

4 О СФЕРЕ НЕПРИМЕНЕНИЯ АБЗАЦА 3 ПУНКТА 1 СТАТЬИ 54 НК РФ



В статье **А.М. Рабиновича**, заместителя Руководителя Департамента бухгалтерского, налогового и правового консалтинга ООО «ФинЭкспертиза», рассмотрены изменения редакции абз.3 п.1 ст.54 НК РФ, действовавшей до 2026 года, когда налогоплательщик был вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый период, в котором выявлены ошибки, искажения, относящиеся к прошлым налоговым периодам, а также и в тех случаях, когда допущенные ошибки привели к излишней уплате налога, даны рекомендации по определению сферы применения нововведений и содержанию базовых понятий «ошибки» и «искажения», обозначающих ситуации, в которых применяется п.1 ст.54 НК РФ.

20 ПРАВИЛА СМЕНЫ СТАВОК НДС ДЛЯ КОМПАНИЙ НА УСН



В статье **Д.А. Митина**, к.э.н., аттестованного налогового консультанта, члена ИПБ России, преподавателя кафедры налогов и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве РФ, раскрыты изменения в Налоговый кодекс, вступившие в силу с 1 января 2026 г., затронувшие организации и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения и ставших плательщиками НДС, в соответствии с которыми был изменен порог освобождения от исполнения обязанностей плательщика НДС на УСН, изменена базовая ставка налога, а также определены правила применения специальных ставок НДС для тех, кто впервые стал плательщиком указанного налога.

44 ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНОЙ ПРАКТИКИ И РОЛЬ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ БУХГАЛТЕРА



В статье **О.С. Подрезовой**, бухгалтера, аттестованного налогового консультанта, автора и методолога курсов по налогам и бухгалтерии, спикера образовательных программ, освещена практика налогового администрирования налога на добавленную стоимость, связанная с применением налоговых вычетов, вопросы подтверждения реальности хозяйственных операций, использования посреднических договорных конструкций, организации раздельного учета входного НДС, а также вопросы применения вычета без подтверждения экономического содержания операций и их документальной обоснованности.

Свидетельство о регистрации СМИ ПИ № ФС77-54050 от 30.04.2013 выдано Роскомнадзором.

Учредитель: Некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона».

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

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

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

Мнение редакции может не совпадать с мнением авторов.

Дизайн, верстка, препресс – ООО «ДизайнПресс».

Подписано в печать 30.04.2026. Формат 60х90/8. Тираж 20 000. Отпечатано в России.



2 Новости региона

Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения

- 4 О сфере неприменения абзаца 3 пункта 1 статьи 54 НК РФ
А.М. Рабинович
- 13 Выемка: почему видеозапись изъятия документов могут не приобщить к материалам дела?
Н.В. Павлова
- 14 Восстановление срока для обращения в суд. Управляющий директор в командировке – уважительная причина?
Т.А. Степанова
- 17 Допрос по статье 90 НК РФ: может ли свидетель попросить проверяющих переформулировать вопросы?
Н.М. Тимофеева

Профессиональная бухгалтерия

- 18 В договоре прописана обязанность исполнителя иметь статус плательщика НПД – признак трудового договора?
Н.А. Короблева
- 20 Правила смены ставок НДС для компаний на УСН
Д.А. Митин
- 23 Обзор писем Минтруда и Роструда РФ
М.А. Андреева
- 26 Договор управления с ИП: нужно ли указывать этапы работ, сроки их исполнения, а также планируемый результат?
М.А. Никифорова
- 29 Сотрудничество по договору ГПХ: обзор судебной практики
М.А. Соколова
- 34 9 судебных дел, на которые следует обратить внимание
М.А. Соколова
- 42 Может ли кассовый чек обосновать экономическую целесообразность хозяйственной операции?
Т.А. Степанова
- 43 Высокая налоговая нагрузка – обстоятельство, смягчающее ответственность?
Н.В. Павлова
- 44 НДС: проблемные вопросы правоприменительной практики и роль профессионального суждения бухгалтера
О.С. Подрезова



Новости региона

Новый аттестат «Руководитель аутсорсинговой компании»

С 1 апреля 2026 года вступила в силу программа экзамена для получения аттестата ИПБ России «Руководитель аутсорсинговой компании». В соответствии с профессиональным стандартом «Бухгалтер» оказание услуг по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая бухгалтерский и налоговый консалтинг, соответствует 8 квалификационному уровню и представляет собой вершину карьеры бухгалтера. Работая в должности руководителя аутсорсинговой компании, директора по бухгалтерскому/налоговому аутсорсингу, специалист одновременно выполняет и функции бухгалтера/специалиста по налогообложению самого высокого квалификационного уровня, и функции предпринимателя.

Особенность аттестата аутсорсера состоит в том, что его могут получить лица, уже имеющие любой аттестат ИПБ России, не ниже 6 квалификационного уровня. Это объясняется принципом построения профессиональных стандартов: соответствие любому квалификационному уровню предполагает, что специалист уже обладает знаниями, умениями и навыками более низких уровней при их наличии. Если у вас нет аттестата ИПБ России, стоит присмотреться к одному из возможных, например, главный бухгалтер

коммерческой организации или организации бюджетной сферы, профессиональный налоговый консультант. Выбор определяется вашей профессиональной специализацией и желанием развивать карьеру. Первые экзамены на получение нового аттестата ИПБ России намечены на конец июня 2026 года.

ИПБ России совместно с Пензенской ассоциацией провели масштабный профессиональный форум

Межрегиональный практический форум «Новые горизонты 2026», посвященный вопросам налоговой трансформации, внедрения технологий искусственного интеллекта и повышению уровня профессионального мастерства сотрудников, прошел 26–27 марта текущего года в г. Пензе. Мероприятие привлекло свыше 800 представителей деловых кругов и экспертов бухгалтерского дела из различных регионов Приволжского федерального округа.

Поддержка форума осуществлялась Правительством Пензенской области во главе с губернатором Олегом Мельниченко. Организаторами выступили Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России и Пензенская ассоциация профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

Открытие форума ознаменовалось выступлениями высокопоставленных чиновников региона, федеральных экспертов и топ-менеджеров крупных российских компаний. Уполномоченный по правам предпринимателей Пензенской области Михаил Лисин акцентировал внимание на значимости мероприятий подобного формата: «Цель данного форума заключается в детальном анализе текущих изменений налогового законодательства и выработке эффективных стратегий адаптации бизнеса к новым условиям, обеспечивающим устойчивость и стабильность экономической системы».

На форуме выступила заместитель министра экономического развития и промышленности Пензенской области

Мероприятие привлекло свыше 800 представителей деловых кругов и экспертов бухгалтерского дела из различных регионов Приволжского федерального округа.



Вера Стульникова, отметившая ключевую роль объединения профессионалов: «Подобные форумы предоставляют уникальную возможность обмена знаниями и опытом между представителями власти, бизнеса и науки, способствуя укреплению взаимовыгодного сотрудничества и созданию новых инициатив».

О масштабе форума свидетельствовали прибывшие гости из соседних областей и республик: Саратовской, Ульяновской и Республики Мордовии. Директор Пензенской ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Владислав Чернецов выразил уверенность в перспективности дальнейшего проведения аналогичных мероприятий ежегодно.

Среди партнеров форума были заявлены такие крупные российские компании, как ИТ-компании «Сигма» и ГК «ЕВ Групп», банк «Хлынов», предоставившие финансовую и информационную поддержку, а также информационно-технологические компании «КейсСистем» и «Профит», оказавшие техническую помощь в проведении форума.

Особая благодарность Комиссаровой Галине Ивановне – начальнику управления экономического планирования и финансового обеспечения – главному бухгалтеру Правительства Пензенской области, президенту Пензенской ассоциации профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

Обсуждение ключевых вопросов проводилось на специализированных секциях и панельных дискуссиях, включавших темы анализа финансовой отчетности, обеспечения информационной безопасности, особенностей ведения учета и составления отчетности в первом квартале 2026 года, перехода организаций бюджетной сферы на новые нормативные акты Министерства финансов РФ. Особое внимание уделялось актуальным аспектам разработки и реализации эффективной налоговой политики, позволяющей предприятиям эффективно развиваться в современной экономике.

Минфин России пригласил ИПБ России высказаться о потребности экономики в кадрах на период 2027–2033 гг.

В Российской Федерации в настоящее время реализуется национальный проект «Кадры», охватывающий целый комплекс вопросов, связанных с демографической



ситуацией и обеспечением экономики квалифицированными кадрами. Для его успешной реализации ежегодно проводится прогнозная оценка потребности в кадрах, в которой участвуют работодатели. На основе полученных данных запросы работодателей по конкретным специальностям/профессиям увязываются с возможностями и финансированием организаций среднего профессионального и высшего образования.

В 2025 году в анкетировании приняли участие более 330 тысяч работодателей. В этом году анкетирование пройдет в период с 1 марта по 30 апреля на Единой цифровой платформе в сфере занятости и трудовых отношений «Работа России».

Минтруд России, отвечающий за проведение анкетирования, оказывает консультационную поддержку работодателям. Для работодателей предусмотрена консультационная поддержка в личных кабинетах на платформе «Работа России» и через контакт-центры региональных центров занятости.

Уважаемые коллеги! Мы часто говорим о заинтересованности в развитии бухгалтерской профессии, о необходимости совершенствования подготовки будущих специалистов, критикуем негативные тенденции, которые приводят к сокращению часов их профессиональной подготовки. Для того чтобы государство услышало наш голос, необходимо использовать все доступные ресурсы и возможности. Предлагаем принять участие в опросе Минтруда России от имени вашей организации.

Особое внимание уделялось актуальным аспектам разработки и реализации эффективной налоговой политики, позволяющей предприятиям эффективно развиваться в современной экономике.

А.М. Рабинович, заместитель Руководителя Департамента бухгалтерского, налогового и правового консалтинга, к.и.н.

О сфере неприменения абзаца 3 пункта 1 статьи 54 НК РФ



А.М. Рабинович

Согласно абз.3 п.1 ст.54 НК РФ в ред., действовавшей до 2026 года, налогоплательщик был вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, также и в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

В условиях повышения с 2025 года налоговой ставки по налогу на прибыль Минфин России стал считать, что применение этого положения приводит к искажению налоговых обязательств, предусмотренному п.1 ст.54 НК РФ, в связи с чем использовать такой способ корректировки налоговой базы у налогоплательщика оснований нет (письмо от 15.05.2025 № 03-03-06/1/47786 и др.).

С 2026 г. невозможность применения абз.3 п.1 ст.54 НК РФ после повышения налоговой ставки по налогу на прибыль установлена НК РФ:

- Налогоплательщик вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, также и в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога, за исключением случаев, когда размеры налоговых ставок по соответствующему налогу, действовавшие в налоговом (отчетном) периоде, в котором выявлены ошибки (искажения), превышают размеры налоговых ставок по соответствующему налогу, действовавших в налоговом (отчетном) периоде, к которому относятся указанные ошибки (искажения).

