога на имущество со стоимости неотделимых улучшений.

В то же время шансы на опровержения в этой ситуации рассмотренной позиции Минфина России в суде представляются достаточно высокими (если, конечно, налогоплательщик сумеет донести до суда правила бухучета и приоритета специальных норм перед общими, а суд захочет вникать в них).



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

Обзор писем Минфина России

О документальном подтверждении расходов при оказании услуг транспортной экспедиции в целях налога на прибыль

Неотъемлемой частью договора транспортной экспедиции являются экспедиторские документы. В частности, поручение экспедитору, экспедиторская расписка, складская расписка (п. 5, 7 постановления Правительства РФ от 08.09.2006 № 554). Формы утверждены приказом Министерства транспорта РФ от 11.02.2008 № 23.

В связи с этим в целях подтверждения расходов при оказании услуг транспортной экспедиции в рамках главы 25 НК РФ требуется наличие экспедиторских документов, а также любых документов, которые могут подтвердить факт оказания услуг.

Письмо Минфина России от 03.09.2021 № 03-03-06/1/71385

Об амортизации и установлении срока полезного использования капитальных вложений в арендованное имущество, произведенных арендаторами

Капитальные вложения в основные средства в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя, признаются амортизируемым имуществом (абз. 5 п. 1 ст. 256 НК РФ). При этом действует право уменьшить расходы отчетного (налогового) периода на сумму капитальных вложений в размере не более 10% (не более 30% – в отношении ОС из 3–7 амортизационных групп) первоначальной стоимости основных средств. А также в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств. Лимит тот же – не более 10% (не более 30% – в отношении ОС из 3–7 амортизационных групп) от расходов на достройку,



Подтвердить расходы по договору перевозки груза можно любыми документами, оформленными в соответствии с ГК РФ и отраслевым законодательством

дооборудования и пр. Суммы определяются согласно правилам, установленным статьей 257 НК РФ.

Для того чтобы воспользоваться правом на применение амортизационной премии, налогоплательщику необходимо осуществить расходы на создание объектов основных средств. Поскольку арендатор не несет соответствующие затраты, оснований для применения амортизационной премии в отношении капитальных вложений в арендованное имущество у него не имеется. Основание – п. 1 ст. 257 НК РФ.

Капитальные вложения в арендованное имущество амортизируются исходя из срока его полезного использования. Он устанавливается собственником имущества либо исходя из срока полезного использования согласно Классификации при соответствии капитальных вложений в арендованное имущество Классификации.

Письмо Минфина России от 03.09.2021 № 03-03-06/171391

О документальном подтверждении расходов по договору перевозки груза в целях налога на прибыль

Заключение договора перевозки груза подтверждается составлением и выдачей отправителю груза транспортной накладной (коносамента или иного документа на груз, предусмотренного Транспортным уставом или Гражданским кодексом РФ). Основание – п. 2 ст. 785 ГК РФ, п. 20 ст. 2 Федерального закона от 08.11.2007 № 259-ФЗ.

Для целей налога на прибыль под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ (п. 1 ст. 252 НК РФ).

Таким образом, подтверждением затрат по договору перевозки груза могут служить любые документы, оформленные в соответствии с ГК РФ и отраслевым законодательством.

Письмо Минфина России от 08.09.2021 № 03-03-06/172593

Об учете операций, связанных с изменением цены ранее реализованных товаров, в целях налога на прибыль

По правилам Налогового кодекса РФ компании рассчитывают налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и/или на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

При выявлении ошибок или искажений в расчете налоговой базы, относящихся к прошлым периодам, в текущем периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки или искажения.

При невозможности определения периода совершения ошибок или искажений перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были выявлены ошибки или искажения.

Налоговый кодекс РФ позволяет провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за период, в котором были выявлены ошибки или искажения, относящиеся к прошлым периодам, также и в тех случаях, когда допущенные ошибки или искажения привели к излишней уплате налога. Основание – п. 1 ст. 54 НК РФ.

Письмо Минфина России от 08.09.2021 № 03-03-10/72680

О документальном подтверждении расходов, в том числе на содержание служебного транспорта, в целях налога на прибыль

Налоговый кодекс РФ не устанавливает конкретный перечень документов, которые подтверждают произведенные расходы, тем самым не ограничивает налогоплательщика в вопросе подтверждения правомерности учета соответствующих расходов.

Перечень прочих расходов, связанных с производством и реализацией, установленный статьей 264 НК РФ, является открытым. При этом на основании подпункта 11 пункта 1 статьи 264 НК РФ к таким расходам, например, отнесены расходы

на содержание служебного транспорта (автомобильного, железнодорожного, воздушного и иных видов транспорта).

Таким образом, расходы могут быть учтены при расчете налоговой базы по налогу на прибыль в случае их оформления документами, соответствующими требованиям действующего законодательства, при условии обоснованности таких расходов.

Письмо Минфина России от 09.09.2021 № 03-03-06/3/72868

О заполнении строки 16 корректировочного счета-фактуры при неоднократном изменении стоимости отгруженных товаров (работ, услуг)

При изменении стоимости, в том числе в случае изменения цены или уточнения количества товаров, работ, услуг, продавец выставляет покупателю корректировочный счет-фактуру при наличии договора, соглашения, иного первичного документа, подтверждающего согласие (факт уведомления) покупателя на такое изменение. Основание – абз. 3 п. 3 ст. 168, п. 10 ст. 172 НК РФ.

В строке 16 корректировочного счета-фактуры указываются номер и дата счета-фактуры, к которому составляется корректировочный счет-фактура. При заполнении граф по строке А (до изменения) корректировочного счета-фактуры заполняются соответствующие показатели граф счета-фактуры, к которому составляется корректировочный счет-фактура (п. 1 и 2 Правила заполнения корректировочного счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утв. постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137).

Корректировочный счет-фактура формируется на разницу между показателями до и после изменения стоимости. При повторном изменении стоимости товаров, работ, услуг продавцом выставляется новый корректировочный счет-фактура, где указываются данные из предыдущего корректировочного счета-фактуры (в строку А (до изменения) повторного корректировочного счета-фактуры переносятся сведения, отражаемые по строке Б (после изменения) предыдущего корректировочного счета-фактуры).

Таким образом, при неоднократном изменении стоимости товаров, работ, услуг, в том числе в случае изменения цены или уточнения количества товаров, работ, услуг, в строке 16 корректировочного счета-фактуры указываются номер и дата предыдущего корректировочного счета-фактуры.

Если изменяется стоимость отгруженных товаров, работ, услуг, стоимость которых ранее не изменялась и в отношении которых корректировочный счет-фактура ранее не составлялся, в выставленный продавцом корректировочный счет-фактуру переносятся соответствующие данные из счета-фактуры. Поэтому если к счету-фактуре ранее формировался корректировочный счет-фактура в отношении одних товаров, работ, услуг, при изменении стоимости других товаров, работ, услуг, в отношении которых корректировочный счет-фактура ранее не составлялся, выставляется новый корректировочный счет-фактура, в строке 16 которого указываются номер и дата счета-фактуры.

Письмо Минфина России от 09.09.2021 № 03-07-09/73123

Об НДФЛ с выплат при направлении в однодневные командировки

При командировках в местность, откуда работник исходя из условий транспортного сообщения и характера выполняемой в командировке работы имеет возможность ежедневно возвращаться к месту постоянного жительства, суточные не выплачиваются (п. 11 Положения об особенностях направления работников в служебные командировки, утв. постановлением Правительства РФ от 13.10.2008 № 749).

При оплате работодателем работнику расходов, связанных со служебной командировкой, в доход, подлежащий налогообложению, не включаются, в частности:

- суточные в размере не более 700 рублей за каждый день нахождения в служебной командировке на территории РФ;

Для целей налога на прибыль расходы должны быть обоснованными

В первоначальную стоимость нового объекта строительства включают расходы, которые связаны с подготовкой к его сооружению (в том числе демонтаж и снос предыдущего здания)

- суточные в размере не более 2 500 рублей за каждый день нахождения в служебной командировке за пределами территории РФ;
- целевые расходы на проезд до места назначения и обратно.

Основание – п. 1 ст. 217 НК РФ. Таким образом, в целях НДСЛ не подлежат налогообложению суммы возмещения работодателем фактически произведенных и документально подтвержденных расходов командированных работников на проезд до места назначения и обратно.

Оплата за работника товаров, работ, услуг или имущественных прав не в его интересах не признается доходом, полученным им в натуральной форме. Например, когда участие сотрудника в мероприятиях обусловлено его трудовыми обязанностями.

Письмо Минфина России от 09.09.2021 № 03-04-05/73114

Об определении в целях налога на прибыль цены приобретения акций, полученных организацией в качестве дивидендов в натуральной форме, в случае их дальнейшей реализации

Дивиденды, которые объявлены по акциям, выплачиваются деньгами, а в случаях, предусмотренных уставом акционерного общества, – иным имуществом (абз. 2 п. 1 ст. 42 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ). Следовательно, объявленные по акциям дивиденды могут быть выплачены в натуральной форме (в том числе в виде ценных бумаг) только в случаях, предусмотренных уставом акционерного общества.

При реализации или ином выбытии ценных бумаг, в том числе вышеуказанных, налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на определенные расходы, в том числе на цену приобретения ценной бумаги, включая расходы на ее приобретение (ст. 280 и 329 НК РФ).

Если реализуемые ценные бумаги ранее были получены компанией в счет погашения обязательств по выплате причитающихся ей дивидендов, цену приобретения таких ценных бумаг для целей налогообложения прибыли следует определять в размере, равном сумме дохода в виде дивидендов, подлежащих выплате акционеру.

Письмо Минфина России от 14.09.2021 № 03-03-06/1/74354

Об учете в целях налога на прибыль расходов на ликвидацию (демонтаж, снос) объекта капитального строительства, осуществляемых для подготовки к строительству нового объекта

В целях налога на прибыль основные средства – это часть имущества, используемая в качестве средств труда для производства и реализации товаров, работ, услуг или для управления первоначальной стоимостью более 100 000 рублей (п. 1 ст. 257 НК РФ).

При этом первоначальная стоимость основного средства формируется за счет расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением НДС и акцизов (кроме случаев, предусмотренных НК РФ).

Таким образом, расходы на ликвидацию объекта капитального строительства, осуществляемые в целях подготовки к строительству нового объекта, связаны с сооружением такого объекта и, соответственно, формируют его первоначальную стоимость.

Письмо Минфина России от 24.09.2021 № 03-03-06/1/77722

О документальном подтверждении в целях налога на прибыль расходов на услуги воздушной перевозки

Компания вправе обосновать потребление услуги воздушной перевозки любыми документами, напрямую или косвенно подтверждающими факт использования приобретенных авиабилетов.

При этом следует учитывать, что маршрут/квитанция электронного пассажирского билета и багажной квитанции – документ строгой отчетности

и применяется для осуществления расчетов (п. 2 приказа Минтранса РФ от 08.11.2006 № 134).

Посадочный талон – бланк, где указаны: фамилия и инициалы пассажира, номер рейса, дата отправления, время окончания посадки на рейс, номер выхода на посадку и номер посадочного места на борту воздушного судна (п. 84 приказа Минтранса РФ от 28.06.2007 № 82).