Сами по себе по своей очевидной экономической и фискально-бюджетной логике ни приведенная позиция Минфина России 2025 года, ни указанные изменения в НК РФ вопросов не вызывают (в конце статьи будут рассмотрены лишь законодательные аспекты применения позиции Минфина России

в налоговых декларациях по налогу на прибыль за 2025 год). Но это не меняет того факта, что такая логика ухудшает положение налогоплательщика (ввиду чего изменения в НК РФ и не были распространены на период с 2025 г. (п.2 ст.5 НК РФ)). Поэтому с точки зрения интересов налогоплательщика задача состоит в адекватном – главное, чтобы не расширительном! – определении сферы применения нововведений.

Для этого прежде всего должно быть уяснено содержание базовых понятий, обозначающих ситуации, в которых применяется п.1 ст.54 НК РФ. Таких понятий два: «ошибки» и «искажения».

С пониманием содержания первого сложностей не возникает. Как обоснованно указывает Минфин России, на основании п.1 ст.11 НК РФ, термин «ошибка» должен использоваться для целей НК РФ (а в нем этот термин используется не только в ст.54) в том значении, в котором он употребляется в п.2 ПБУ 22/2010¹ (письмо от 27.06.2016 № 03-03-06/1/37152 и др.), так же, по сути, считает и ФНС России (письмо от 16.04.2021 № СД-4-3/5190@). А согласно п.2 ПБУ 22/2010 не являются ошибками неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна организации на момент отражения (неотражения) таких фактов хозяйственной деятельности.

Корреспондирует этому противопоставление высшими судебными инстанциями налоговой «ошибке» «новых обстоятельств», «новой информации», однозначно подлежащих отражению в качестве таковых в периоде их возникновения/получения (Определение Конституционного суда РФ от 17.07.2018 № 1682-О, Постановление Президиума ВАС РФ от 17.01.2012 № 10077/11,

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010, утвержденное Приказом Минфина России от 28.06.2010 № 63н.

Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда РФ от 08.11.2016 № 308-КГ16-8442).

А вот отсутствие в законодательных и нормативных правовых актах прямой дефиниции понятия «искажения» по типу: «искажение – это...», «под искажением понимается...» и т.п., прямого противопоставления в актах высших судебных инстанций «искажения» и «новых обстоятельств» дает и потенциальную, и реализуемую на практике возможность расширительно толковать сферу применения п.1 ст.54 НК РФ.

Фискальный смысл такого расширительного толкования состоит в увеличении количества случаев, в которых уточнение налоговой базы прошлых налоговых периодов в сторону ее уменьшения должно осуществляться путем отражения уточнений не в периоде получения информации о них, а посредством подачи уточненной налоговой декларации за эти прошлые периоды. Потому что уточненная декларация на уменьшение суммы налога дает основание налоговым органам еще раз копаться в показателях прошлого периода, причем с более широкими в ряде ситуаций контрольными полномочиями, чем при камеральной налоговой проверке декларации за текущий отчетный (налоговый) период, а также основания для проведения повторной выездной налоговой проверки такого прошлого периода (п.8.3 ст.88, подп.2 п.10 ст.89 НК РФ).

До 2025 года негативный эффект расширительного толкования сферы применения абз.3 п.1 ст.54 НК РФ состоял в увеличении количества ситуаций, в которых возможность налогоплательщика корректировать налоговую базу по налогу на прибыль в сторону уменьшения в периоде возникновения уточненных данных налогового учета переставала быть безусловной, а зависела от того, был ли в том прежнем периоде переплачен налог на прибыль, из-за того, что он исчислялся на основе первоначальных, а не уточненных данных, о доходах и расходах организации. И, соответственно, если налоговая база в прошлом периоде была равна нулю, уточнение данных можно было произвести только путем подачи уточненной налоговой декларации (для упрощения и чистоты ситуации отвлекаемся от иного подхода, изложенного в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда РФ от 12.04.2021

№ 306-ЭС20-20307, согласно которому даже при получении в том прежнем периоде убытка, относящиеся к нему, но не учтенные вовремя расходы можно учесть и в периоде их выявления, если они не уменьшают полученную в нем прибыль более, чем на 50%).

В условиях же повышения налоговой ставки по налогу на прибыль большее количество налогоплательщиков теряет возможность корректировать налоговую базу в сторону уменьшения в декларации (расчете) за 2025 и последующие годы даже при наличии уплаченного в корректируемых периодах налога на прибыль – они становятся вынужденными осуществлять такую корректировку только путем подачи уточненной налоговой декларации за соответствующий налоговый период до 2025 года. То есть можно сказать, что негативный эффект расширительного толкования сферы применения абз.3 п.1 ст.54 НК РФ удвоился.

В качестве примеров ситуаций, вопрос о применимости к которым ст.54 НК РФ вставал и до повышения налоговой ставки по налогу на прибыль, а с установлением ее только обострился, рассмотрим:

1. Изменение сторонами договора в 2025 году и позднее стоимости или объема ранее реализованных/приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав (далее – товаров).
2. Признание в 2025 году и позднее недействительной сделки, совершенной до 2025 года.

Примерами ситуаций, в которых ранее такой вопрос не вставал, но может возникнуть, являются:

3. Принятие в 2025 году и позднее судебных решений по спорам, возникшим до 2025 года.
4. Доначисление в 2025 году и позднее налоговым органом или самостоятельно налогоплательщиком учитываемых для целей налогообложения налогов и социальных взносов за предшествующие 2025 году периоды.

Также затронем вопрос об учете позиции Минфина России по вопросу о порядке исправления ошибок и искажений прошлых налоговых периодов, выявленных в 2025 году, при составлении налоговой декларации по налогу на прибыль за 2025 год, в том числе уточненной.

Ситуация 1. Изменение стоимости реализованных товаров

Изменение сторонами договора задним числом цены уже реализованных

Отсутствие в НК РФ прямой дефиниции понятия «искажение» позволяет расширительно толковать сферу применения п.1 ст.54 НК РФ.



Минфин считает, что при уменьшении налоговой базы по налогу на прибыль в результате изменения цены реализованных товаров должны применяться положения ст.54 НК РФ.

в его рамках товаров – достаточно распространенная ситуация, о чем свидетельствует количество выставленных корректировочных счетов-фактур по НДС. К числу отраслей, в которых это происходит, особенно часто относятся, например, строительство и оборонная промышленность.

Так, во второй из них типовой ситуацией является заключение договоров и подписание актов приемки по ориентировочной (предварительной) цене, исходя из которой и уплачиваются первоначально налоги с реализации. А потом – нередко через больший, чем месяцы, период времени определяется окончательная (фиксированная) цена договора, которая – опять-таки нередко – меньше предварительной. Соответственно возникает необходимость корректировки, как оказалось, завышенных налоговых баз и сумм налогов по НДС и налогу на прибыль. По НДС вопросов не возникает: корректировочный счет-фактура в любом случае регистрируется, как известно, в книге продаж или книге покупок того налогового периода, в котором произошло изменение стоимости реализованных товаров. А вот по налогу на прибыль, если, например, реализация по ориентировочной (предварительной) цене имела место до 2025 года, а окончательная (фиксированная) цена договора была установлена в 2025 году или позже, то, по мнению Минфина России, надо обязательно подавать уточненную налоговую декларацию.

В налоге на прибыль ретроспективный пересмотр цены договора приводит к уменьшению налоговой базы, сформированной в период реализации у одной из сторон договора:

- при уменьшении цены – у продавца, который, как получается, заплатил налог с более высокой налоговой базы;
- при увеличении цены – у покупателя, который учел для целей налогообложения затраты на приобретение товаров (работ, услуг) в меньшей величине.

Минфином России и до 2025 года неоднократно высказывалась позиция, согласно которой к ситуации уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль в результате изменения сторонами договора цены реализованных товаров должны применяться положения ст. 54 НК РФ об исправлении искажений. Повторена эта позиция была и в связи с повышением налоговой ставки (письма от 16.09.2025 № 03-03-06/1/90099):

- Если по ранее совершенным операциям по реализации продукции в последующие периоды была изменена цена контракта, исправление подобных искажений осуществляется в порядке, установленном п.1 ст.54 Кодекса.

При этом обращаем внимание, что не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика (п.1 ст.54.1 Кодекса).

Новым моментом здесь можно считать фактическое принятие Минфином России (как представляется, разрушительного для его позиции) тезиса о том, что в ст.54 НК РФ понятие искажения имеет тот же смысл, что и в цитируемом в письме п.1 ст.54.1.

См. также письма Минфина России от 21.07.2025 № 03-07-11/70802, от 03.12.2025 № 03-03-06/1/117495, от 09.12.2025 № 03-03-06/1/119233.

Говорить о неточности описанной позиции позволяет, как представляется, прежде всего анализ норм НК РФ, а также то, что иной выглядит точка зрения судов.

1.1. Нормы НК РФ 1: статья 81

Согласно абз.2 п.1 ст.54 НК РФ в общем случае при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения). То есть здесь мы имеем ту же связку понятий «ошибки (искажения)», что и в абз.3 данного пункта.

В соответствии с п.1 ст.81 НК РФ при обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в порядке, установленном настоящей статьей.

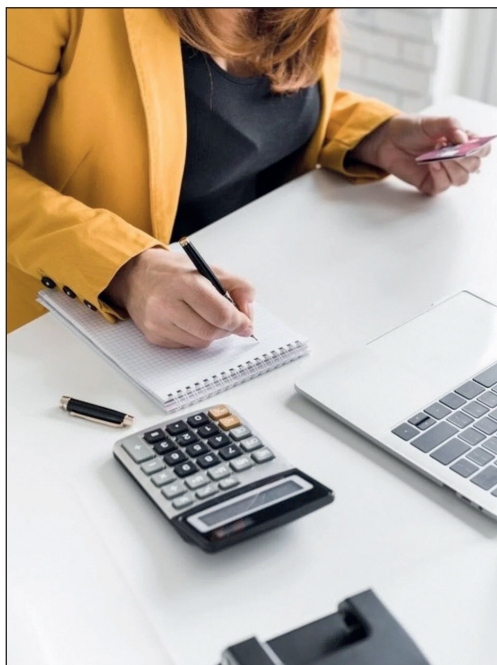
При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик вправе внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в порядке, установленном настоящей статьей.

Таким образом, в п.1 ст.81 НК РФ описываются действия, которые должен предпринять налогоплательщик, оказавшийся в ситуации, указанной в абз.2 п.1 ст.54 НК РФ, то есть речь идет об одной и той же ситуации, но только рассматриваемой в разных аспектах, – условно говоря, концептуальном и технологическом. Логично предположить (опровержимая презумпция, как сказали бы юристы), что и понятийный аппарат в обоих случаях будет использоваться один и тот же.