Письмо Минфина России от 27.09.2021 № 03-03-06/1/78068

О применении пониженных ставок по налогу на прибыль организацией – резидентом ОЭЗ при присоединении к ней другой организации – резидента ОЭЗ

При присоединении одного юридического лица к другому юридическому лицу правопреемником присоединенного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налогов признается присоединившее его лицо (п. 5 ст. 50 НК РФ).

В отношении компаний – резидентов особой экономической зоны законами субъектов РФ может устанавливаться пониженная налоговая ставка налога на прибыль в части зачисления в бюджет субъекта РФ (абз. 6 п. 1 ст. 284 НК РФ).

Пониженная ставка по налогу на прибыль распространяется на прибыль от деятельности, которая осуществляется на территории ОЭЗ, при условии ведения раздельного учета.

При присоединении юридического лица (резидента ОЭЗ) к другому юридическому лицу (резиденту ОЭЗ) присоединившая компания вправе продолжить применять пониженные ставки по налогу на прибыль. При этом Налоговый кодекс РФ не предусматривает правопреемство по использованию налоговых льгот.

Письмо Минфина России от 29.09.2021 № 03-03-06/1/78810

Об учете в целях налога на прибыль дохода в случае уменьшения уставного капитала организации

Доходы в виде сумм, на которые произошло уменьшение уставного капитала, если такое уменьшение осуществлено с одновременным отказом от возврата стоимости соответствующей части взносов акционерам (участникам) компании, признаются внереализационным доходом налогоплательщика. Такой порядок установлен пунктом 16 статьи 250 НК РФ. При этом действует исключительные случаи (подп. 17 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Доходы в виде сумм, на которые произошло уменьшение уставного капитала компании в соответствии с требованиями законодательства РФ, либо если величина уставного капитала стала больше стоимости чистых активов по окончании отчетного года, при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются (подп. 17 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Таким образом, если при добровольном уменьшении уставного капитала компании величина его уставного капитала стала больше стоимости чистых активов по окончании отчетного года, то соответствующие суммы дохода не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Письмо Минфина России от 30.09.2021 № 03-03-07/79137

Об учете в целях налога на прибыль задолженности по долговому обязательству, возникшей у присоединяемой организации перед присоединяющей организацией до реорганизации

Для целей налога на прибыль суммы основного долга по долговому обязательству не участвуют при определении налоговой базы по налогу на прибыль как у кредитора, так и у должника (подп. 10 п. 1 ст. 251, п. 12 ст. 270 НК РФ). При этом основанием для начисления и признания доходов или расходов в виде процентов по долговому обязательству является действующее долговое обязательство (п. 4 ст. 328 НК РФ).

Суммы непогашенной задолженности по долговому обязательству присоединяемой организации перед присоединяющей организацией, образовавшиеся

В целях налога на прибыль не учитывают суммы дохода, которые возникли при добровольном уменьшении уставного капитала компании, если величина уставного капитала стала больше стоимости чистых активов по окончании отчетного года

до реорганизации путем присоединения, доходами для целей исчисления налога на прибыль у реорганизуемых указанным способом организаций не признаются.

Письмо Минфина России от 01.10.2021 № 03-03-06/1/79626

О налоге на прибыль при выплате российской организацией дохода от реализации недвижимого имущества в РФ постоянному представительству иностранной организации

Налоговый агент удерживает налог у иностранной компании при каждой выплате доходов, указанных в пункте 1 статьи 309 НК РФ. К таким доходам, в частности, относятся доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации (подп. 6 п. 1 ст. 309 НК РФ).

Удержание налога производится во всех случаях выплаты доходов, установленных пунктом 1 статьи 309 НК РФ, однако есть исключение – это случаи, когда налоговый агент уведомлен получателем дохода, что выплачиваемые суммы относятся к постоянному представительству получателя дохода в Российской Федерации, и в распоряжении налогового агента находится документ, подтверждающий постановку получателя дохода на учет в ИФНС (подп. 1 п. 2 ст. 310 НК РФ).

Именно наличие уведомления, а также документа, подтверждающего регистрацию в ИФНС, является обязательным для неисчисления и неудержания налога на прибыль с суммы дохода, относящегося к постоянному представительству иностранной организации в Российской Федерации.

Письмо Минфина России от 04.10.2021 № 03-08-05/79946

Об определении срока аренды в целях бухучета

Для целей бухгалтерского учета срок аренды рассчитывается исходя из сроков и условий, установленных договором аренды, включая периоды, которые не предусматривают арендные платежи. Так установлено ФСБУ 25/2018 «Учет аренды» (утв. приказом Минфина России от 16.10.2018 № 208н). При этом следует учитывать возможности сторон изменять вышеуказанные сроки и условия, а также намерения реализации таких возможностей.

При определении срока аренды для целей бухгалтерского учета необходимо принимать во внимание наличие достаточной уверенности в продлении или прекращении аренды, уместные факты и обстоятельства, которые приводят к возникновению экономического стимула для продления или прекращения аренды, в том числе прошлую практику компании в отношении периода, в течение которого обычно используются определенные виды активов (предоставленные в аренду или находящиеся в собственности), а также экономические причины такой практики.

Письмо Минфина России от 04.10.2021 № 07-01-09/80036

Об учете покупателем товара полученной ретроспективной скидки при применении метода начисления в целях налога на прибыль

При применении метода начисления датой получения внереализационных доходов для доходов в виде безвозмездно полученного имущества признается дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества или акта приемки-сдачи работ, услуг (ст. 271 НК РФ).

Скидка, предоставленная покупателю путем снижения цены товара, не учитывается покупателем в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль. В такой ситуации приобретенный товар отражается покупателем в налоговом учете по цене с учетом предоставленной скидки.

При обнаружении ошибок или искажений в расчете налоговой базы прошлых периодов в текущем периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки или искажения (п. 1 ст. 54 НК РФ).

Письмо Минфина России от 08.10.2021 № 03-03-06/1/81707

В целях налога на прибыль покупатель не учитывает в доходах скидку на товар, полученную от продавца

Об НДС при оказании российской организацией иностранной организацией, не имеющей постоянного представительства в РФ, услуг по проведению тренинга

В связи с тем, что услуги по организации тренингов к услугам, перечисленным в подпунктах 1–4.1, 4.4 пункта 1 статьи 148 НК РФ, не относятся, то в отношении таких услуг применяют положение подпункта 5 пункта 1 статьи 148 НК РФ. Поэтому местом реализации услуг признается территория Российской Федерации только в том случае, если деятельность организации, оказывающей услуги, осуществляется на территории Российской Федерации.

При этом местом осуществления деятельности признается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия этой организации на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации, а при ее отсутствии – на основании места, указанного в учредительных документах, места управления, места нахождения постоянно действующего исполнительного органа, места нахождения постоянного представительства в Российской Федерации (если услуги оказываются через это постоянное представительство). Основание – п. 2 ст. 148 НК РФ.

Таким образом, местом реализации услуг по проведению тренинга, оказываемых российской компанией иностранной организацией без постоянного представительства в Российской Федерации, территория Российской Федерации не признается. Такие услуги не являются объектом налогообложения НДС в Российской Федерации.

Письмо Минфина России от 12.10.2021 № 03-07-08/82489

Об условиях признания расходов в виде надбавок за профессиональное мастерство в целях налога на прибыль

В целях налога на прибыль начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели, относятся к расходам на оплату труда (п. 2 ст. 255 НК РФ). При этом расходы на любые виды вознаграждений, которые предоставляются руководству или работникам компании, помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов), при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются (п. 21, 22 ст. 270 НК РФ).

На основании изложенного, расходы в виде надбавок за профессиональное мастерство могут быть учтены в целях налогообложения прибыли в случае, если порядок, размер и условия их выплаты предусмотрены локальными нормативными актами и такие расходы не указаны в статье 270 НК РФ. Помимо этого, расходы должны соответствовать требованиям статьи 252 НК РФ, то есть быть экономически оправданными, документально подтвержденными и произведенными в целях деятельности, направленной на получение дохода.

Письмо Минфина России от 15.11.2021 № 03-03-07/91904

Территория РФ не является местом реализации услуг по проведению тренинга, оказываемых российской компанией иностранной организацией без постоянного представительства в России



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

Обзор писем ФНС России

О проведении выездной налоговой проверки на основании заявления третьего лица, а также при наличии неурегулированного спора в рамках дела о банкротстве

Основанием для целесообразности проведения налоговой проверки являются результаты проведения соответствующих мероприятий налогового контроля, которые направлены на установление рисков совершения нарушений законодательства о налогах и сборах (утв. приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@).

Заявление третьего лица о возможных нарушениях законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, равно как и наличие неурегулированного спора в рамках дела о банкротстве, не относится к налоговым рискам и не является безусловным основанием для проведения выездной налоговой проверки.

Вопросы целесообразности проведения в отношении налогоплательщика конкретных мероприятий налогового контроля подлежат рассмотрению без участия третьих лиц.

Письмо ФНС России от 10.09.2021 № СД-4-2/12900@

Об основаниях для освобождения от уплаты транспортного налога, в том числе при гибели или уничтожении транспортного средства

Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57 Конституции РФ). Плательщики транспортного налога – это лица, на которые зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения (ст. 357, 358 НК РФ).

Сведения о транспортных средствах и лицах, на которых они зарегистрированы, налоговая инспекция получает от органов, уполномоченных регистрировать транспортные средства на территории Российской Федерации (ст. 362 НК РФ).

В связи с этим, если транспортное средство не снято с регистрационного учета и не относится к объектам, не облагаемым налогом, то нет оснований для освобождения от уплаты транспортного налога. Исключение – налоговые льготы, гибель или уничтожение транспортного средства (п. 3.1 ст. 362 НК РФ).

Письмо ФНС России от 14.09.2021 № БС-2-21/1338@

О применении ККТ при реализации абонементов (клубных карт) на оказание услуг фитнеса и плавания

Порядок применения контрольно-кассовой техники зависит от типа реализуемого абонемента. Так, в случае полной оплаты абонемента покупателем, в момент реализации абонемента пользователь ККТ формирует и предоставляет покупателю кассовый чек со значением реквизита «признак способа расчета» (тег 1214) «ПРЕДОПЛАТА 100%».

Порядок оформления кассового чека при зачете предоплаты зависит от характера реализуемого абонемента – на количество посещений или же на определенный период времени.

Если приобретен абонемент на определенный период с неограниченным количеством посещений, зачет предоплаты (значение реквизита «признак способа расчета» (тег 1214) «ПОЛНЫЙ РАСЧЕТ») для целей ККТ осуществляется по мере признания выручки в бухгалтерском учете вне зависимости от частоты использования абонемента покупателем, например, ежемесячно равными частями в последний день месяца.

Если приобретен абонемент на количество посещений, то необходимо формировать кассовый чек со значением реквизита «признак способа расчета» (тег 1214) «ПОЛНЫЙ РАСЧЕТ» при каждом посещении на сумму, соответствующую части предоплаты.

Жалоба третьего лица на компанию не относится к налоговым рискам

Если срок действия абонеента истек и покупатель истратил не все посещения, но по договору деньги за них возврату не подлежат, то кассовый чек на зачет всей соответствующей этим посещениям суммы предоплаты нужно оформить в последний день действия абонеента.

Если в абонеенте зафиксированы даты посещения и деньги покупателю в случае пропуска не возвращаются, то кассовый чек на зачет аванса пользователь ККТ должен формировать на каждую такую дату вне зависимости от того, воспользовался покупатель абонеентом или нет.

Письмо ФНС России от 14.09.2021 № АБ-4-20/13041@

Об оценке налоговых рисков при выборе контрагентов, в частности при привлечении к выполнению работ граждан, применяющих НПД, и о передаче плательщиком НПД чека покупателю (заказчику)

Оценка налоговых рисков при выборе контрагентов

Критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, утвержденные приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@, можно использовать для оценки результатов своей финансово-хозяйственной деятельности. А также при выборе контрагентов.

Так, при оценке налоговых рисков согласно с 12-м критерием «Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском» необходимо проанализировать признаки, свидетельствующие о высокой степени вероятности отнесения контрагента к категории проблемного, а сделок – к сомнительным.

В частности, при проведении мероприятий налогового контроля оценивается, ведется ли деятельность самостоятельно и на свой риск с использованием собственных достаточных трудовых, производственных и иных ресурсов с принятием управленческих решений органами управления налогоплательщика или, напротив, от имени нескольких формально самостоятельных субъектов, осуществляющих организационно-единую деятельность с использованием общих материально-технических, трудовых ресурсов и средств индивидуализации и координируемую одними и теми же лицами. Налоговые инспекторы предъявляют претензии, если выявят злоупотребления, которые свидетельствуют о недобросовестных действиях с целью не платить налог.

При этом не представляется возможным установить на законодательном уровне или разъяснить исчерпывающий перечень документов, на основании которых сделки, совершенные налогоплательщиком, нельзя квалифицировать в качестве злоупотребления в порядке статьи 54.1 НК РФ.

Оценка налоговых рисков при привлечении к выполнению работ граждан, применяющих НПД

Характерными признаками применения схем уклонения от налогообложения, подразумевающими привлечение к выполнению работ плательщиков НПД в целях подмены трудовых отношений гражданско-правовыми, и соответственно незаконной оптимизации страховых взносов и НДФЛ являются:

- организационная зависимость плательщика НПД от своего заказчика, в том числе:
 - регистрация физического лица в качестве плательщика НПД – обязательное условие; заказчик распределяет плательщиков НПД по объектам, исходя из производственной необходимости;
 - заказчик устанавливает режим работы плательщика НПД, в том числе продолжительность рабочего дня, время отдыха;
 - работник заказчика непосредственно руководит и контролирует работу плательщика НПД на объекте;
- инфраструктурная зависимость плательщика НПД от заказчика, то есть плательщик НПД выполняет работу полностью материалами, инструментами и оборудованием заказчика;
- порядок оплаты услуг «плательщику НПД» и учет оказываемых услуг аналогичен порядку, установленному ТК РФ.

Налоговый кодекс не содержит исчерпывающего перечня документов, которые помогут избежать претензий по ст. 54.1 НК РФ

Приложение «Мой налог» имеет альтернативные варианты

Вышеперечисленные признаки характеризуют плательщика НПД как лицо, фактически лишенное предпринимательской самостоятельности в ведении своей деятельности.

Передача плательщиком НПД чека покупателю

В общем случае при расчетах, связанных с получением доходов от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав, плательщик НПД обязан передать сведения о произведенных расчетах в налоговую инспекцию, сформировать чек и обеспечить его передачу покупателю.

Для этого необходимо использовать мобильное приложение «Мой налог». Альтернативный вариант – передача сведений через уполномоченного оператора электронной площадки или уполномоченную кредитную организацию. Основание – ч. 1 ст. 14 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ.

Письмо ФНС России от 16.09.2021 № АБ-4-20/13183@

О проведении выемки документов (предметов) по месту регистрации налогоплательщика и у контрагента проверяемой организации

Если налогоплательщик не исполняет требования налоговых инспекторов о представлении документов, в то время как такие документы необходимы для проведения экспертизы или при недостаточности имеющихся документов для проведения проверки, то в таком случае законодательство о налогах и сборах предоставляет проверяющим право на выемку документов и предметов при условии, что есть достаточные основания полагать, что интересующие документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены (подп. 3 п. 1 ст. 31, п. 14 ст. 89, ст. 94 НК РФ).

При этом законодательство не содержит норм, которые предписывают производить выемку документов и предметов исключительно по месту регистрации налогоплательщика, указанному в учредительных документах.

Судебная практика на стороне ИФНС. Так, правовая позиция, изложенная в постановлении АС Московского округа от 28.02.2019 по делу № А40-17635/2018 и оставленная без изменения определением ВС РФ от 13.06.2019, указывает на наличие у налоговых инспекторов права на проведение выемки документов у контрагента проверяемой организации в случае наличия достаточных сведений о взаимозависимости налогоплательщиков.

На основании вышесказанного, предположение об установлении законодательством ограничений на проведение выемки документов и предметов не на территории проверяемого лица является ошибочным.

Письмо ФНС России от 17.09.2021 № СД-4-2/13234@

О регистрации в качестве плательщиков НПД граждан государств – членов ЕАЭС

Специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход» вправе применять физические лица, в том числе ИП, местом ведения деятельности которых является территория любого из субъектов Российской Федерации, включенных в эксперимент (ч. 1 ст. 2 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ).

Плательщиками НПД могут быть граждане других государств – членов Евразийского экономического союза, перешедшие на специальный налоговый режим в порядке, установленном Федеральным законом от 27.11.2018 № 422-ФЗ. В общем случае регистрация граждан ЕАЭС в качестве налогоплательщиков производится на основании заявления о постановке на учет при использовании интернет-сервиса «Личный кабинет налогоплательщика физического лица».

Письмо ФНС России от 23.09.2021 № АБ-3-20/6409@



Об отнесении имущества к движимому и недвижимому в целях налога на имущество организаций, в частности технологических трубопроводов

Налоговый кодекс РФ не содержит определения понятий «движимое» и «недвижимое имущество». В связи с этим необходимо руководствоваться определениями, которые указаны в иных отраслях законодательства. Основание – ст. 11 НК РФ.

Так, согласно правилам Гражданского кодекса РФ движимым имуществом признаются вещи, которые не относятся к недвижимости (п. 2 ст. 130 ГК РФ). А недвижимость – это земельные участки и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно (п. 1 ст. 130 ГК РФ). Например, здания, сооружения, объекты незавершенного строительства. Более того, к недвижимым вещам может быть отнесено иное имущество.

По мнению судей, вещь является недвижимой либо в силу своих природных свойств, либо в силу прямого указания федерального закона, что такой объект подчинен режиму недвижимых вещей (определение ВС РФ от 07.04.2016 по делу № 310-ЭС15-16638).

В целях обеспечения стабильности гражданского оборота вещные права на недвижимость подлежат государственной регистрации (ст. 131 ГК РФ). При этом регистрация права на вещь по общему правилу не является обязательным условием для признания объекта недвижимостью (определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 30.09.2015 № 303-ЭС15-5520).

На отнесение объекта имущества к недвижимости влияет наличие записи об объекте в ЕГРН. При отсутствии сведений в ЕГРН:

- наличие документов, которые подтверждают прочную связь объекта с землей и невозможность перемещения объекта без несоразмерного ущерба его назначению (например, это объект капитального строительства);
- наличие документов технического учета или технической инвентаризации, разрешений на строительство или на ввод объекта в эксплуатацию (при их необходимости), проектной документации, заключения экспертизы или иных документов, где указаны сведения о соответствующих характеристиках объектов, и т.п.

Таким образом, при отсутствии записей об объекте имущества в ЕГРН основания для применения норм НК РФ, которые зависят от вида объекта имущества (движимое или недвижимое), определяются исходя из вышеперечисленных нормативных правовых актов и сложившейся судебной практики.

Судьи квалифицируют технологические трубопроводы как недвижимость (постановление АС Московского округа от 10.02.2017 по делу № А40-98958/2016, определение ВС РФ от 25.09.2020 № 305-ЭС20-12979 по делу № А40-85398/2019, определение ВС РФ от 16.07.2021 № 305-ЭС21-10787 по делу № А40-318087/2019). Такой вывод основан на том, что в целях безопасной эксплуатации и отраслевых требований технологические трубопроводы монтируются на специально возведенных фундаментах (эстакадах, постаментах, опорах), наличие которых обеспечивает их прочную связь с землей. Технологические трубопроводы не предназначены для последующей разборки, перемещения и сборки на новом месте. Их перемещение без нанесения несоразмерного ущерба его конструктивной целостности и проектному функциональному назначению, как правило, затруднительно.

Письмо ФНС России от 30.09.2021 № КВ-19-3/351@

О формировании и заполнении граф 12–13 счета-фактуры при реализации товаров, не подлежащих прослеживаемости, выполнении работ, оказании услуг, передаче имущественных прав

При реализации товаров, которые подлежат прослеживаемости, электронные счета-фактуры и универсальные передаточные документы формируют по формату ФНС (утв. приказом ФНС России от 19.12.2018 № ММВ-7-15/820@). Такой формат предусматривает возможность отражения реквизитов прослеживаемости.

При выставлении счетов-фактур в электронной форме по товарам, которые не подлежат прослеживаемости, работам, услугам, передаче имущественных

На отнесение объекта имущества к недвижимости влияет наличие записи об объекте в ЕГРН

Списание с учета сломанного монитора можно не отражать в отчете о прослеживаемых товарах

прав, присутствие элементов о товаре, подлежащем прослеживаемости, в файле обмена необязательно, то есть соответствующие элементы могут отсутствовать. Поэтому отсутствие таких реквизитов не признается нарушением формата и не препятствует для его приема-передачи.

При этом необходимость указания конкретного показателя в счетах-фактурах (корректировочных счетах-фактурах) определяется не установленным форматом электронного документа, а действующим законодательством о налогах и сборах, в частности, требованиями НК РФ.

Таким образом, если налогоплательщик не реализует товары, подлежащие прослеживаемости, или осуществляет операции по реализации работ, услуг, передаче имущественных прав, то графы 12–13 в счете-фактуре, составляемом как на бумажном носителе, так и в электронном виде, формировать (заполнять) не требуется.

Если в счете-фактуре, составленном на бумажном носителе, сформированы графы 12–13, то при реализации товаров, не подлежащих прослеживаемости, работ, услуг, имущественных прав, эти графы не заполняются либо в них ставится прочерк.

Письмо ФНС России от 15.10.2021 № СД-4-3/14647@

Об отдельных вопросах, связанных с применением положений законодательства о национальной системе прослеживаемости товаров

Вычет НДС

При реализации товаров, которые подлежат прослеживаемости, необходимо выставлять счета-фактуры в электронной форме. Они должны включать в себя такие сведения, как:

- регистрационный номер партии товара, подлежащего прослеживаемости (РНПТ);
- количественная единица измерения товара, используемая в целях прослеживаемости;
- количество товара, подлежащего прослеживаемости.

Покупатели товара, подлежащего прослеживаемости, обязаны обеспечить получение таких счетов-фактур. Основание – п. 1.1, 1.2 и 5 ст. 169 НК РФ.