И это, как сейчас увидим, так и есть, только вместо формулировки «ошибки (искажения)», используемой в п.1 ст.54 НК РФ, в п.1 ст.81 НК РФ используются формулировки «неотражение или неполнота отражения сведений, а также ошибки», «недостоверные сведения, а также ошибки». При этом в последующих п.3, 4, 6 ст.81 НК РФ повторяется только первая формулировка, но это не говорит об излишнем характере второй, поскольку недостоверность сведений может возникать не только вследствие их недостаточности – неотражения или неполноты отражения, но и вследствие их избыточности – отражения не имевших места фактов хозяйственной жизни.

А теперь элиминируем (сальдируем, как сказали бы бухгалтеры) термин «ошибки» в формулировках обеих рассматриваемых статей, тогда в п.1 ст.54 НК РФ у нас останутся «искажения», а в п.1 ст.81 НК РФ – «неотражение или неполнота отражения сведений, недостоверные сведения». Что позволяет составить в рамках части первой НК РФ формулу «искажение это – неотражение или неполнота отражения сведений, а также недостоверные сведения».

Таким образом, полагаем, понятие «искажения» в НК РФ не является неопределенным, а то, как оно определено, никоим образом не позволяет говорить, что изменения показателей доходов или расходов, возникшие в связи с изменением цены ранее реализованных товаров



(выполненных работ, оказанных услуг), приводит к искажению налоговой базы по налогу на прибыль организаций за прошлый отчетный (налоговый) период. Потому что ни в этом прошлом периоде, ни в периоде изменения цены по соглашению сторон не было и нет «неотражения или неполноты отражения сведений», или представления «недостоверных сведений» – все представленные сведения полностью и точно отражали и отражают существовавшую в каждый из моментов экономико-правовую ситуацию.

1.2. Нормы НК РФ 2: статья 54.1

Согласно п.1 ст.54.1 НК РФ не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Что следует понимать под упомянутым в этой норме искажением разъяснено в письме ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации». Приведенные положения п.1 указанной статьи предписывается применять в случае доказывания умышленных действий налогоплательщика, выразившихся в сознательном искажении перечисленных сведений в целях

Сопоставление ст.54 и 81 НК РФ позволяет составить формулу «искажение это – неотражение или неполнота отражения сведений, а также недостоверные сведения».



Сопоставление ст.54 и 54.1 НК РФ позволяет говорить, что понятие «искажение» имеет в них идентичное содержание, из этого же исходит сейчас и Минфин.

уменьшения налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога, неправильного применения налоговой ставки, налоговой льготы, налогового режима, манипулирования статусом налогоплательщика, умышленных действий налогового агента по неуплате (неполному удержанию) сумм налога, подлежащего удержанию налоговым агентом. При отсутствии доказательств такого умысла у налогоплательщика методологическая (правовая) ошибка сама по себе не может признаваться искажением в целях применения пункта 1 статьи 54.1 НК РФ.

Здесь, как видим, различаются умышленное и неумышленное искажение, при этом в рамках ст.54.1 искажением предлагается считать только первое, а второе квалифицируется как ошибка. То есть проводится именно то различие между ошибкой и искажением, предпочтение о котором выглядело логичным и само собой напрашивающимся еще до появления ст.54.1 НК РФ, исходя из текста ст.54 и 81 НК РФ. И такое единство подходов вполне обосновано, в том числе и с методологической точки зрения. Потому что применение в новых нормах уже использовавшихся ранее в НК РФ понятий не должно ретроспективно менять их содержание, напротив, и в рамках новых норм прежние понятия должны сохранять свое первоначальное значение, ибо иное противоречило бы конституционному принципу однозначной определенности норм налогового законодательства.

К числу способов искажения сведений об объектах налогообложения, которые могут быть квалифицированы по пункту 1 статьи 54.1 НК РФ, ФНС России отнесены: неотражение налогоплательщиком дохода (выручки) от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе в связи с вовлечением в предпринимательскую деятельность подконтрольных лиц, а также отражение налогоплательщиком в регистрах бухгалтерского и налогового учета заведомо недостоверной информации об объектах налогообложения. Говорится также об отражении заведомо ложных сведений отчетности налогоплательщика, о создании искусственного документооборота.

Позднее ФНС России постаралась найти документальное подтверждение трактовки понятия «искажение»

как умышленного нарушения установленных правил. В письме от 16.04.2021 № СД-4-3/5190@ она отметила, что

- Налоговое законодательство не содержит определения понятий «ошибка» и «искажение» для целей налогового учета.

Для определения термина «ошибка» целесообразно руководствоваться документами в области законодательства о бухгалтерском учете.

Относительно термина «искажение» ФНС России сообщает, что в Перечне терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности, утвержденном Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, понятие «искажение бухгалтерской отчетности» определено как неверное отражение и представление данных в бухгалтерской отчетности в связи с нарушением со стороны персонала экономического субъекта установленных нормативными документами РФ правил ведения и организации бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности.

Таким образом, и в рамках ст.54.1 НК РФ под искажением, с точки зрения ФНС России, понимается «неотражение» информации, отражение «заведомо недостоверной информации», «отражение заведомо ложных сведений». И, если убрать из этих формулировок напрямую отсутствующий в самой ст.54.1 НК РФ оценочный термин «заведомо», то получим то же самое содержание понятия «искажение», который дало выше сопоставление п.1 ст.54 и п.1 ст.81 НК РФ. Таким образом, можно говорить об идентичности содержания понятий «искажения» в ст.54 и 54.1 НК РФ, что, как отмечалось выше, соответствует принципу однозначной определенности норм законодательства.

Из этой же идентичности исходит в письмах 2025 года по применению абз.3 п.1 ст.54. НК РФ и Минфин России, заканчивая почти все их ссылкой на п.1 ст.54.1 НК РФ. Но тем самым подрывается сама основа квалификации как «искаженных» первоначальных, а затем измененных в договорном порядке данных о доходах и расходах, связанных с реализацией товаров. Потому что в тот первоначальный момент стороны не совершали ничего похожего на «неотражение» информации, отражение «заведомо недостоверной информации», «отражение заведомо

ложных сведений». И даже неумышленной методологической ошибки.

1.3. Позиция судов

Согласно п.2 Определения Конституционного суда РФ от 17.07.2018 № 1682-О • наряду с положениями п.1 ст.54 НК РФ о порядке исправления ошибок (искажений), подп.1 п.2 ст.265 НК РФ предусматривает самостоятельную гарантию прав налогоплательщиков, а именно возможность учесть в качестве внереализационных расходов текущего отчетного (налогового) периода убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в нем.

Разрешение же вопроса о том, какое именно законоположение НК РФ подлежит применению при разрешении конкретного дела с учетом его фактических обстоятельств (обнаружение ошибок или возникновение новых обстоятельств), осуществляется судом.

Здесь «новые обстоятельства», отражаемые на основании ст.265 НК РФ в периоде их возникновения, противопоставлены только ошибке, исправляемой по правилам ст.54 НК РФ, об искажениях не упоминается.

Но, опираясь на эту позицию, суды считают «новые обстоятельства» альтернативой не только «ошибкам», но и «искажениям», относя при этом ретроспективное уточнение стоимости реализованных товаров именно к новым обстоятельствам, а не к искажениям. Пример – Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 18.08.2022 № А27-4910/2021. Налоговый орган полагал, что при получении в 2019 году от поставщика корректировочных документов (актов, счетов-фактур), выставленных в связи с перерасчетом объема потребленных ресурсов (тепло, горячая вода) за прошлые периоды (2017–2018 годы), организация должна корректировать на сумму указанных расходов налоговую базу прошлых периодов (2017–2018 годов), а не 2019 года. Суды же указали следующее:

• При определении периода возникновения налоговых обязательств законодатель разграничивает обнаружение ошибок или искажений (неверного отражения известных налогоплательщику фактов хозяйственной деятельности) и возникновение новых обстоятельств, ранее не известных (определение Конституционного суда от 17.07.2018 № 1682-О).

То, что расходы по корректировочным счетам-фактурам, выставленным в 2019 году, в предыдущих периодах (2017, 2018 годах) в затраты не включались, не является ошибкой или искажением налогового учета прошлых периодов по смыслу, придаваемому указанным понятиям п.1 ст.54 НК РФ. Соответственно, ООО вправе учесть такие расходы по мере их выявления и документального подтверждения в текущем налоговом периоде на основании подп.1 п.2 ст.265 НК РФ.

И в другом (рассмотренном ниже) контексте суды неоднократно указывали, что все последующие изменения стоимости или количества (объемов), совершенных в соответствующем налоговом или отчетном периоде хозяйственных операций, в том числе в виде возврата товара, непринятия части работ (услуг) или оспаривания сделки, на основании которой была произведена хозяйственная операция, подлежат учету налогоплательщиком как новые факты (события) хозяйственной жизни в налоговом (отчетном) периоде их возникновения (периode возврата товара, уменьшение его цены, реституции в связи с признанием сделки недействительной) (Определения Верховного суда РФ от 06.10.2022 № 306-ЭС22-17801, от 26.03.2015 № 305-КГ15-965, от 05.04.2023 № 305-ЭС23-1333, Постановления Арбитражного суда Московского округа от 02.02.2026 по делу № А41-100191/2024, Северо-Кавказского округа от 10.02.2020 по делу № А32-52738/2018, Уральского округа от 27.11.2018 № Ф09-7927/18, Северо-Западного округа от 22.06.2017 по делу № А05-9340/2016 и др.).

Таким образом, по мнению судов, последующее изменение стоимости реализованных товаров – это типичное «новое обстоятельство», не подпадающее под регулирование абз.2 и 3 п.1 ст.54 НК РФ, а подлежащее отражению исключительно в декларации за тот отчетный (налоговый) период, когда оно состоялось, произошло. То есть за период, в котором стороны согласовали изменение цены ранее реализованных товаров (работ, услуг).

Резюмируем: распространение через термин «искажение» положений п.1 ст.54 НК РФ на ситуацию ретроспективного изменения сторонами договора его цены вследствие изменения стоимости или объема уже реализованного не основано на нормах НК РФ и не соответствует

Суды считают, что последующее изменение стоимости реализованных товаров – это «новое обстоятельство», не подпадающее под регулирование п.1 ст.54 НК РФ.



Согласно позиции судов (и вопреки мнению Минфина) и ситуация признания сделки недействительной не входит в сферу применения п.1 ст.54 НК РФ.

позиции судов. К этой ситуации положения ст.54 НК РФ, включая хронологические ограничения, установленные абз.3 п.1, не применяются. Соответственно, изменение в 2025 году и позднее сумм, связанных с реализацией доходов и расходов, первоначально учтенных для налога на прибыль до 2025 года, подлежит учету в периоде соглашения сторон договора об изменении его цены.

2. Признание сделки недействительной

Согласно ст.167 ГК РФ

- недействительная сделка не влечет юридических последствий, за исключением тех, которые связаны с ее недействительностью, и недействительна с момента ее совершения (п.1);
- при недействительности сделки каждая из сторон обязана возвратить другой все полученное по сделке, а в случае невозможности возвратить полученное в натуре (в том числе тогда, когда полученное выражается в пользовании имуществом, выполненной работе или предоставленной услуге), возместить его стоимость, если иные последствия недействительности сделки не предусмотрены законом.

При возврате продавцом покупателю в 2025 году и позже выручки по прибыльной для продавца признанной недействительной сделке, совершенной до 2025 года, у продавца образуется переплата налога на прибыль за предшествующий 2025-му год. Каким образом, где он должен отразить эту переплату: в текущей декларации за налоговый период, в котором сделка признана недействительной, или ввиду увеличения с 2025 года налоговой ставки по налогу на прибыль в уточненной декларации за год совершения сделки?

В 2025 году Минфин России эту ситуацию не рассматривал, однако ранее он писал, что в случае признания сделки недействительной перерасчет налоговой базы и суммы налога на прибыль осуществляется в порядке, установленном ст.54 НК РФ (письма от 09.01.2024 № 03-03-06/1/170, от 09.08.2021 № 03-01-10/63879). То есть в порядке, установленном для исправления ошибок (искажений), а не как новых обстоятельств, новой информации.

С учетом изменений, внесенных в абз.3 п.1 ст.54 НК РФ, это означает, что возможен только менее выгодный для налогоплательщика вариант подачи уточненной налоговой декларации.

В то же время суды последовательно указывают, что результаты двусторонней реституции подлежат отражению в налоговом учете в качестве новых обстоятельств, то есть в периоде ее фактического осуществления (см. уже приведенные выше по другому поводу Определения Верховного суда от 06.10.2022 № 306-ЭС22-17801, от 26.03.2015 № 305-КГ15-965, от 05.04.2023 № 305-ЭС23-1333, Постановления Арбитражного суда Московского округа от 02.02.2026 по делу № А41-100191/2024, Северо-Кавказского округа от 10.02.2020 по делу № А32-52738/2018, Уральского округа от 27.11.2018 № Ф09-7927/18, Северо-Западного округа от 22.06.2017 по делу № А05-9340/2016 и др.).

Более того, нередко на этом настаивают и сами налоговые органы (Определение Верховного суда РФ от 25.04.2024 № 307-ЭС24-4880, Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 02.02.2026 № Ф09-5767/25 и др.).

Так что и ситуация признания сделки недействительной, полагаем, не входит в сферу применения п.1 ст.54 НК РФ. В то же время (дуя даже не на воду, а на оставшийся после ее высыхания след) на сегодня нельзя полностью – на все 100% исключить риск изменения судами своей позиции в условиях повышения налоговой ставки по налогу на прибыль.

3. Учет судебных решений по гражданско-правовым спорам налогоплательщиков

Такие споры об объеме и качестве выполненных работ, поставленных ресурсов или оказанных услуг, судебные решения по которым влияют на налоговый учет сторон спора, весьма нередки в хозяйственной практике организаций, а в некоторых отраслях, например, в строительстве, в электро- и теплоэнергетике – довольно часты. Как свидетельство этого можно расценивать, например, то, что в положениях ГК РФ о строительном подряде такая ситуация даже, можно сказать, «прогнозируется»: согласно п.4 ст.753 при отказе одной из сторон от подписания акта приемки-сдачи работ в нем делается отметка об этом и акт подписывается другой стороной. Односторонний акт сдачи или приемки результата работ может быть признан судом недействительным лишь в случае, если мотивы отказа от подписания акта признаны им обоснованными.

И тянутся подобные суды, бывает, не один год. В результате принятых по ним судебных решений, как минимум, одной из сторон приходится изменить суммы ранее отраженных в налоговом учете доходов или расходов, и иногда – в сторону уменьшения прежде исчисленной налоговой базы.

Нами не найдены письма Минфина последних лет по вопросу учета присужденных судом дополнительных расходов (а доходы нас в данном случае не интересуют), не подпадающих под подп.13 п.1 ст.265 НК РФ. Более того, расходы в виде присужденной судом (то есть ранее не признаваемой покупателем) задолженности за приобретение товаров Минфин России тоже некогда квалифицировал по указанному подпункту, отмечая, что решение суда не свидетельствует о ранее допущенной покупателем ошибке (письма от 13.01.2015 № 03-03-06/1/69458, от 23.01.2015 № 03-03-06/1/1752 и др.). А указанные в подп.13 п.1 ст.265 расходы в виде подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба признаются на дату вступления данного решения в законную силу.

В то же время несколько ранее Минфин России полагал, что решение суда об увеличении стоимости подрядных работ свидетельствует о допущенном ранее заказчиком искажении налоговой базы в связи с неправильным применением положений ГК РФ. Соответственно, перерасчет налоговой базы по налогу на прибыль организаций заказчик должен осуществлять в соответствии с правилами, предусмотренными п.1 ст. 54 НК РФ (письма Минфина России от 12.11.2012 № 03-03-10/126, от 04.07.2013 № 03-03-10/25656).

Это затрудняет прогнозирование того, какую позицию займет Минфин России в отношении периода признания присужденных судом в 2025 году и позднее расходов, не указанных в подп.13 п.1 ст.265 НК РФ, спор о которых возник до 2025 года. То ли в налоговом периоде вступления в законную силу решения суда, то ли ввиду увеличения налоговой ставки по налогу на прибыль в налоговом периоде, к которому относится спор. Позиция Минфина

России в пользу пересчета НДС на дату вступления в законную силу решения суда, по нашему мнению, не может быть автоматически распространена на налог на прибыль.

В качестве примера судебной позиции по рассматриваемому вопросу приведем Постановления Арбитражного суда Уральского округа от 06.10.2021 № Ф09-6544/21 и от 11.09.2017 № Ф09-4807/17, в которых указано, что с учетом норм гл.25 НК РФ, в частности подп.1 п.2 ст.265, а также указанных выше двух писем Минфина России 2015 года, налоговые последствия судебных решений по гражданско-правовым спорам квалифицируются как новые обстоятельства, вследствие чего соответствующее изменение налоговых прав и обязанностей сторон по налогу на прибыль отражается не как исправление налоговых ошибок (искажений) путем подачи уточненных деклараций, а в налоговых декларациях за тот период, в котором вступило в силу решение суда.

4. Доначисление налоговых платежей, учитываемых для целей налогообложения

Согласно подп.1 п.1 ст.264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, начисленные в установленном настоящим Кодексом порядке, за исключением перечисленных в статье 270 настоящего Кодекса. Также в соответствии с положениями п.2 и 2.1 ст.170 НК РФ в определенных ситуациях учитываются для целей налога на прибыль суммы предъявленного и восстановленного НДС (первые – через включение их в стоимость товаров (работ, услуг)).

Относится сказанное, в том числе и к суммам указанных налоговых в широком смысле платежей, дончисленных налогоплательщику налоговыми или другими соответствующими органами или самому себе самим налогоплательщиком.

В письме от 17.03.2025 № 03-03-06/1/25833 Минфин России указал, что суммы НДС, дончисленные по результатам налоговой проверки, признаются для целей налогообложения прибыли организаций на дату вступления в силу соответствующего

Судами и Минфином налоговые последствия судебных решений по гражданско-правовым спорам квалифицируются как обусловленные новыми обстоятельствами.



Согласно позиции Минфина налоговые платежи, учитываемые для целей налогообложения, доначисленные за периоды до 2025 г., признаются в расходах в периоде доначисления.

решения налогового органа. При этом, как и раньше (см. письма Минфина России от 18.06.2019 № 03-03-06/1/44236, от 06.04.2015 № 03-03-06/1/19158), основанием для такого вывода является не логика «ошибка – новые обстоятельства», а прямая норма подп.1 п.1 ст.272 НК РФ, согласно которой датой осуществления расходов в виде сумм налогов (авансовых платежей по налогам), сборов, страховых взносов и иных обязательных платежей признается дата их начисления.

Надеемся, не дает повода сомневаться в следовании Минфином России и далее указанной позиции то обстоятельство, что в 2025 году она была выражена до выхода «базового» по рассматриваемому вопросу письма Минфина России от 15.05.2025 № 03-03-06/1/47786 (именно на него в качестве такового ссылается Минфин России – см. письмо от 03.12.2025 № 03-03-06/1/117495).

5. Исправление ошибок (искажений) прошлых налоговых периодов в налоговых декларациях по налогу на прибыль за 2025 год

В данном случае имеются в виду как ситуации,

- бесспорно подпадающие под регулирование п.1 ст.54 НК РФ, то есть безусловно являющиеся упомянутыми там ошибками (искажениями), так и
- не являющиеся такими ошибками (искажениями), но которые налогоплательщик согласился считать таковыми в соответствии с позицией Минфина России.

При этом о декларациях за 2025 год говорится в названии раздела во множественном числе, так как за 2025 год могут также подаваться впоследствии и уточненные налоговые декларации.

Обратим с учетом этого внимание на следующее.

- 1) Как уже отмечалось, изменениям, внесенным в абз.3 п.1 ст.54 НК РФ, не была придана обратная сила – их действие не было распространено на период с 1 января 2025 года, то есть с момента повышения налоговой ставки по налогу на прибыль. А это и не могло быть сделано, поскольку согласно п.2 ст.5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие

² Аналогичное мнение высказала СКЭС ВС РФ в Определении от 08.11.2016 N 308-КГ16-8442 по делу № А25-269/2015, которое включено в Обзор правовых позиций (п.31), направленный налоговым органам для использования в работе Письмом ФНС России от 23.12.2016 № СА-4-7/24825@.

новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков, плательщиков сборов и (или) плательщиков страховых взносов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют.

- 2) Позиция Минфина России, изложенная в приведенном в начале статьи «базовом» по рассматриваемому вопросу письме от 15.05.2025 № 03-03-06/1/47786 (именно на него в качестве такового ссылается Минфин России – см. письмо от 03.12.2025 № 03-03-06/1/117495), не доводилась ФНС России до налоговых органов, а, значит, не является обязательным для них разъяснением, предусмотренным п.1 ст.34.2 НК РФ (см. об этом письмо Минфина от 07.08.2007 № 03-02-07/2-138, Решение Верховного суда РФ от 20.06.2016 № АКПИ16-435, письмо ФНС России от 14.09.2007 № ШС-6-18/716@ «О порядке применения разъяснений Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах», Приказ ФНС России от 23.03.2022 № ЕД-7-3/233@ «Об утверждении регламента ведения раздела «Письма ФНС России», обязательные для применения налоговыми органами» официального сайта Федеральной налоговой службы ...»).

- 3) Как показывает практика, имеется достаточно высокая вероятность того, что письма Минфина России «в пользу бюджета», даже не будучи доведенными ФНС России до налоговых органов «для использования в работе», будут применяться налоговыми органами в контрольной деятельности.