Выставление счета-фактуры по товарам, подлежащим прослеживаемости, на бумажном носителе не должно препятствовать принятию НДС к вычету. Такой вывод основан на положениях пункта 2 статьи 169 НК РФ.

Замена в рамках ремонтных работ и списания сломанного монитора

Списание товара, подлежащего прослеживаемости, со счетов бухгалтерского учета, например, в связи с поломкой или моральным износом, не является основанием прекращения прослеживаемости (п. 4 положения о национальной системе прослеживаемости товаров, утв. постановлением Правительства РФ от 01.07.2021 № 1108).

Таким образом, операция списания со счетов бухгалтерского учета сломанного монитора не подлежит отражению в отчете об операциях с товарами, подлежащими прослеживаемости.

Прослеживаемость товара, включенного в комплект (набор)

В случае объединения товаров в набор, например, включения монитора в состав автоматизированного рабочего места (АРМ), такое включение товара в набор не является основанием для прекращения прослеживаемости таких товаров. Причиной служит отсутствие переработки товара, изменения его первоначальных физических характеристик. Товар не становится неотъемлемой частью другого имущества.

При последующей реализации АРМ счет-фактура или универсальный передаточный документ подлежит формированию в электронной форме, поскольку в состав набора входит товар, подлежащий прослеживаемости.

В графах счета-фактуры необходимо указывать реквизиты прослеживаемости по каждому прослеживаемому товару, который состоит в наборе, в подстроках к строке с набором.

Письмо ФНС России от 19.10.2021 № ЕА-4-15/14817@

Об указании реквизитов в кассовом чеке при осуществлении расчетов автоматическими устройствами

Автоматическое устройство для расчетов – это устройство для осуществления расчета с покупателем в автоматическом режиме без участия уполномоченного лица компании или ИП (ст. 1.1 Федерального закона № 54-ФЗ).

При расчетах в сети Интернет автоматическим устройством можно признать совокупность технических и программных средств, с помощью которых происходит расчет с использованием ККТ без участия уполномоченного лица организации или ИП. К таким техническим и программным средствам, например, относятся: сайт продавца, где формируются данные о расчете; программное обеспечение, которое отправляет данные о расчете в ККТ, в автоматическом режиме; компьютерные системы и сети, где работает данное программное обеспечение, и т.д.

В целях соблюдения законодательства о применении ККТ разрешается присваивать вышеуказанной совокупности программных и технических средств заводской номер автоматического устройства для расчетов в соответствии с требованиями к формату реквизита «номер автомата» (тег 1036) (утв. приказом ФНС России от 14.09.2020 № ЕД-7-20/662@). И в дальнейшем указывать данный номер в составе кассового чека.

В такой ситуации указание реквизита «кассир» (тег 1021) не является обязательным. При этом если ККТ работает только для проведения расчетов с использованием электронных средств платежа в сети Интернет, то следует заполнять реквизит «признак ККТ для расчетов только в Интернет» (тег 1108).

Когда происходят изменения сведений о ККТ, то требуется перерегистрация кассовой техники. Порядок установлен пунктом 4 статьи 4.2 Федерального закона № 54-ФЗ. В таком случае в заявлении на перерегистрацию отражаются сведения о применении ККТ с автоматическими устройствами, а также номера этих автоматических устройств.

Письмо ФНС России от 16.11.2021 № АБ-4-20/15969@

О составе реквизита «предмет расчета» в кассовом чеке при реализации агентом сертификата на предоставление услуги одним из принципалов, который на момент реализации является самостоятельным товаром

Для фискальных документов установлены форматы и дополнительные реквизиты (приказ ФНС России от 14.09.2020 № ЕД-7-20/662@). Они обязательны к использованию.

Если агент реализует сертификат на предоставление услуги одним из принципалов, перечень которых установлен договором, и вместе с тем на момент реализации такой сертификат является самостоятельным товаром, компенсация за реализацию которого осуществляется методом расчетов между организациями, участвующими в договоре, то в данной ситуации при формировании кассового чека в составе реквизита «предмет расчета» (тег 1059) не нужно указывать реквизиты, конкретизирующие данные поставщика и агента, в том числе «ИНН поставщика» (тег 1226) и «признак агента» (тег 1057).

Письмо ФНС России от 19.11.2021 № АБ-4-20/16185@

При изменении сведений о ККТ требуется перерегистрация кассовой техники



А.А.Родионов, налоговый эксперт

Обзор арбитражной практики: ноябрь – декабрь 2021

Требование должно быть подробным

Требование об уплате пеней недействительно, если в нем нет информации, позволяющей проверить расчет пени. В частности, не приведена их ставка и не указан период, за который они определены. О необходимости таких сведений сообщил АС Московского округа (постановление от 02.12.21 № А40-196250/2020). Он ссылается на два пункта из статьи 69 НК РФ. Это пункт 4 – по нему требование на уплату налогов «должно содержать подробные данные об основаниях взимания». И пункт 8, распространяющий данное положение и на требование об уплате пеней.

Консервация мешает амортизации

Если основное средство передано на консервацию и ее срок превышает три месяца, то не определяйте амортизацию в налоговом учете. Иначе доначислят налог на прибыль. Это вывод из постановления АС Московского округа от 28.10.21 № А40-3084/2020, основанный на пункте 3 статьи 256 НК РФ. Расчет амортизации прекращают с месяца, следующего за тем, в котором приняли решение о консервации. Возобновляют с месяца, следующего за месяцем расконсервации. Это сроки из пункта 2 статьи 322 НК РФ, а также из писем Минфина России от 25.12.19 № 03-03-06/1/101485 и от 18.08.2020 № 03-03-06/1/72415.

Ранее консервация, превышающая три месяца, прерывала амортизацию и в бухучете. Это требовал пункт 23 ПБУ 6/01. Но с 2022 года данное положение отменено и введен ФСБУ 6/2020. Там нет особых условий для консервации. Значит, в бухучете надо определять амортизацию и за время консервации – подчеркивают в Минфине (информационное сообщение от 03.11.20 № ИС-учет-29). Тут неизбежны расхождения с налоговым учетом и налоговые разницы. Из-за них появляется отложенный налоговый актив. Его надо определить по каждому месяцу, когда амортизацию

начисляют в бухгалтерском учете, но не рассчитывают в налоговом. Для этого следует умножить сумму «бухгалтерской» амортизации на ставку налога на прибыль (обычно 20 процентов). Так мы получим сумму, которую нужно учесть проводкой ДЕБЕТ 09 КРЕДИТ 68.

Потом остаточная стоимость основного средства обнулится в бухучете, но еще останется в налоговом учете. И несколько месяцев (до обнуления «налоговой» остаточной стоимости) фирма будет определять амортизацию только в налоговом учете. В бухгалтерском же станет уменьшать отложенный налоговый актив, выполняя проводку ДЕБЕТ 68 КРЕДИТ 09. Сумму по этой проводке определяют как «налоговую» амортизацию, умноженную на ставку налога на прибыль.

Собственник помогает отстоять субаренду

ИФНС доначислила налоги, считая завышенными расходы на субаренду помещения. Ее аргумент – налогоплательщику стоило напрямую арендовать у собственника, снизив свои издержки.

Но сама субаренда не опровергнута, подтверждена документально, инспекция превысила свои полномочия. Она игнорирует определение КС РФ от 04.06.07 № 320-О-П. Из него ясно: эффективность и оправданность сделок выявляют не ревизоры, а налогоплательщик. Все это юридические доводы. Есть и экономические. Это пояснение, почему организация не сотрудничала с собственником. Можно сослаться на то, что владелец имущества требует предоплату (не взимаемую при субаренде). Или вводит значительные санкции за несвоевременные расчеты. Используют и другие аргументы. К примеру, в недавнем судебном деле учтено письмо собственника – о сотрудничестве только с крупными арендаторами. К ним налогоплательщик не относится. Поэтому он вынужден прибегнуть к субаренде (ее возможность также подтверждена собственником). Эти действия экономически оправданы, налоговые доначисления незаконны – сообщил АС

С 2022 года будет меньше причин для того, чтобы приостановить амортизацию в бухучете. К примеру, ранее ее не начисляли за время восстановления основного средства, если оно превышало 12 месяцев. Теперь амортизировать нужно и в периоде восстановления (в налоговом учете амортизацию по-прежнему приостанавливают). Есть и иные новшества, о которых мы рассказали в № 6 за 2021 год (стр. 42)

Московского округа (постановление от 17.12.21 № А40-159899/2020).

Заявления недостаточно для возврата

Организация излишне удержала НДФЛ с работников. Налог внесен в бюджет и фирма требует вернуть переплату. Она сдала заявление в инспекцию. Но этого мало – сообщил АС Московского округа (постановление от 07.12.21 № А40-143395/2020). К заявлению надо приложить документы, подтверждающие излишнее удержание. Так следует из пункта 1 статьи 231 НК РФ.

В кодексе не сказано, какие именно документы прилагать. Тут можно последовать совету судей. Они советуют предоставить расчетно-платежные ведомости, регистры учета по счету 68 (субсчет «НДФЛ»), бухгалтерские справки. Допустимы и другие документы. К примеру, расчет по форме 6-НДФЛ (с заполненной строкой 180 раздела 2, где отражен излишне удержанный налог). Его нужно дополнить приложением № 1, где показаны доходы отдельных сотрудников (для возврата достаточно заполнить приложения на тех, с кого излишне взят налог). В изучаемом деле документы не предъявлены. Компании законно отказано в возврате средств из бюджета.

Дотацию на питание можно изъять от взносов

Работникам выдана дотация на питание, которая фиксирована, не зависит от должности и трудовых результатов. Значит, ее нельзя считать регулируемой трудовыми отношениями, то есть облагаемой взносами (см. п. 1 ст. 420 НК РФ и п. 1 ст. 20.1 Федерального закона от 24.07.98 № 125-ФЗ). Они начислены необоснованно – заключил АС Московского округа (постановление от 06.12.21 № А40-180709/2018).

В комментируемом решении спорную сумму отнесли к соцвыплатам. Их от взносов изъяснял и Верховный суд (определение от 21.03.19 № 306-ЭС19-1713 и др.). Более того – он прямо сообщал о недопустимости взносов именно с дотации на питание (определение от 04.06.18 № 309-КГ18-5970). Но подобные выводы противоречат письму ФНС России от 02.06.20 № БС-4-11/9100. Отсюда два предупреждения для тех, кто решит не платить взносы. Во-первых, очень высокая вероятность судебных споров с чиновниками. Во-вторых, их могут выиграть лишь

те, кто не использует пункт 25 статьи 255 НК РФ. То есть не закрепляет дотацию в трудовом соглашении или в колдоговоре (в той части, что регулирует оплату труда). И не включает ее в расходы, уменьшающие облагаемую прибыль.

Суд против взносов с премий к юбилею

Если премия выдана к юбилею сотрудника, не уменьшает облагаемую прибыль, не предусмотрена в документах на оплату труда, не зависит от трудовых показателей, то ее не регулируют трудовые отношения. Поэтому с нее не нужно брать взносы во внебюджетные фонды – решил АС Московского округа (постановление от 06.12.21 № А40-41091/2020). Его мнение совпадает с определением ВС РФ от 06.04.17 № 306-КГ17-2349. Но актуально только для тех, кто готов спорить с чиновниками. Последние требуют взносы и с тех премий, что назначены к юбилеям и другим праздникам (см. хотя бы письмо Минфина России от 14.12.20 № 03-15-06/109203).