- 4) В определении Судебной Коллегии по экономическим спорам Верховного суда РФ от 14.11.2019 № 305-ЭС19-14421 указано, что законодательно закрепленное единство системы налоговых органов предполагает ведомственную субординацию территориальных налоговых органов – налоговых инспекций по отношению к ФНС России, в силу которой территориальные налоговые органы обязаны руководствоваться исходящими от ФНС разъяснениями норм налогового законодательства. Поэтому проверка судом законности оспариваемого налогоплательщиком решения инспекции должна осуществляться, в том числе с учетом того, не

вошли ли действия инспекции в противоречие с позицией ФНС России.

Позиция ФНС России по ряду ключевых рассмотренных моментов отличается в благоприятную для налогоплательщиков сторону. И четкой квалификацией «искажения» как умышленного действия, направленного на неуплату или недоплату налогов, в том числе посредством нарушения установленных правил (см. приведенные выше письма ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@, от 16.04.2021 № СД-4-3/5190@), и более широким использованием издания методологии «ошибка или новое обстоятельство» при решении вопросов о порядке отражения конкретных расходов, на основании которой были признаны подлежащими отражению в

качестве новых обстоятельств а не в порядке, установленном п.1 ст.54 НК РФ, например, дополнительные расходы, возникшие у заказчика вследствие увеличения судом стоимости подрядных работ (см. об этом письмо Минфина России от 12.11.2012 № 03-03-10/126), или у банка ввиду досрочного прекращения сделки СВОП (письмо ФНС России от 27.03.2015 № ГД-18-3/310@).

При этом надо, конечно, учитывать формальную степень обязательности тех или иных позиций ФНС России для территориальных органов, о которой сказано в п.2 настоящего раздела статьи.

Принимая решение по рассматриваемому вопросу, организации следует учитывать, в том числе, отмеченные выше обстоятельства. 

Н.В. Павлова, эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению

Выемка: почему видеозапись изъятия документов могут не приобщить к материалам дела?

Рассмотрим судебное дело, в рамках которого судьи пояснили, законно ли поступают проверяющие, если не предоставляют проверяемому налогоплательщику видеозапись процесса изъятия документов, а также почему такую видеозапись могут не приобщить к материалам дела.

Выемка возможна в случае отказа или непредставления документов в установленные сроки.

Суть спора. Инспекторы провели выездную проверку в отношении компании. Впоследствии налоговое управление назначило дополнительные контрольные мероприятия (повторную выездную проверку). Причина – контроль работы налоговой инспекции.

В результате проверяющие изъяли документы и предметы в рамках дополнительных контрольных мероприятий. Основание – сотрудничество компании с «техническими» контрагентами, а также непредставление документов по требованиям.

По мнению предприятия, действия проверяющих незаконны. Постановление о выемке следует признать недействительным. Компания убеждена: для правильного разрешения спора нужно запросить у проверяющих видео, сделанное в ходе изъятия документов.

Решение судей. Если для проведения мероприятий налогового контроля недостаточно

копий документов проверяемого лица и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинники документов в порядке, установленном статьей 94 Налогового кодекса РФ (п. 8 ст. 94 НК РФ). Также выемка возможна в случае отказа или непредставления документов в установленные сроки. Основание – п. 4 ст. 93 Налогового кодекса РФ.

На заметку!

Налоговое законодательство не обязывает проверяющих до начала выемки составлять подробный перечень документов, которые подлежат изъятию. Такой подход законодателя является последовательным и логичным, поскольку нельзя знать заблаговременно о наличии того или иного документа.

Проверяющие могут не составлять подробный перечень документов, которые подлежат изъятию.



Налоговый кодекс РФ позволяет налоговым инспекторам фотографировать изъятие документов и предметов, а также делать видеозаписи.

Фотографии и видеозаписи могут быть доказательствами в случае спора, но не всегда.

Первая инстанция и апелляция на стороне проверяющих. Основания для выемки документов являются достаточными. Порядок изъятия соблюден. Документы и предметы представлены присутствующим лицам, а также понятым. Составлены протокол и опись к нему. Выемка документов законно снята на видеокамеру. Налоговый кодекс РФ не обязывает проверяющих предоставлять такую видеозапись налогоплательщику.

По мнению судей, видеозапись производства выемки в данном случае можно не запрашивать. Во-первых, процесс производства выемки подробно описан в протоколе. Во-вторых, компания не пояснила, какие обстоятельства, имеющие значение для дела, могут быть установлены благодаря видеозаписи.

Первая инстанция и апелляция на стороне проверяющих (постановление Девятого Арбитражного апелляционного суда от 07.11.2024 № 09АП-61083/2024 по делу № А40-47986/2024).

Комментарий. Налоговый кодекс РФ позволяет налоговым инспекторам фотографировать изъятие документов и предметов, а также делать видеозаписи. В таком случае полученные фотографии и видеозаписи прикладываются к протоколу. Основание – п. 5 ст. 99 Налогового кодекса РФ. Копия протокола о выемке документов и предметов вручается под расписку или высылается лицу, у которого

эти документы и предметы были изъяты (п. 10 ст. 94 НК РФ).

Фотографии и видеозаписи могут быть доказательствами в случае спора. Однако не всегда. Бывает, что у видео есть недостатки. Например, плохое качество записи; съемка была фрагментарной, без фиксации всего процесса изъятия документов; невозможно установить дату, время и место видеозаписи, а также кем она осуществлялась. Таким образом, из-за недостатков видеозапись могут признать недопустимым доказательством по делу.

По мнению судей, видеозапись процесса выемки приобретает легитимный статус только тогда, когда отражается в качестве приложения к протоколу выемки и обеспечивается надлежащим оформлением видеоматериала (решение Арбитражного суда г. Москвы от 18.11.2024 по делу № А40-42800/2023).

Если компания убеждена, что видео имеет значение и ходатайствует об истребовании такого подтверждения, то она должна обосновать свое мнение. Часть 4 статьи 66 Арбитражного процессуального кодекса РФ прямо указывает, что ходатайство должно содержать: доказательство, которое нужно запросить; обстоятельства, имеющие значение для дела, которые могут быть установлены в результате получения доказательства; причины, препятствующие получению доказательства; место нахождения доказательства. 

Т.А. Степанова, эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению

Восстановление срока для обращения в суд. Управляющий директор в командировке – уважительная причина?

Рассмотрим судебное дело, в рамках которого судьи пояснили, являются ли кадровые и организационные трудности компании уважительной причиной, чтобы восстановить срок для обращения в суд.

Суть спора. Компания пропустила срок для подачи заявления в суд. По мнению предприятия, срок для подачи заявления в суд можно восстановить, ведь просрочка была незначительной и объясняется

тем, что управляющий директор отсутствовал на рабочем месте, находясь в командировке за пределами города. Это подтверждает командировочное удостоверение. Компания обратила внимание

В случае пропуска процессуального срока организация или гражданин вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением о его восстановлении.

Арбитражный процессуальный кодекс РФ не поясняет, какие причины являются для восстановления срока, установленного частью 4 статьи 198 АПК РФ, уважительными.

на отсутствие работников, которые могли бы подать заявление в суд.

Решение судей. Заявление об оспаривании ненормативных правовых актов может быть подано в арбитражный суд в течение трех месяцев со дня, когда гражданину, организации стало известно о нарушении их прав и законных интересов, если иное не установлено федеральным законом. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом (ч. 4 ст. 198 АПК РФ).

Срок, установленный частью 4 статьи 198 Арбитражного процессуального кодекса РФ, начинается течь с момента, когда организации или гражданину стало известно о нарушении своих прав ненормативным правовым актом, действием (бездействием) ответчика.

На заметку!

Течение процессуального срока начинается на следующий день после календарной даты или дня наступления события, которыми определено начало процессуального срока. Основание – ч. 4 ст. 113 Арбитражного процессуального кодекса РФ. Процессуальный срок, исчисляемый днями, истекает в последний день установленного срока (ч. 3 ст. 114 АПК РФ).

В случае пропуска процессуального срока организация или гражданин вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением о его восстановлении. Для восстановления срока необходимо наличие соответствующего ходатайства и уважительной причины пропуска.

Уважительная причина – это объективно существовавшее обстоятельство, которое не зависело и не могло зависеть от воли участников судебного процесса, но непосредственно связано с возникновением препятствий для совершения лицами, участвующими в деле, процессуальных действий.

Арбитражный процессуальный кодекс РФ не поясняет, какие причины являются для восстановления срока, установленного частью 4 статьи 198 АПК РФ, уважительными, а какие – нет. Конкретный перечень отсутствует. Признание тех или иных причин пропуска срока уважительными относится к компетенции суда.

На заметку!

Процессуальные сроки, установленные Арбитражным процессуальным кодексом РФ, являются гарантией соблюдения прав лиц, участвующих в деле. Безмотивное восстановление процессуального срока не соответствует части 3 статьи 41 Арбитражного процессуального кодекса РФ и нарушает принцип равноправия участников процесса, установленный статьей 8 Арбитражного процессуального кодекса РФ.

На заметку!

Лица, участвующие в деле, несут риск наступления последствий совершения или несовершения ими процессуальных действий (ч. 2 ст. 9 АПК РФ). Лица, участвующие в деле, утрачивают право на совершение процессуальных действий с истечением процессуальных сроков, установленных Арбитражным процессуальным кодексом РФ или иным Федеральным законом либо арбитражным судом (ч. 1 ст. 115 АПК РФ).

В рассматриваемой ситуации спорные решения приняты 05.08.2022 (налоговой инспекцией) и 10.10.2022 (налоговым управлением). Решение управления получено 07.11.2022. Однако компания обратилась в суд лишь 15.03.2023 (то есть спустя 5 месяцев). Таким образом, установленный срок для обращения в суд пропущен.

По мнению судей, компания могла направить заявление посредством почтовой связи и/или в электронном виде. Судьи считают: нахождение управляющего директора за пределами города в период с 24.01.2023 по 27.02.2023 не препятствовало обратиться в суд в установленный срок (в пределах трех месяцев).





Признание тех или иных причин пропуска срока уважительными относится к компетенции суда.

Безмотивное восстановление процессуального срока не соответствует части 3 статьи 41 Арбитражного процессуального кодекса РФ и нарушает принцип равноправия участников процесса, установленный статьей 8 Арбитражного процессуального кодекса РФ.

Первая инстанция и апелляция пришли к выводу, что в данном случае нет оснований, чтобы восстановить пропущенный процессуальный срок. Как пояснили судьи, кадровые и иные организационные трудности предприятия, в частности, командировка управляющего директора, не являются уважительной причиной. Отсутствие уважительной причины исключает возможность рассмотрения дела по существу и является самостоятельным основанием для отказа в удовлетворении требования компании (постановление Четырнадцатого Арбитражного апелляционного суда от 15.10.2024 по делу № А05-2840/2023).