Близкая ситуация и с материальной помощью. Например, назначенной в связи с финансовыми трудностями работника. АС Московского округа недавно признал ее социальной и полностью освободил от взносов (постановление от 24.12.21 № А40-293874/2019). Так считают и в Верховном суде (определение от 26.08.19 № 303-ЭС19-13201 и др.). Проверяющие же действуют по письму Минфина России от 21.05.21 № 03-03-06/1/38954 и по другим ведомственным разъяснениям. Там избавляют от взносов лишь ту помощь, которая не превышает 4000 рублей в год. То есть лимита, закрепленного в подпункте 11 пункта 1 статьи 422 НК РФ и в подпункте 12 пункта 1 статьи 20.2 Федерального закона от 24.07.98 № 125-ФЗ.

Фонд обязан доказать наличие ущерба

Пенсионный фонд предъявил иск организации. Он требует возместить необоснованную надбавку одному из пенсионеров. Ему выплата назначена как неработающему. Хотя гражданин работал. Просто не указан в сведениях о застрахованных лицах – по вине компании.

Возмещение предусмотрено статьей 15 ГК РФ. И суд может поддержать «пенсионщиков». Но они обязаны выполнить два условия. Во-первых, доказать

Минфин России запрещает уменьшать прибыль на премии, выданные к юбилею (письмо от 09.07.14 № 03-03-06/1/33167 и др.)

Сотрудник отстранен от работы как не прошедший вакцинацию от COVID-19? Его все равно нужно указать в форме СЗВ-М. Ведь с ним не расторгнут трудовой договор. Ему не выдают зарплату, но это не основание для исключения из отчетности (письмо ПФ РФ от 27.07.16 № ЛЧ-08-19/10581)

наличие ущерба. Причем недостаточно ссылаться на ошибки в отчетности фирмы. Нужно показать, что из-за них действительно возросла пенсия. То есть показать решение об ее увеличении либо аналогичный документ. Если он не предъявлен фондом, то нет оснований для взыскания. Так недавно сообщил АС Московского округа (постановление от 08.11.21 № А40-242023/2020).

Допустим, пенсия все-таки возросла. Тут госслужащие обязаны установить вину организации. Это второе условие. Оно, к примеру, актуально, когда пенсионер не упомянут в форме СЗВ-М за один месяц. Но указан в отчетности за следующий месяц. Она сдана, когда фонд еще не принял решение об увеличении пенсии. Если позже оно все-таки издано, то судьи укажут – «пенсионщики» неправомерно используют устаревшие данные. Выходит, что пенсия увеличена по вине фонда. Нет оснований для взыскания с предприятия (постановление АС Московского округа от 17.02.2021 № А40-64693/2020 и др.).

Если пенсия повышена до поступления новой отчетности, то сложно избежать взыскания. Но его можно уменьшить. Тут поможет часть 4 статьи 26.1 Федерального закона от 28.12.13 № 400-ФЗ. По ней фонд обязан ежемесячно уточнять сведения о работающих пенсионерах. Значит, нужно отменить надбавку в том месяце, когда поступит достоверная форма СЗВ-М. Если выплаты не сразу прекращены, то это вина фонда. Организация не должна рассчитываться за его медлительность, и об этом не раз сообщал АС Московского округа. Например, постановлением от 07.12.20 № А41-21064/2020. Там изучена ситуация, когда надбавку начисляли с января по июнь (вкл.). Хотя пенсионер упомянут уже в февральской отчетности. Она поступила в марте. Значит, тогда же фонду следовало отменить надбавку. Выходит, что упущения предприятия привели к росту пенсии только за январь и февраль. Поэтому компания обязана компенсировать надбавку лишь за два месяца. А не за шесть – как требуют «пенсионщики».

Суд может отменить штраф за форму СЗВ-СТАЖ

Годовая форма СЗВ-СТАЖ сдана своевременно – не позднее 1 марта года, следующего за отчетным. Но там были ошибки, которые исправлены дополняющей формой. Она поступила позже 1 марта. Фонд

оштрафовал на 500 рублей за каждого, указанного в дополняющей бланке (ст. 17 Федерального закона от 01.04.96 № 27-ФЗ).

Компания возразила: в законе две причины для санкций. Первая – недостоверность отчетности. Но чиновники привлекли к ответственности, когда уже выполнены корректировки. Значит, эта причина не подходит. Неприменима и вторая – задержка отчетности. Это вывод из пункта 2 статьи 11 Закона № 27-ФЗ. Там введен срок для представления исходной формы СЗВ-СТАЖ. Он не пропущен. Для дополняющей формы законодатель не установил срок подачи. Есть ограничения в ведомственных документах. В частности, в пункте 40 Инструкции, одобренной приказом Минтруда России от 22.04.20 № 211н. Он избавляет от санкций тех, кто исправил ошибки «в течение пяти рабочих дней» – после уведомления от фонда. В изучаемом случае чиновники не известили о необходимости корректировок (они внесены по инициативе предприятия). Значит, отсчет пятидневного срока не начался. Поэтому он не пропущен. И штраф незаконен – решил АС Московского округа (постановление от 13.12.21 № А40-72903/2021). Его вывод соответствует определению ВС РФ от 21.07.20 № 309-ЭС20-9426.

Суд отменил налог с возросшей стоимости

Кадастровую стоимость участка изменили в середине года. Она возросла. Но использована фискалами для расчета налога за весь текущий год. Фирма не согласилась с проверяющими. И напомнила: кадастровую стоимость обычно не учитывают за тот год, в котором она изменена (п. 1.1 ст. 391 НК РФ). Исключения возможны. Только их немного: корректировка кадастровой стоимости из-за того, что установлена рыночная и обстоятельства, перечисленные в статье 24.20 Федерального закона от 29.07.98 № 135-ФЗ. То есть стоимость уменьшена после исправления ошибок, допущенных при первоначальной оценке. Или изменена из-за устранения технической ошибки в сведениях единого госреестра недвижимости. Или скорректирована на основании решения суда либо комиссии по рассмотрению споров о кадастровой стоимости.

В изучаемом деле – иная ситуация: кадастровую стоимость изменили в общем порядке, после регулярной переоценки. Здесь возросшую стоимость стоило учитывать с года, следующего за изменением. Игнорируя данное правило, чиновники незаконно требуют налог – решил АС Московского

округа (постановление от 18.11.21 № А41-6693/2021).

НДС не влияет на облагаемую стоимость

Налог на имущество нужно заплатить со всей кадастровой стоимости. В том числе в ситуации, когда данную стоимость приравнивали к цене приобретения недвижимости, включающей НДС. Если вычет НДС из базы по налогу на имущество, то последний законно доначислит инспекция. Об этом АС Московского округа напомнил в постановлении от 09.12.21 № А40-58816/2021. Оно соответствует определению ВС РФ от 15.02.21 № 305-ЭС20-23530 и письму ФНС России от 22.07.19 № БС-4-21/14284.

Неуведомление освободит от штрафа

Привлекая к административной ответственности, инспекция должна известить о дате и месте рассмотрения дела (ч. 1 ст. 25.15 КоАП РФ). Если организация – нарушитель не уведомлена, то не обеспечено ее право на защиту. Это основание для отмены штрафа – сообщил АС Московского округа в постановлении от 16.12.21 № А40-69656/2021. Им защитили фирму, которая не соблюдала валютное законодательство. Могут отменить санкции и за другие нарушения.

Дополнительно суд смотрит, оповещена ли компания о составлении протокола. Если подобное извещение не доказано, то также очевидно нарушение прав юриста. Это еще одно основание для отмены штрафа (постановление АС Московского округа от 02.12.21 № А40-255127/2020).

Нужно соблюдать очередность взыскания

Взыскивая налоги с организации, ИФНС направила инкассовые поручения. Только ими охвачены не все расчетные счета компании. Следовательно, недопустимо взыскание налога за счет основных средств или иного имущества предприятия. Так сообщил АС Московского округа (постановление от 29.12.21 № А40-23653/2020). Он напомнил: иное имущество могут изъять «при недостаточности или отсутствии денежных средств... на счетах» (п. 7 ст. 46 НК РФ). Инспекция не доказала недостаточность. Ведь она не пыталась получить деньги с отдельных счетов.

Добавим, что очередность взыскания может быть нарушена. Но в исключительных

обстоятельствах, упомянутых в пункте 55 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.13 № 57. Например, когда очевидна нереальность взыскания со счета (не исполнены ранее принятые постановления о взыскании и т.д.). В изучаемом случае таких обстоятельств не выявлено.

УСН не всегда избавляет от налога на имущество

По утверждению предпринимателя, он не платит налог на имущество, поскольку работает на УСН. Но речь идет о недвижимости, используемой для бизнеса и включенной в региональный перечень объектов, у которых облагают кадастровую стоимость. Здесь налог зависит от того, указана ли недвижимость в подпункте 1 или 2 пункта 1 статьи 378.2 НК РФ? Там упомянуты административно-деловые либо торговые центры или помещения в них. Еще сказано об объектах, предназначенных либо фактически используемых для торговли, общественного питания, офисов или бытового обслуживания. Помещение предпринимателя – один из таких объектов. Тут «упрощенка» не избавит от налога на имущество физлиц – напомнил АС Московского округа (постановление от 24.11.21 № А40-233649/2020). Его вывод основан на пункте 3 статьи 346.11 НК РФ.

Еще строже подход к юристам, работающим на УСН. Они платят налог на имущество организаций с любой недвижимости, у которой облагают кадастровую стоимость (п. 2 ст. 346.11 НК РФ).

Из-за сайта могут начислить торговый сбор

Чиновники предъявили информацию с сайта предпринимателя. Там указано место его работы – один из московских торговых центров. В нем находятся образцы мебели, производимой бизнесменом; размещены ценники; кассовое оборудование и т.д. Все это видно на фотографиях. Их госслужащие тоже сдали в суд. Так они опровергли утверждение коммерсанта об отпуске продукции только со склада. Доказано, что он ведет продажу по образцам через стационарную торговую сеть. В столице это основание для торгового сбора (ст. 2 Закона г. Москвы от 17.12.14 № 62). Значит, правомерно решение «о выявлении нового объекта обложения» – сообщил АС Московского округа (постановление от 16.11.21 № А40-236073/2020). 

Если вы торговали в столичном магазине хотя бы один день в течение квартала, то надо платить сбор

А.О. Львов, заместитель начальника контрольного отдела №2 УФНС России по г. Москве, советник государственной гражданской службы Российской Федерации 3 класса.

Отчеты физических лиц – резидентов о движении средств по зарубежным счетам



А.О. Львов

В соответствии с частью 7 статьи 12 Закона №173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (далее – Закон №173-ФЗ) физические лица – резиденты представляют налоговым органам по месту своего учета либо постановки на учет в качестве крупнейших налогоплательщиков отчеты о движении денежных средств и иных финансовых активов по счетам (вкладам) в банках и иных организациях финансового рынка, расположенных за пределами территории Российской Федерации.