Комментарий. Уважительными причинами могут быть, например: введение режима повышенной готовности или чрезвычайной ситуации на всей территории Российской Федерации либо на ее части; болезнь и беспомощное состояние; несвоевременное направление лицу копии документа; иные уважительные обстоятельства, лишившие лицо возможности обратиться в суд своевременно. Основание – п. 30 постановления Пленума Верховного суда РФ от 29.03.2016 № 11 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении дел о присуждении компенсации за нарушение права на судопроизводство в разумный срок или права на исполнение судебного акта в разумный срок».

Что касается внутренних организационных проблем юридического лица, в частности, нахождение руководителя в длительной командировке, кадровые перестановки, отсутствие в штате юриста, то такие обстоятельства не являются уважительными. Основание – ч. 2 ст. 117



Арбитражного процессуального кодекса РФ, абз. 5 п. 15 постановления Пленума Верховного суда РФ от 30.06.2020 № 12 «О применении Арбитражного процессуального кодекса РФ при рассмотрении дел в арбитражном суде апелляционной инстанции».



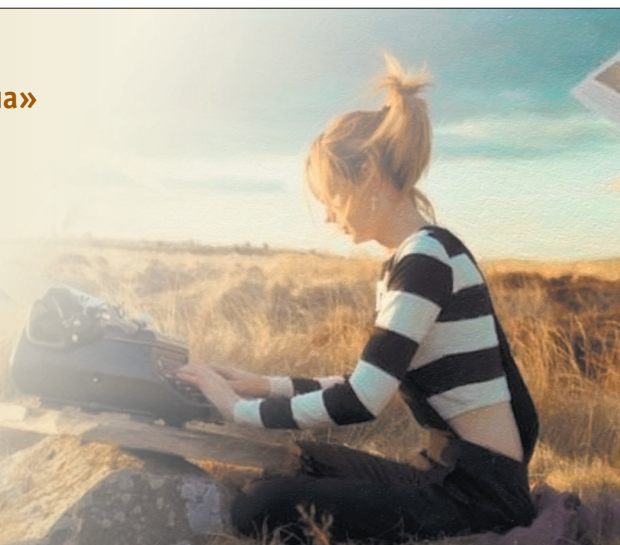
На заметку!

Произвольное восстановление процессуальных сроков противоречило бы целям их установления и нарушало бы баланс интересов сторон. В отсутствие объективных оснований для восстановления пропущенного процессуального срока суд обязан предотвратить злоупотребление правом на судебную защиту.

Редакция журнала
«Вестник бухгалтера Московского региона»

**ПРИГЛАШАЕТ
К СОТРУДНИЧЕСТВУ
АВТОРОВ**

e-mail: vestnik_mr@ipbr.org



Н.М. Тимофеева, эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению

Допрос по статье 90 НК РФ: может ли свидетель попросить проверяющих переформулировать вопросы?

Рассмотрим судебное дело, в рамках которого судьи пояснили, вправе ли свидетель попросить проверяющих переформулировать вопросы.

Суть спора. По итогам выездной налоговой проверки компанию привлекли к ответственности в виде штрафа. Основание – п. 3 ст. 122 Налогового кодекса РФ. Также инспекторы доначислили предприятию налог на прибыль и НДС.

Как оказалось, проверяющие собрали ряд доказательств, подтверждающих, что компания, во-первых, завысила расходы в целях исчисления налога на прибыль, во-вторых, заявила вычеты по НДС в большем размере, чем могла по законодательству, в-третьих, применяла незаконную схему «дробление бизнеса».

По мнению предприятия, претензии проверяющих незаконны. В свою защиту компания указала, в частности, на показания свидетеля – индивидуального предпринимателя, который будто бы участвовал в схеме «дробления бизнеса».

Компания убеждена: инспекторам следовало учитывать при рассмотрении материалов налоговой проверки, что предприниматель скорректировал ответы, данные им в рамках допроса. Фактически проверяющие не учли эти изменения.

Решение судей. Первая инстанция, апелляция и кассация на стороне проверяющих. Компания нарушила налоговое законодательство, исказив факты своей хозяйственной деятельности. Основание – п. 1 ст. 54.1, 171, 172, п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ.

Судьи обратили внимание на совокупность обстоятельств, в том числе: договоры, первичные документы, банковские выписки, а также протоколы допросов свидетелей. Что касается корректировки ответов, предоставленных контрагентом – ИП в рамках допроса, то судьи признали такой довод несостоятельным. Как пояснили судьи, корректировки ИП не имеют объективности.

Судьи напомнили о возможностях свидетеля, вызванного на допрос. Так, в



случае, если вопрос, заданный свидетелю, был ему не понятен, то такой свидетель может попросить уполномоченное лицо налогового органа: сформулировать вопрос иначе, уточнить; отложить проведение допроса на другую дату с целью прояснения.

Судьи обратили внимание, что в данном случае свидетель не воспользовался своими правами. Судьи убеждены: налоговые обязательства, рассчитанные проверяющими в рассматриваемой ситуации, соответствуют законодательству (постановление Арбитражного суда Московского округа от 28.08.2025 по делу № А40-152316/2024).

На заметку!

Проверяющие могут вызвать в качестве свидетеля для дачи показаний любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. Основание – п. 1 ст. 90 Налогового кодекса РФ. Отказ от дачи показаний возможен лишь по основаниям, установленным законодательством РФ. Основание – п. 3 ст. 90 Налогового кодекса РФ.

Налоговый кодекс РФ запрещает искажать факты хозяйственной деятельности.

Проверяющие могут вызвать в качестве свидетеля для дачи показаний любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.



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

В договоре прописана обязанность исполнителя иметь статус плательщика НПД – признак трудового договора?

Рассмотрим судебное дело, в котором компания доказывала, что гражданско-правовые отношения с самозанятыми лицами соответствуют действительности. Подмены трудовых отношений нет. Однако, как выяснилось, в договорах ГПХ значилась обязанность исполнителя иметь статус плательщика налога на профессиональный доход (кратко – НПД). Повлияло ли такое обстоятельство на решение судей или нет – читайте в статье.

Заклучение гражданско-правовых договоров, фактически регулирующих трудовые отношения между работником и работодателем, не допускается.

Суть спора. Компания представила уточненный расчет по форме № 6-НДФЛ и получила штраф. Основание – ст. 123 Налогового кодекса РФ. Как выяснилось, компания пользовалась услугами самозанятых лиц. Плательщики НПД помогали убирать служебные помещения третьих лиц.

Проверяющие пришли к выводу, что гражданско-правовые отношения с самозанятыми не соответствовали действительности. Фактически между сторонами сложились трудовые отношения. А значит, компания незаконно сэкономила на НДФЛ. Всего самозанятых было 84. Компания согласилась с доначислениями в отношении 26 из них.

Мнение проверяющих. Как пояснили инспекторы, предмет спорных договоров гражданско-правового характера было выполнение определенного рода работ (влажная уборка, протирание пыли, вынос мусора, подметание территории т. д.). При этом в договорах не значился объем того, что следовало выполнить. Фактически плательщики НПД трудились ежедневно, а вознаграждение получали в фиксированном размере. Проверяющие убеждены: в таком случае для предприятия важен процесс труда, а не результат деятельности самозанятых лиц. Также проверяющие учли обязанность исполнителей иметь

статус плательщиков НПД для целей сотрудничества с компанией. Такое условие содержалось в самом договоре ГПХ.

На заметку!

Если между сторонами заключен договор гражданско-правового характера, однако в ходе судебного разбирательства будет установлено, что этим договором фактически регулируются трудовые отношения между работником и работодателем, к таким отношениям в силу части 4 статьи 11 Трудового кодекса РФ должны применяться положения трудового законодательства и иных актов, содержащих нормы трудового права (п. 8 постановления Пленума Верховного суда РФ от 17.03.2004 № 2 «О применении судами Российской Федерации Трудового кодекса РФ»).

Решение судей. Трудовые отношения – это отношения, основанные на соглашении между работником и работодателем, согласно которым: работник лично выполняет возложенную на него трудовую функцию (работу по должности в соответствии со штатным расписанием, профессии, специальности с указанием квалификации, конкретный вид работы); работник подчиняется правилам внутреннего трудового распорядка и трудится в интересах, под управлением и контролем работодателя. В свою очередь, работодатель обязан: оплатить труд работника; обеспечить работника необходимыми условиями труда, которые установлены в трудовом законодательстве и иных нормативных правовых актах, содержащих нормы трудового права, в коллективном договоре, соглашениях,

На заметку!

Заклучение гражданско-правовых договоров, фактически регулирующих трудовые отношения между работником и работодателем, не допускается. Основание – ч. 2 ст. 15 Трудового кодекса РФ.

локальных нормативных актах, а также трудовым договором. Основание – ст. 15 Трудового кодекса РФ.

Российские организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, признаются налоговыми агентами по НДФЛ, что возлагает на них обязанность по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет сумм этого налога с дохода, выплачиваемого налогоплательщикам. Основание – п. 1, 4 и 6 ст. 226 Налогового кодекса РФ.

На заметку!

О наличии трудовых отношений может свидетельствовать устойчивый и стабильный характер этих отношений, подчиненность и зависимость труда, выполнение работником работы только по определенной специальности, квалификации или должности, наличие дополнительных гарантий работнику, установленных законами, иными нормативными правовыми актами, регулирующими трудовые отношения (п. 17 постановления Пленума Верховного суда РФ от 29.05.2018 № 15).

В рассматриваемой ситуации прослеживаются признаки подмены трудовых отношений. В частности, на это указывают: наличие инфраструктурной зависимости между компанией и самозанятыми лицами (плательщики НПД использовали в работе исключительно ТМЦ предприятия, например, инструменты и чистящие средства); систематическая оплата (1 раз в месяц) в фиксированном размере без привязки к объему выполненных работ; отсутствие актов; контроль работы самозанятых лиц со стороны предприятия (контроль осуществлялся менеджерами на конкретных участках); отсутствие самостоятельности самозанятых лиц (компания сама формировала чеки за плательщиков НПД; иные контрагенты отсутствовали; компания обязывала иметь статус плательщиков НПД, о чем указывала в договоре) и др.

В данном случае особенности сотрудничества нехарактерны для правовой природы договора гражданско-правового характера. Так, в спорных договорах не было прописано существенных условий о цене, сроках, объеме услуг, об использовании необходимых материалов. Те акты, что компания впоследствии все-таки представила, не имели конкретики (не указано содержание работ / услуг).

Есть лишь итоговая стоимость. Все акты типовые, что подтверждает формальное составление документов.

Судьи на стороне проверяющих. Компания искажала факты своей хозяйственной жизни, подменив трудовые отношения гражданско-правовыми. Это подтверждает совокупность обстоятельств, установленных в ходе налоговой проверки. Судьи убеждены: регистрация физических лиц в качестве плательщиков НПД была формальной (решение Арбитражного суда Забайкальского края от 12.05.2025 по делу № А78-5692/2023).