При этом частью 7 статьи 12 Закона №173-ФЗ установлены условия, при соблюдении которых физическое лицо – резидент не представляет налоговым органам отчет о движении денежных средств и иных финансовых активов по своему счету (вкладу), открытому в банке или иной организации финансового рынка, расположенных за пределами территории Российской Федерации:

- банк или иная организация финансового рынка расположены на территории государства – члена ЕАЭС или на территории иностранного государства, которое осуществляет обмен информацией в соответствии с Многосторонним соглашением компетентных органов об автоматическом обмене финансовой информацией от 29.10.2014 или иным заключенным с Российской Федерацией международным договором, предусматривающим автоматический обмен финансовой информацией¹;
- общая сумма денежных средств, зачисленных на указанный счет (вклад) (списанных с указанного счета (вклада)) за отчетный год, не превышает 600 000 рублей или сумму в иностранной валюте, эквивалентную 600 000² рублей, либо остаток денежных средств на указанном

счете (вкладе) по состоянию на конец отчетного года не превышает 600 000 рублей или сумму в иностранной валюте, эквивалентную 600 000² рублей, если в течение отчетного года зачисление денежных средств на указанный счет (вклад) не осуществлялось.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 12.12.2015 №1365, утверждены Правила представления физическими лицами – резидентами налоговым органам отчетов о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории Российской Федерации (далее – Правила).

В соответствии с пунктом 2 Правил физическое лицо – резидент представляет в налоговый орган по месту своего учета отчет о движении денежных средств и иных финансовых активов по зарубежным счетам (вкладам) ежегодно, до 1 июня года, следующего за отчетным годом.

В случае закрытия счета (вклада) в отчетном году отчет представляется за период с 1 января отчетного года (или с даты открытия счета (вклада) в отчетном году) по дату закрытия счета (вклада) включительно одновременно с уведомлением о закрытии счета (вклада) в срок, не позднее одного месяца со дня закрытия счета (вклада).

Начиная с отчетности за 2021 год физические лица – резиденты обязаны представлять в составе отчета сведения об остатках и движении иных финансовых активов по своим зарубежным счетам в организациях финансового рынка.

Форма отчета установлена постановлением Правительства Российской Федерации от 09.12.2020 №2051 «О внесении изменений в постановления Правительства Российской Федерации от 28.12.2005 №819 и от 12.12.2015 №1365».

Отчет может быть представлен в налоговый орган следующими способами:

² Пересчет иностранной валюты в валюту Российской Федерации производится по курсу Центрального банка Российской Федерации по состоянию на 31 декабря отчетного года.

Начиная с отчетности за 2021 год физические лица – резиденты обязаны представлять в составе отчета сведения об остатках и движении иных финансовых активов по своим зарубежным счетам в организациях финансового рынка

¹ Перечень государств (территорий), с которыми осуществляется автоматический обмен финансовой информацией, утвержден приказом ФНС России от 03.11.2020 №ЕД-7-17/788@ «Об утверждении Перечня государств (территорий), с которыми осуществляется автоматический обмен финансовой информацией».

- в электронной форме через личный кабинет налогоплательщика;
- на бумажном носителе непосредственно физическим лицом;
- на бумажном носителе представителем физического лица, полномочия которого подтверждены в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- на бумажном носителе заказным почтовым отправлением с уведомлением о вручении.

Для подготовки отчета, представляемого на бумажном носителе, физическое лицо – резидент может воспользоваться бесплатным программным обеспечением ФНС России «Налогоплательщик ЮЛ», размещенным на официальном сайте ФНС России www.nalog.ru.

За непредставление, а равно несвоевременное представление отчета в налоговый орган предусмотрена административная ответственность, установленная частями 6, 6.1 – 6.3 статьи 15.25 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее – КоАП РФ).

Согласно части 6.5 статьи 15.25 КоАП РФ повторное непредставление отчета о движении средств влечет наложение административного штрафа на граждан в размере 20 тысяч рублей.

Дополнительную информацию по вопросам представления отчета можно получить на официальном сайте ФНС России в разделе «Валютный контроль».



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

Торговля медицинскими товарами: проблемы и решения

Работа с медицинскими товарами требует особого внимания к НДС. Это объясняется тем, что продукция имеет большой ассортимент и облагается по разным ставкам. А то и вовсе может быть освобождена от налога. Но не только НДС является предметом проверки ИФНС. Рассмотрим основные претензии налоговой инспекции и подскажем, как снизить риски.

Необходимо проверить соответствие товара по ТН ВЭД ЕАЭС и ОКП (ОКПД 2) перечню, который утвержден Правительством РФ

Претензия № 1. Не доказали право на освобождение импортного товара от НДС

Как выявляют нарушение. Проверяют сведения в таможенной декларации. Затем сверяют код изделия в регистрационном удостоверении Росздравнадзора с госперечнем (постановление Правительства РФ от 30.09.2015 № 1042, подп. 1 п. 2 ст. 149, подп. 2 ст. 150 НК РФ).

Важным фактором для освобождения от уплаты НДС при импорте товара является одновременное совпадение по ТН ВЭД ЕАЭС, ОКП с перечнем Правительства РФ. Только лишь соответствие товара коду ТН ВЭД ЕАЭС недостаточно (постановление АС Северо-Западного округа от 12.08.2021 № Ф07-7198/2021).

Таким образом, компания подтвердит льготу, если представит регистрационное удостоверение на товар и заявленный код товара по ТН ВЭД ЕАЭС и ОКП (ОКПД 2) будет соответствовать Перечню № 1042.

Право на освобождение от НДС распространяется на все компоненты, которые формируют товар (постановление АС Московского округа от 24.08.2021 № Ф05-19330/21). Если в регистрационном удостоверении отсутствуют две позиции из комплектации товара, то это не отменяет право на льготу (постановление АС Московского округа от 03.08.2021 № Ф05-12026/21, определение ВС РФ от 17.04.2020 № 305-ЭС20-4310).

Как снизить риски. Проверьте соответствие товара по ТН ВЭД ЕАЭС и ОКП (ОКПД 2) перечню, который утвержден Правительством РФ. Если обнаружили нестыковки в данных, не спорьте.

Претензия № 2. Уплатили НДС при ввозе не по той ставке

Как выявляют нарушение. Работа сотрудников таможни подлежит контролю. Если они ошиблись, то решение о применении пониженной ставки НДС по ранее ввезенному товару отменяет.

Причиной может быть исключение кода ТН ВЭД из госперечня медицинских товаров. В таком случае применяется общая ставка НДС. Даже если дальнейшая продажа товаров будет производиться, например, по ставке 10%.

Различие ставки НДС от покупки и продажи не носит существенного характера. Ведь «ввозной» НДС можно возместить из бюджета (п. 2 ст. 171 НК). Так считает Верховный суд (определение ВС РФ от 14.03.2019 № 305-КГ18-19119).

Как снизить риски. Необходимо отслеживать изменения в законодательстве и нормативно-правовых актах. Если товар исключили из категории «льготных», учтите это в работе. Спорить в таком случае с проверяющими нет смысла.

Претензия № 3. Продали товар и не уплатили НДС

Как выявляют нарушение. Инспекторы смотрят, какие товары были проданы без НДС. Далее проверяют документы, которые подтверждают правомерность освобождения реализации от НДС. При обнаружении расхождений с перечнем Правительства РФ, доначисляют налог, пени и штраф (подп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ).

Компания проиграет, если продает одно оборудование, а в регистрационном удостоверении указано другое. Даже если по своей сути это может быть один и тот же товар. Для освобождения реализации от НДС должны соответствовать наименования товара в документах на отгрузку и регистрационном удостоверении (постановление АС Северо-Западного округа от 25.02.2021 № Ф07-934/2021 оставлено без изменений определением ВС РФ от 01.06.2021 № 307-ЭС21-6829).

Как снизить риски. Наименования товара в договоре, документах на отгрузку и в регистрационном удостоверении должны быть идентичными. Не идите на поводу у покупателя, если он просит указать название в соответствии с его аукционной документацией.

Если спор с ИФНС все-таки произошел, обратитесь к эксперту. Его мнение может помочь, но только если в заключении будет необходимая информация. В частности, что эксперт проверял соответствие оборудования техническим и эксплуатационным требованиям производителя. Для решения спора в вашу пользу только лишь анализа спецификаций к договору недостаточно.

Претензия № 4. Продали товар по пониженной ставке НДС

Как выявляют нарушение. Проводят камеральную проверку декларации. Если пониженная ставка НДС применена к реализации без оснований, начисляют налог в общем порядке. За нарушение установленных правил требуют заплатить пени и штраф.

Для применения ставки 10% необходимо соответствие кода товара перечню, который утвержден постановлением Правительства РФ от 15.09.2008 № 688. Если в регистрационном удостоверении товара указан иной код, то права на пониженную ставку нет (постановление АС Поволжского округа от 17.03.2020 № Ф06-59582/2020, письмо Минфина России от 22.09.2020 № 03-07-07/82928). Аналогичный вывод распространяется на освобождение операции от НДС. Необходимо сверять код товара с госперечнем.

С 1 января 2022 года ставка НДС 10% применяется к медицинским изделиям при выполнении двух условий:

- наличие регистрационного удостоверения медицинского изделия согласно праву ЕАЭС;
- медицинские изделия указаны в абзаце 3 подпункта 4 пункта 2 статьи 164 НК РФ (письма Минфина России от 30.08.2021 № 03-07-11/69854, от 29.04.2021 № 03-07-11/33154).

Как снизить риски. Постоянно отслеживайте изменения в законодательстве и постановлениях Правительства РФ. Если товар исключили из льготного списка, облагайте операции в соответствии с новыми правилами. Это может быть ставка 10%, если ранее товар был освобожден от НДС, или максимум – 20%.

Претензия № 5. Вместо ОСН операцию провели в деятельности на ЕНВД

Как выявляют нарушение. ИФНС запрашивает выписки банка и смотрит движение средств по расчетному счету. Также инспекторы вправе потребовать акты сверки с контрагентами.

Если покупатель рассчитывается не в момент передачи товара, то проверяющие могут засомневаться в том, что продажа осуществлялась в розницу. Это важно, если опт на ОСН, а розница на спецрежиме.

При переквалификации сделки есть смысл перепроверить расчет налогов за проверяющими. Они также могут ошибаться (решение АС Ростовской области от 26.04.2018 по делу № А53-25811/16).

Проверка перечня льготных товаров должна проводиться на постоянной основе

Как снизить риски. Избегайте применения схем и необоснованного занижения налоговых баз. Если обнаружили, что совершили ошибку – исправьте. Подайте уточненную декларацию.

Крайний срок подачи уточненной декларации не установлен Налоговым кодексом РФ, но есть особенности. Уменьшить НДС на сумму вычета можно в пределах трех лет после окончания налогового периода (письмо Минфина России от 06.05.2020 № 03-07-14/36428).

Претензия № 6. Провели в учете фиктивную операцию

Как выявляют нарушение. Проверяют первичные документы и контрагента. В частности, его возможность поставлять товар, доходы, расходы, соответствие фактического места нахождения адресу регистрации, сведения в декларациях.

На фиктивность операции указывают: несоответствие вида деятельности контрагента, отсутствие у него «обычных» расходов, минимальные суммы налогов к уплате, обезличенные сведения в отчетах, нестыковки актов и условий договора, транзитный характер движения денежных средств и др.

Нереальность услуг могут подтвердить осмотр помещения и опрос свидетеля (постановление АС Уральского округа от 21.08.2018 № Ф09-4612/18 оставлено в силе определением ВС РФ от 19.12.2018 № 309-КГ18-21430). Компания потеряла



расходы на аренду. При проверке выяснилось, что помещение не отапливалось, не охранялось, было без электричества и водоснабжения. По мнению ИФНС, в нем невозможно хранить медицинское оборудование и реактивы. Технический паспорт объекта это подтверждает. Да и водитель-экспедитор сказал, что весь товар складировался только в офисе самой компании.

Как снизить риски. Не проводите притворные сделки. Работайте с добросовестными компаниями и ИП. Если контрагент – взаимозависимое лицо, то проверьте цену услуг. Она должна быть справедливой, то есть соответствовать рынку (письмо Минфина России от 14.02.2020 № 03-12-12/1/10436). Перед заключением договора осмотрите помещение аренды и потребуйте его технический паспорт. 🚫

Осмотр помещения и показания свидетеля могут подтвердить нереальность услуг

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

Как избежать претензий к резерву по сомнительным долгам?

Резерв по сомнительным долгам может стать предметом спора с инспекторами из ИФНС. Поэтому важно соблюдать требования, которые устанавливает НК РФ. А также следует учитывать мнение судей, если спор так и не удастся разрешить. В статье рассмотрены самые распространенные претензии к резерву по сомнительным долгам, а также указано, как можно снизить риски.

Правило первое. Учитывайте долги от реализации товаров, работ, услуг

Сомнительный долг – это любая дебиторская задолженность за товары, работы, услуги, которая не имеет обеспечения и не погашена вовремя (п. 1 ст. 266 НК).

Для целей налога на прибыль ее можно учесть в резерве.

Таким образом, в резерве по сомнительным долгам разрешается учитывать только те долги, которые образовались в связи с реализацией товаров,

работ, услуг (письма Минфина России от 28.06.2021 № 03-03-06/1/50832, от 24.06.2021 № 03-03-06/1/49897, от 29.04.2021 № 03-03-06/1/33342). В резерве нельзя учитывать задолженность по невыплаченным процентам. А также долги от реализации имущественных прав (письмо Минфина России от 25.03.2020 № 03-03-06/1/23422).

Как снизить риски. Не включайте в резерв по сомнительным долгам дебиторскую задолженность, если она обеспечена залогом. Если в договоре есть условие об обеспечении платежа, то судьи встанут на сторону инспекции (определение ВС РФ от 03.12.2020 № 308-ЭС20-19299).

Нельзя увеличивать резерв на сумму долга, который уступлен финансовому агенту. Раз долг передали другому лицу, то оснований для его включения в резерв нет (п. 1 ст. 824 ГК РФ, письмо Минфина России от 31.05.2021 № 03-03-06/1/41911).

Правило второе. Определите сумму выручки и сформируйте резерв с учетом ограничения

Сумма резерва рассчитывается по результатам инвентаризации (Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. приказом Минфина РФ от 13.06.1995 № 49). При этом проверке подлежат все счета бухгалтерского учета, в том числе расчеты с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами (постановление АС Центрального округа от 02.10.2019 № Ф10-4455/19).

Если сомнительная задолженность дебитора превышает 90 календарных дней, то его долг включается в резерв в полном объеме. От 45 до 90 календарных дней – учитывается 50%. До 45 календарных дней – не резервируется.

По итогам года нужно сравнить создаваемый резерв и выручку. По результатам налогового периода сумма резерва не может превышать 10% от выручки за тот же промежуток времени. Расчет резерва по итогам отчетных периодов производится иначе (п. 4 ст. 266 НК РФ, письмо Минфина России от 08.02.2021 № 03-03-06/1/8003). Он не может превышать большую из величин:

- 10% от выручки за предыдущий налоговый период;
- 10% от выручки за текущий отчетный период.

Как снизить риски. Как только рассчитаете лимит по выручке, сравните его с резервом. Если применить лимит не к сумме резерва, а к отчислениям в резерв за месяц, то инспекция зафиксирует

нарушение пункта 4 статьи 266 НК РФ (постановление АС Поволжского округа от 02.10.2018 № Ф06-36768/18).

Если получаете субсидию на выпадающий доход, то не учитывайте ее как выручку. Такие денежные средства – внереализационный доход (постановление АС Западно-Сибирского округа от 19.02.2021 № Ф04-7005/20). Вывод согласуется с позицией ВАС (постановление ВАС РФ от 10.12.2013 № 10159/13).

Правило третье. Учитывайте очередность долгов

Если в учете по одному и тому же контрагенту числится дебиторская и кредиторская задолженность, резерв формируется на разницу. Уменьшение дебиторской задолженности на кредиторскую производится, начиная с первой по времени возникновения (п. 1 ст. 266 НК РФ). При этом дата возникновения кредиторской задолженности не важна (письмо Минфина России от 22.01.2020 № 03-03-06/2/3352).

Как снизить риски. Если есть возможность провести зачет требований, то безопаснее его провести. Судебная практика показывает, что инспекторы против включения в резерв долгов, которые могут быть погашены взаимозачетом. Но есть шансы отстоять свою позицию. Ведь взаимозачет – это право, а не обязанность (ст. 410 ГК РФ). Следовательно, автоматически корректировать резерв не нужно (постановление АС Волго-Вятского округа от 29.12.2015 № Ф01-5299/15, постановление ФАС Московского округа от 05.12.2012 по делу № А41-40128/11).

Правило четвертое. Формируйте резерв с начала года нарастающим итогом

Если принято решение о формировании резерва по сомнительным долгам, то формируйте его с начала года нарастающим итогом. Такой же порядок соблюдается при отражении данных в декларации по налогу на прибыль (п. 2.1 порядка заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль, утв. приказом ФНС России от 23.09.2019 № ММВ-7-3/475@).

Перед созданием резерва проверьте обоснованность сумм, которые отражены на счетах бухгалтерского учета (п. 3.44 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. приказом Минфина РФ от 13.06.1995 № 49).

Как снизить риски. Сохраняйте документы, которые подтверждают финансовый

Нельзя увеличивать резерв по сомнительным долгам на сумму долга, который уступлен финансовому агенту

результат от деятельности. Включайте в резерв долги, которые можете подтвердить документально.

Если при подаче декларации сделали ошибку, подайте уточненку. Резерв должен быть отражен нарастающим итогом с начала года (постановление АС Северо-Кавказского округа от 28.04.2021 № Ф08-3686/21).

Правило пятое. Учитывайте остаток резерва по прошлому году

Неиспользованный остаток резерва прошлого периода уменьшает резерв текущего периода (п. 5 ст. 266 НК РФ).

Если резерв в предыдущие налоговые периоды не создавали, то можно учесть в резерве текущего налогового периода те долги, срок погашения которых наступил в прошлых налоговых периодах. Однако если такая задолженность признается сомнительным долгом (Письмо ФНС России от 11.04.2019 № СД-4-3/6856).

Как снизить риски. В конце года проведите анализ задолженности, которая была погашена. Скорректируйте сумму, если что-то забыли учесть. Если данные на конец года соответствуют действительности, то претензии не страшны (постановление ФАС Московского округа от 11.07.2014 № Ф05-6862/14).

Правило шестое. Проверьте наличие документов

Все налоговые расходы должны быть документально подтверждены (п. 1 ст. 252 НК РФ). Налоговый кодекс РФ не устанавливает конкретного перечня документов для обоснования отнесения задолженности к сомнительной для целей статьи 266 НК РФ. Поэтому правомерность учета расходов в резерве по сомнительным долгам может быть подтверждена любыми документами.

Нельзя списывать за счет резерва дебиторскую задолженность при отсутствии документов, которые подтверждают ее наличие и дату возникновения (постановление АС Северо-Кавказского округа от 28.04.2021 № Ф08-3686/2021, постановление АС Московского округа от 21.02.2017 № Ф05-743/2017).

Как снизить риски. Перед тем как списывать сомнительные долги дебиторов, удостоверьтесь в наличии подтверждающих документов (товарных накладных, актов об оказании услуг, акта инвентаризации, справок-расчетов, оборотно-сальдовых ведомостей и пр.). Это поможет избежать доначислений налога на прибыль при проверке.

Спор выигрывает ИФНС, если из документов не понятно, когда появилась задолженность и в какой сумме (постановление АС Волго-Вятского округа от 08.10.2020 № Ф01-12964/20). Или когда такие сведения и вовсе были не представлены (определение ВС от 15.02.2017 № 308-КГ15-20224).

Правило седьмое. Руководствуйтесь деловой целью

Формирование резерва по сомнительным долгам должно быть обусловлено разумными экономическими причинами.

Сама по себе взаимозависимость лиц не является достаточным основанием для признания получения необоснованной налоговой выгоды. Резерв по таким долгам учитывается в общем порядке. Искусственное завышение резерва по сомнительным долгам не допускается.

Как снизить риски. Представьте обоснование и доказательства наличия деловой цели при создании резерва. В постановлении АС Центрального округа от 12.10.2020 № Ф10-3423/20 компания доказала, что налоговое обязательство не изменилось. При этом она смогла закончить год с прибылью. Что важно для получения кредита в банке.

Правило восьмое. Если не используете резерв – укажите в учетной политике

Налоговый кодекс РФ не обязывает создавать резерв по сомнительным долгам. Это право налогоплательщика (п. 3 ст. 266 НК РФ).

Однако если решение принято, то нужно сделать соответствующие записи в учетную политику для целей налогообложения периода (письмо Минфина России от 01.12.2020 № 03-05-05-01/104494). Раз резерв создан, его нужно использовать (п. 5 ст. 266 НК РФ).

Как снизить риски. Если передумали формировать резерв по сомнительным долгам, не забудьте скорректировать учетную политику. Решение можно принять с начала нового налогового периода (письмо Минфина России от 15.06.2020 № 03-03-06/1/51259).

Если резерв не использовался, а был создан спустя несколько лет, то со стороны инспекции будут претензии. Судьи согласны, что формирование резерва за прошлые года противоречит законодательству и правилу о проведении инвентаризации до составления годовой бухгалтерской отчетности (постановления АС Волго-Вятского округа от 08.10.2020 № Ф01-12964/20, от 04.12.2019 № Ф01-6459/19).

Неиспользование резерва по сомнительным долгам требует отражения в учетной политике

О.К. Сальников, директор Союза Арбитражных управляющих «Созидание», магистр менеджмента, член «ОПОРА России»

Субсидиарная ответственность вне рамок дела о банкротстве

Как привлечь к личной ответственности руководителя компании-должника вне рамок дела о банкротстве, когда возникает право на подачу заявления по причине недостаточности имущества вне рамок дела о банкротстве, есть ли возможность «переложить» долг компании на директора или на аффилированных лиц, минуя сложные процедуры банкротства для защиты прав кредиторов? В статье даны ответы на эти и другие вопросы по защите прав кредиторов.