Комментарий. Судьи считают: одна и та же работа может выполняться как по трудовому договору, так и по гражданско-правовому договору. Право выбирать порядок оформления отношений принадлежит сторонам, поскольку именно они решают, что выгодно исполнителю. В частности, подчиняться трудовому распорядку или же нести риск наложения дисциплинарных взысканий, но при этом иметь возможность претендовать на: оплату труда не менее минимального размера; отдых и гарантии продолжительности рабочего времени, выходные, праздничные дни, оплачиваемый ежегодный отпуск; обязательное социальное страхование и др.

Судьи напоминают: само по себе наименование договора нельзя считать достаточным основанием для безусловного отнесения договора к гражданско-правовому или трудовому. Определяющее значение для квалификации договора имеет анализ его содержания на предмет наличия или отсутствия признаков гражданско-правового или трудового договора. Основание – ст. 431 Гражданского кодекса РФ.

Так, предметом договора возмездного оказания услуг является осуществление определенных действий или определенной деятельности по индивидуально-конкретному заданию заказчика к определенному сроку за плату, установленную в договоре. Гражданско-правовые отношения, связанные с трудом, прекращаются по окончании выполнения конкретной работы (задания) и получения определенного результата труда. Что касается трудовых отношений, то в таком случае важен сам процесс труда работника по определенной трудовой функции (профессии, специальности или должности) и длящийся характер сотрудничества. Такие правоотношения, как правило, не прекращаются после

Заклучение гражданско-правовых договоров, фактически регулирующих трудовые отношения между работником и работодателем, не допускается.

Само по себе наименование договора нельзя считать достаточным основанием для безусловного отнесения договора к гражданско-правовому или трудовому.



Самозанятое лицо должно быть самостоятельным экономическим субъектом, имеющим предпринимательскую инициативу.

завершения работником какого-либо действия (рабочей операции) или трудового задания (решение Арбитражного суда Курской области от 09.01.2025 по делу № А35-10624/2022).

Обратите внимание на решение Арбитражного суда Курской области от 05.03.2025 по делу № А35-7806/2023. Проверяющие настаивали, что фактически самозанятые лица были штатными сотрудниками предприятия. Инспекторы указывали на ряд признаков, характерных для незаконной схемы подмены трудовых отношений гражданско-правовыми отношениями. В частности, это: распределение плательщиков НПД по объектам, исходя из производственной необходимости; соблюдение исполнителями режима труда, установленного заказчиком (это продолжительность рабочего дня, время отдыха и др.); использование исполнителями материалов, инструмента и оборудования заказчика; руководство и контроль работы исполнителей на объекте; обязанность исполнителей иметь статус плательщиков НПД (обязательное условие сотрудничества).



Проверяющие убеждены: при таких обстоятельствах самозанятое лицо не является самостоятельным экономическим субъектом. Фактически оно лишено предпринимательской инициативы при ведении своей деятельности. Также следует учитывать однотипность и шаблонность договоров оказания услуг; неоднократное продление договоров; отсутствие разовых заданий. Проверяющие выиграли спор.

Д.А. Митин, к.э.н., аттестованный налоговый консультант, член ИПБ России, преподаватель кафедры налогов и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве Российской Федерации

Правила смены ставок НДС для компаний на УСН

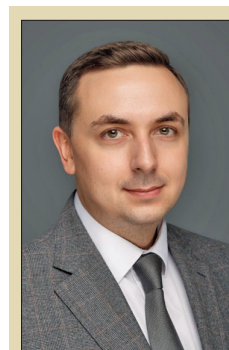
С 1 января 2025 года организации и индивидуальные предприниматели (ИП), применяющие упрощенную систему налогообложения (УСН), стали плательщиками налога на добавленную стоимость (НДС). Однако с 1 января 2026 года в Налоговый кодекс были внесены существенные изменения, в соответствии с которыми был изменен порог освобождения от исполнения обязанностей плательщика НДС на УСН, изменена базовая ставка налога, а также были определены правила применения специальных ставок НДС для тех, кто впервые стал плательщиком указанного налога.

В настоящей статье на основании Методических рекомендаций ФНС по НДС

на УСН (далее – Методические рекомендации), а также иных официальных разъяснений контролирующих органов разберем ключевые вопросы: какие ставки может выбрать упрощенец, как не ошибиться с выбором и, самое важное, как теперь происходит смена ставок с учетом послаблений для новичков 2026 года.

1. Кто должен платить НДС в 2026 году?

Как и прежде, главный критерий освобождения от исполнения обязанностей плательщика НДС – сумма дохода за предыдущий или текущий календарный год.



Д.А. Митин

Вместе с тем в соответствии с Федеральным законом от 28.11.2025 № 425-ФЗ начиная с 1 января 2026 года порог освобождения от исполнения обязанностей плательщика НДС на УСН был понижен с 60 до 20 млн рублей.

Важно обратить внимание, что даже если налогоплательщик освобожден от НДС с начала 2026 года, но в течение года его доход превысил 20 млн рублей, он обязан исчислять и уплачивать НДС с 1-го числа месяца, следующего за месяцем превышения (пункт 3 Методических рекомендаций).

Справочно: освобождение не распространяется на налогоплательщиков, исполняющих обязанности налогового агента по НДС, а также импортеров товаров на территорию Российской Федерации (пункт 1 Методических рекомендаций).

2. Какие ставки НДС доступны для налогоплательщиков на УСН?

Становясь плательщиком НДС, у организаций и ИП на УСН есть выбор:

- а) Стандартные ставки НДС – 22% (основная ставка), 10% (в основном для социально значимых товаров и услуг из перечня, определяемых Правительством), а также 0% (экспортные операции, отдельные виды услуг). При выборе стандартных ставок НДС налогоплательщику дается право на вычет «входного» НДС.
- б) Специальные ставки НДС 5% или 7% без права на налоговый вычет «входного» НДС. В связи с отсутствием права на налоговый вычет, уплачиваемый такими налогоплательщиками, налог перестает обладать признаками классического НДС, а по сути, является налогом с оборота.

Выбор между специальными ставками НДС зависит от суммы полученного дохода. С учетом коэффициента дефлятора

(1,090) лимиты следующие (п. 9 Методических рекомендаций):

- Ставка 5% применяется, если доход за 2025 год составил от 20 млн до 272,5 млн рублей.

Справочно: налоговое законодательство не ограничивает налогоплательщиков в праве применять ставку НДС 7%, если сумма полученного им дохода варьируется в пределах от 20 до 272,5 млн рублей в 2026 году.

Вместе с тем налогоплательщик на УСН не имеет права применять специальные ставки НДС в размере 5% или 7%, если сумма полученного им дохода за предыдущий или текущий календарный год не превысила 20 млн рублей (исходя из положений ст. 145 НК РФ и писем Министерства финансов от 02.10.2024 № 03-07-11/95245, от 15.11.2024 № 03-07-11/113541 и от 02.12.2024 № 03-07-11/120833).

- Ставка 7% применяется, если доход за 2025 год составил от 272,5 млн до 490,5 млн рублей.

Если в течение года доходы превысят 490,5 млн рублей, право на УСН будет утрачено.

3. Какую ставку выбрать налогоплательщику на УСН, ставшему плательщиком НДС?

В пункте 8 Методических рекомендаций ФНС России при выборе ставок предлагает ориентироваться исходя из структуры затрат налогоплательщика и покупателей. Предложения ФНС России структурированы в Таблице 1.

Дополнительно следует обратить внимание, что при выборе ставок налогоплательщик должен иметь в виду, что он не имеет право совмещать стандартные ставки НДС и специальные ставки.

Например, налогоплательщик, выбравший специальные ставки НДС (5% или 7%), не может выставить по просьбе покупателя счет-фактуру с НДС по ставке

Если налогоплательщик освобожден от НДС с начала 2026 года, но в течение года его доход превысил 20 млн рублей, он обязан исчислять и уплачивать НДС с 1-го числа месяца, следующего за месяцем превышения.

Таблица 1. Рекомендации ФНС России по выбору ставок НДС на УСН

Целесообразно выбрать общие ставки НДС (22%, 10%, 0%)	1) ваши основные покупатели – компании и ИП на ОСН, которым важен входной НДС к вычету. 2) у вас значительные расходы с НДС (вы покупаете много товаров, сырья или услуг у плательщиков НДС). Результат: возможность существенно снизить налог к уплате за счет вычетов.
Целесообразно выбрать специальные ставки НДС 5% или 7%	1) вы работаете преимущественно с физическими лицами или с компаниями на специальных налоговых режимах (УСН, ПСН), которым вычеты не нужны. 2) большую долю ваших расходов составляют затраты без НДС (зарплата, аренда у «упрощенца», закупки у физических лиц). Результат: налоговых вычетов по НДС практически не будет и платить 22% НДС невыгодно.



22% т. к. такой счет-фактура будет содержать критическую ошибку (неверно указана ставка налога) и, следовательно, покупатель не сможет принять НДС к вычету.

Также особое внимание при выборе ставки НДС следует обратить налогоплательщикам, занятым в гостиничном бизнесе. Согласно пп. 19 п. 1 ст. 164 НК РФ услуги по предоставлению мест для временного проживания в гостиницах и иных средствах размещения облагаются НДС по ставке 0%. При этом, согласно разъяснениям Министерства финансов, отраженным в письме от 23.12.2024 г. № 03-07-11/130057, данная ставка предусмотрена только для налогоплательщиков, применяющих общие ставки НДС и ее совмещение со специальными ставками недопустимо. В связи с чем отелям, которые только готовятся стать плательщиками НДС и хотят иметь возможность применять льготную ставку НДС, следует учитывать данное ограничение.

Справочно: Считается, что налогоплательщик стал работать со специальной ставкой НДС, когда она отражена в первой декларации НДС после превышения лимита.

4. Какие правила смены ставок для 2025 и 2026 годов?

По общему правилу при выборе специальной налоговой ставки НДС налогоплательщик обязан ее применять на протяжении 12 последовательных налоговых периодов (3 года) (п. 9 Методических рекомендаций).

При этом из указанного правила существуют исключения, зависящие от периода, в котором налогоплательщик стал уплачивать НДС.

Ситуация 1

Если организация или ИП стала плательщиком НДС по специальной ставке 5% с 1-го квартала 2025 года, то добровольно изменить ставку в течении

12 налоговых периодов нельзя. При этом, если доход организации превысил 250 млн рублей в 2025 году или 272,5 млн рублей в 2026 году, то ставка НДС в месяце, следующим за тем, в котором произошло превышение, изменится на 7%.

Вместе с тем, если доход налогоплательщика по итогам 2024 года превысил 250 млн рублей, и он стал плательщиком НДС по ставке 5%, а по итогам 2025 года не превысил 272,5 млн рублей, то он освобождается от исполнения обязанностей плательщика НДС в 2026 году (до момента превышения установленного лимита доходов).

В свою очередь, если налогоплательщик на УСН изначально выбрал применение общих ставок НДС, то у него сохраняется возможность добровольно перейти на специальные ставки при условии, что его доход не превысил 490,5 млн рублей в 2026 году.