О.К. Сальников

Обилие количества дел о привлечении к субсидиарной ответственности, прошедших все 3 инстанции и доходящих до ВС РФ, говорит не только об актуальности этого института возмещения ущерба кредиторам, но и о сложности споров. Субсидиарная ответственность, иными словами, личная ответственность руководителя компании-должника перед кредиторами – это право взыскания неполученного долга с руководителя или иного контролирующего должника лица, если сам должник не может его погасить, как в случае банкротства. Что делать в случае, если процедура несостоятельности уже закончена или прекращена, но нужно привлечь руководство должника к ответственности вне процедуры банкротства. На этот случай законом предусмотрен порядок привлечения контролирующих должника лиц к субсидиарной ответственности вне рамок дела о банкротстве.

В статье 61.10 Закона о банкротстве нет исчерпывающего перечня контролирующих должника лиц. В части первой этой статьи содержится лишь определение контролирующего должника лица – это физическое или юридическое лицо, имеющее либо имевшее право давать обязательные для исполнения должником указания или возможность иным образом определять действия должника. Чаще всего – это директор компании, топ-менеджмент организации.

В 2017 году в Закон о банкротстве были внесены некоторые изменения. С тех пор официально к субсидиарной ответственности можно привлечь контролирующее лицо на любом этапе прохождения процедуры, после окончания конкурсного производства или если дело было прекращено, так как у должника не оказалось

денег даже на то, чтобы покрыть расходы на проведение процедуры, а также если уполномоченному органу вернули заявление о признании должника банкротом.

С одной стороны, развитие внеконкурсных механизмов защиты прав кредиторов поможет сократить затраты на процедуры банкротства и позволит быстрее обратиться взыскание на имущество недобросовестных руководителей и контролирующих лиц. Так, привлечение к субсидиарной ответственности вне рамок дела о банкротстве регулируется следующим образом.

Прямая возможность привлечь директора к субсидиарной ответственности без банкротства предусмотрена п.1 ст.61.19 Закона о банкротстве. Данный факт подтверждает и текст постановления Пленума ВС № 53 от 21.12.2017 «О некоторых вопросах, связанных с привлечением КДЛ к ответственности при банкротстве». В п. 1 ст. 61.19 Закона о банкротстве говорится о том, что если после завершения конкурсного производства или прекращения производства по делу о банкротстве лицу, которое имеет право на подачу заявления о привлечении к субсидиарной ответственности и требования которого не были удовлетворены в полном объеме, станет известно о наличии оснований для привлечения к субсидиарной ответственности, оно вправе обратиться в арбитражный суд с иском вне рамок дела о банкротстве.

Недобросовестных гендиректоров можно привлекать к субсидиарной ответственности вне банкротства, например, в самом частом случае, когда на процедуры несостоятельности не хватило денег.

Обратим внимание на то, что закон допускает предъявление заявления о

субсидиарной ответственности вне дела о банкротстве по причине недостаточности имущества в случае завершения конкурса или прекращения производства по делу. Уполномоченный орган, заявление которого было возвращено, вправе обратиться с заявлением только на основании несоблюдения требования о подаче заявления о банкротстве. Это означает следующее: в иных случаях рассмотрение заявления вне банкротства не допускается, например, в случае если дело о банкротстве не возбуждалось по причине отсутствия соответствующего заявления, либо дело было прекращено по иным основаниям (не связанным с отсутствием средств для проведения процедур банкротства).

Таким образом, право на подачу заявления по причине недостаточности имущества вне рамок дела о банкротстве возникает:

- после завершения конкурсного производства или прекращения производства по делу о банкротстве в связи с недостаточностью денежных средств для финансирования судебных расходов;
- у лиц, имеющих непогашенные требования к должнику.

Право же на подачу заявления по причине несоблюдения требования о подаче заявления о банкротстве вне рамок дела о банкротстве возникает:

- после завершения конкурсного производства или прекращения производства по делу о банкротстве в связи с недостаточностью денежных средств для финансирования судебных расходов;
- возврата заявления уполномоченного органа в связи с отсутствием финансирования (п. 5 ст. 61.19 Закона). Если был осуществлен возврат заявления уполномоченного органа, то никакие иные лица не вправе обращаться в суд с требованием о привлечении к субсидиарной ответственности (п. 30 постановления Пленума ВС, текущие кредиторы могут);
- у лиц, имеющих непогашенные требования к должнику, при этом такие требования возникли после истечения установленного Законом срока для подачи заявления и до возбуждения дела о банкротстве должника (возврата заявления уполномоченного органа о признании должника банкротом). Здесь необходимо учитывать, что суд будет рассматривать заявление (по прямому указанию закона дело подлежит прекращению) только в случае, если

ранее в деле о банкротстве аналогичное заявление не рассматривалось (п. 3 ст. 61.19 Закона).

Также нужно помнить, что любой из кредиторов, если производство было прекращено из-за отсутствия средств на проведение процедур банкротства, вправе также обратиться вне дела о банкротстве с заявлением о взыскании убытков, причиненных должнику, но уже в пределах суммы требований такого кредитора (п. 4 ст. 61.20 Закона).

В пункте 57 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 21 декабря 2017 г. № 53 «О некоторых вопросах, связанных с привлечением контролирующих должника лиц к ответственности при банкротстве» разъяснено, что «по смыслу взаимосвязанных положений абзаца первого пункта 5 и абзаца первого пункта 6 статьи 61.14, пункта 3 статьи 61.19 Закона о банкротстве не допускается повторное разрешение в рамках дела о банкротстве требования о привлечении контролирующего должника лица к субсидиарной ответственности, если ранее требование о привлечении этого же лица по тем же основаниям, поданное в защиту интересов гражданско-правового сообщества, объединяющего кредиторов должника, уже было предъявлено и рассмотрено в том же деле о банкротстве. Также не может быть повторно разрешен иск о привлечении лица, контролирующего должника, к субсидиарной ответственности, поданный вне рамок дела о банкротстве, если ранее требование по тем же основаниям к тому же лицу было предъявлено и рассмотрено в деле о банкротстве».

В письме ФНС России от 16 августа 2017 г. № СА-4-18/16148@ «О применении налоговыми органами положений главы III.2 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ» указано, что «разрабатывая Концепцию сопровождения дела о банкротстве, налоговый орган, сопровождающий дело о банкротстве, должен оценить все варианты привлечения к ответственности (в том числе за рамками дела о банкротстве).

В случае выбора варианта привлечения к ответственности вне рамок дела о банкротстве это должно найти свое отражение в Концепции сопровождения дела о банкротстве в качестве стратегической цели, например – подача заявления осуществляется для целей получения определения о возврате заявления по причинам отсутствия финансирования с последующей

Сегодня уполномоченный орган может привлечь руководство компании к ответственности вне процедуры банкротства

Сегодня привлечение к субсидиарной ответственности – это отработанный инструмент защиты прав кредитора, охватывающий не только руководителя компании и учредителей, но и топ-менеджмент организации, включая главного бухгалтера

подачей заявления о привлечении к ответственности по статье 61.19.

При этом уже на стадии направления на согласование проекта решения о подаче заявления о признании должника банкротом необходимо понимать, кто потенциальный субсидиарный ответчик, имеются ли доказательства его платежеспособности и неправомерных действий¹.

На практике суды опираются на разъяснения пункта 30 Постановления № 53, в соответствии с которым после возвращения заявления о признании должника банкротом уполномоченному органу он вправе предъявить вне рамок дела о банкротстве требование о привлечении к субсидиарной ответственности по основаниям, предусмотренным статьями 61.11 и 61.12 Закона о банкротстве, если возврат заявления мотивирован отсутствием надлежащих свидетельств, подтверждающих вероятность обнаружения в достаточном объеме имущества должника, за счет которого могут быть покрыты расходы по делу о банкротстве.

В этом случае иные лица не наделяются полномочиями по обращению в суд с требованием о привлечении к субсидиарной ответственности (пункты 3 и 4 статьи 61.14 Закона о банкротстве). При возвращении уполномоченному органу заявления о признании должника банкротом по иным основаниям данный орган не вправе ставить вопрос о возбуждении вне рамок дела о банкротстве производства по спору о привлечении к субсидиарной ответственности.

Поскольку в отношении компании в нашем примере дело о банкротстве не возбуждалось, в силу статьи 61.19 Закона о банкротстве данное обстоятельство исключает возможность привлечения ответчика к субсидиарной ответственности по основаниям, предусмотренным Законом о банкротстве (в том числе за неподачу заявления о банкротстве), и рассмотрения такого заявления вне рамок дела о банкротстве. (постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.02.2021 № 09АП-79212/2020 по делу № А40-294800/2019).

Уполномоченный орган может привлечь руководство компании к субсидиарной ответственности вне рамок дела о банкротстве, если его заявление было возвращено в

связи с невозможностью покрыть расходы по вводу механизма несостоятельности. В данном контексте правом на привлечение к «субсидиарке» обладает только уполномоченный орган и никто иной.

Следующий пункт того же Постановления говорит о том, что аналогичным правом обладают и иные кредиторы. Таким образом, определенно существует возможность привлечь контролирующих лиц к ответственности без проведения процедуры банкротства.

Ранее на практике суды отказывали кредиторам, которые знали об основаниях привлечения к ответственности раньше, но не предпринимали никаких действий.

Судьями было обозначено, что кредитор имел возможность подачи заявления о «субсидиарке» до момента прекращения банкротного спора, однако не сделал этого. С такой трактовкой закона не согласился ВС РФ в июне этого года. Судом было обозначено, что субсидиарная ответственность является собственной ответственностью привлекаемого лица. Она выражается в причинении имущественного вреда интересам кредиторов и исходит из неправомерных действий либо бездействий самого контролирующего должника лица.

ВС РФ напомнил коллегам, что законодательство о несостоятельности не предусматривает прекращение материального права кредитора на возмещение причиненного ему контролирующим должником лицом вреда при прекращении дела о несостоятельности компании-должника (определение № 307-ЭС21-29 от 10 июня 2021 года по делу № А56-69618/2019).

Мнения по поводу нового поворота в судебной практике разные, с одной стороны, для недобросовестных кредиторов позиция ВС создает соблазн вовсе не заниматься банкротными процедурами (выявлять активы, пополнять конкурсную массу, оспаривать сделки), а способствовать быстрому прекращению производства по делу о банкротстве и подавать самостоятельные иски о привлечении контролирующих лиц к субсидиарной ответственности. С другой – так у кредиторов есть шанс получить удовлетворение своих требований.

Иными словами, появляется реальная возможность «переложить» долг компании на физических лиц (учредителей, директора) или на юридических лиц (материнские компании), учредителей компании-должника.

¹ Письмо ФНС России от 16 августа 2017 г. № СА-4-18/16148@ «О применении налоговыми органами положений главы III.2 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ»



ИПБ РОССИИ ОБЪЕДИНЯЕТ

-  бухгалтеров
-  аудиторов
-  налоговых консультантов
-  внутренних контролеров (внутренних аудиторов)
-  финансовых директоров
-  экспертов по МСФО

АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ ПОЗВОЛЯЕТ

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



РАБОТОДАТЕЛИ ЦЕНЯТ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ



Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3
8 800 500-54-51
info@ipbr.org
www.ipbr.org
vk.com/ipb_russia
facebook.com/ipbrussia