Справочно: При переходе с общих ставок НДС на специальные у налогоплательщика возникает обязанность восстановить НДС, ранее принятый к вычету (п. 19 Методических рекомендаций).

Ситуация 2

Если налогоплательщик впервые начинает платить НДС по специальным ставкам в 2026 году, то он имеет возможность отказаться от них в течение 4-х последовательных кварталов, начиная с квартала, в котором впервые задекларирована специальная ставка НДС 5 или 7% (пункты 8,9 Методических рекомендаций).

Таким образом, 2026 год можно рассматривать как тестовый период, в котором налогоплательщикам представляется возможность попробовать специальные ставки НДС, и в случае их неэффективности для бизнеса, перейти на общие.

Заключение

2026 год принес не только новые лимиты для УСН и повышенную ставку НДС до 22%, но гибкие условия для тех, кто только впервые становится плательщиком НДС. Бизнесу дается шанс оптимизировать свою налоговую нагрузку и выбрать наиболее подходящую ставку НДС.

При этом успешная адаптация к новым условиям требует не только текущего налогового планирования, но и глубокого понимания всех процедурных ограничений.

При выборе ставок налогоплательщик должен иметь в виду, что он не имеет право совмещать стандартные ставки НДС и специальные ставки.

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

Обзор писем Минтруда и Роструда РФ

Обложение страховыми взносами на травматизм оплаты периодических медосмотров

Работодатель обязан обеспечить в случаях, предусмотренных трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, организацию проведения за счет собственных средств обязательных предварительных (при поступлении на работу) и периодических (в течение трудовой деятельности) медицинских осмотров. Основание – ст. 214 Трудового кодекса РФ.

Категории работников, которые должны проходить обязательные предварительные (при поступлении на работу) и периодические (в течение трудовой деятельности) медицинские осмотры, установлены статьей 220 Трудового кодекса РФ.

По мнению ведомства, расходы работодателя на обязательные медицинские осмотры работников в соответствии со статьей 214 Трудового кодекса РФ (при наличии договоров с медицинской организацией и с учетом нормативно определенной периодичности проведения медицинских осмотров) являются производственными расходами предприятия. Эти затраты необходимы для деятельности и не связаны с выплатами работникам. Соответственно, расходы работодателя на периодические медицинские осмотры работников не облагаются страховыми взносами на травматизм.

Письмо Министерства труда и социальной защиты РФ от 11.02.2025 № 17-4/ООГ-98

На заметку!

Объектом обложения страховыми взносами от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые страхователями в пользу застрахованных в рамках трудовых договоров и гражданско-правовых договоров, предметом которых являются выполнение работ и/или оказание услуг. Основание – п. 1 ст. 20.1 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

Запрет на дискриминацию в сфере труда

Ведомство напоминает: нельзя кого-либо ограничивать в трудовых правах и свободах. Например, в зависимости от пола, расы, цвета кожи, национальности, языка, происхождения, имущественного, семейного, социального и должностного положения, возраста, места жительства, отношения к религии, убеждений, принадлежности или непринадлежности к общественным объединениям или каким-либо социальным группам, а также по другим обстоятельствам, не связанным с деловыми качествами работника. Основание – ч. 2 ст. 3 Трудового кодекса РФ. Каждый имеет равные возможности для реализации своих трудовых прав (ч. 1 ст. 3 ТК РФ).

Письмо Министерства труда и социальной защиты РФ от 25.08.2025 № 24-0/10/В-14794

Срок предупреждения об отказе от наставничества

Работник вправе досрочно отказаться от осуществления им наставничества, а работодатель, в свою очередь, досрочно отменить поручение об осуществлении наставничества, предупредив об этом работника не менее чем за три рабочих дня. Основание – ч. 6 ст. 351.8 Трудового кодекса РФ. Следовательно, работник может в любое время отказаться от осуществления им наставничества. Ведомство считает: срок предупреждения работником работодателя об отказе от наставничества может быть установлен по соглашению сторон трудового договора.

Письмо Федеральной службы по труду и занятости от 02.10.2025 № ТЗ/7300-6-1

На заметку!

Трудовой кодекс РФ не предусматривает срок предупреждения работником работодателя об отказе от наставничества.

Есть категории работников, которые должны проходить обязательные предварительные (при поступлении на работу) и периодические (в течение трудовой деятельности) медицинские осмотры.



В случае командирования работника, трудящегося на условиях совместительства, за ним сохраняется средний заработок у того работодателя, который направил его в командировку.

Предоставление дня отдыха является компенсацией за работу в выходной или праздничный день

Направление работника в командировку в последний день временной нетрудоспособности

Нетрудоспособность граждан удостоверяет листок нетрудоспособности. В день закрытия листка нетрудоспособности работник также освобождается от исполнения трудовых обязанностей. Работник обязан приступить к работе в первый рабочий день (смену) после окончания периода временной нетрудоспособности. Соответственно, работодатель не вправе направлять работника в служебную командировку в период временной нетрудоспособности работника, в том числе в последний день такого периода.

Письмо Федеральной службы по труду и занятости РФ от 07.10.2025 № ТЗ/7593-6-1

На заметку!

Основанием для назначения и выплаты пособий по временной нетрудоспособности является листок нетрудоспособности, сформированный медицинской организацией и размещенный в информационной системе страховщика в форме электронного документа, подписанный с использованием усиленной квалифицированной электронной подписи медицинским работником и медицинской организацией. Основание – ч. 6 ст. 13 Федерального закона от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством».

На заметку!

Днем выезда в командировку считается дата отправления поезда, самолета, автобуса или другого транспортного средства от места постоянной работы командированного, а днем приезда из командировки – дата прибытия указанного транспортного средства в место постоянной работы. При отправлении транспортного средства до 24.00 часов включительно днем отъезда в командировку считаются текущие сутки, а с 00.00 часов и позднее – последующие сутки (п. 4 Положения об особенностях направления работников в служебные командировки, утв. постановлением Правительства РФ от 16.04.2025 № 501 «Об утверждении Положения об особенностях направления работников в служебные командировки»).

Перенос ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска

График отпусков обязателен как для работодателя, так и для работника (ч. 2 ст. 123 ТК РФ). Перенос ежегодного оплачиваемого отпуска обязателен в случаях, предусмотренных Трудовым кодексом РФ. Например, если у работника возникла временная нетрудоспособность; если во время ежегодного оплачиваемого отпуска работник выполнял государственные обязанности (если трудовое законодательство устанавливает освобождение от работы в такой ситуации); возникли другие случаи, определенные трудовым законодательством, локальными нормативными актами. Основание – ч. 1 ст. 123 Трудового кодекса РФ.

Ведомство считает: перенесение ежегодного оплачиваемого отпуска, включая ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск, возможно лишь по соглашению сторон трудового договора. Ведь перенесение отпусков в одностороннем порядке трудовым законодательством не предусмотрено.

Письмо Министерства труда и социальной защиты РФ от 21.10.2025 № 14-6/В-1350

На заметку!

Ежегодный оплачиваемый отпуск включает в себя ежегодный основной оплачиваемый отпуск и ежегодные дополнительные оплачиваемые отпуска. Учитывайте: в исключительных случаях, когда предоставление отпуска работнику в текущем рабочем году может негативно повлиять на нормальный ход деятельности предприятия или ИП допускается, если работник согласен, перенести отпуск на следующий рабочий год. При этом дни отпуска должны быть израсходованы не позднее 12 месяцев после окончания того рабочего года, за который они предоставляются. Основание – ч. 3 ст. 123 Трудового кодекса РФ.

Предоставление работнику дня отдыха за работу в выходной или нерабочий праздничный день до выполнения такой работы

По желанию работника, отработавшего в выходной или нерабочий праздничный день, ему может быть предоставлен другой день отдыха. В этом случае работа в выходной или нерабочий праздничный день оплачивается в одинарном размере, а день отдыха оплате не подлежит (ч. 4 ст. 153 ТК РФ).

Ведомство считает: до выполнения сотрудником работы в выходной или праздничный день нет возможности предоставить ему день отдыха за такой труд заранее. Закон не позволяет.

*Письмо Федеральной службы
по труду и занятости
от 11.12.2025 № ПГ/29776-6-1*

На заметку!

Предоставление дня отдыха является компенсацией за работу в выходной или праздничный день. Учитывайте: по желанию работника день отдыха может быть использован в течение одного года со дня работы в выходной или нерабочий праздничный день либо присоединен к отпуску, предоставляемому в указанный период (ч. 5 ст. 153 ТК РФ).

Оплата периода командировки работника – внешнего совместителя, если он направлен в командировку по основному месту работы

Совместительством называют выполнение работником другой регулярной оплачиваемой работы на условиях трудового договора в свободное от основной работы время (ч. 1 ст. 282 ТК РФ). В случае командирования работника, трудящегося на условиях совместительства, за ним сохраняется средний заработок у того работодателя, который направил его в командировку. Основание – п. 7 Положения, утв. постановлением Правительства РФ от 16.04.2025 № 501 «Об утверждении Положения об особенностях направления работников в служебные командировки».

Таким образом, работодатель, у которого работник трудится на условиях внешнего совместительства, не оплачивает время нахождения работника в командировке (по основному месту работы).

Как пояснило Министерство труда и социальной защиты РФ в письме от 05.03.2018 № 14-2/В-149, при заключении трудового договора по совместительству в случае, если основная работа предполагает командировки, стороны должны урегулировать вопросы, которые могут возникнуть при направлении работника в командировку по основному месту работы. В частности, установить, что на время командировки по основному месту работы сотрудник на работе по совместительству подает заявление о предоставлении неоплачиваемого отпуска, а работодатель, в свою очередь, обязуется предоставить ему такой отпуск. Ведь в случае направления в командировку по основному месту труда работник не может исполнять обязанности по трудовому договору на условиях совместительства.

*Письмо Федеральной службы
по труду и занятости
от 18.12.2025 № ТЗ/9786-6-1*

На заметку!

Средний заработок за период нахождения работника в командировке, а также за дни нахождения в пути, в том числе за время вынужденной остановки в пути, сохраняется за все дни работы по графику, установленному в командирующей организации (п. 7 постановления Правительства РФ от 16.04.2025 № 501).

При заключении трудового договора по совместительству в случае, если основная работа предполагает командировки, стороны договора по совместительству должны урегулировать вопросы, которые могут возникнуть при направлении работника в командировку по основному месту работы.



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

Договор управления с ИП: нужно ли указывать этапы работ, сроки их исполнения, а также планируемый результат?

Рассмотрим судебное дело, в котором проверяющие обвиняли компанию в подмене трудовых отношений гражданско-правовыми отношениями. Проверяющие настаивали, что договор с управляющим-ИП формальный. Согласились ли судьи с претензиями инспекторов – читайте в статье.

Суть спора. Компания поменяла директора с 04.08.2014. В 2015 году он стал ее участником (66%), а с 22.11.2022 – единственным собственником (100%). Впоследствии компания перезаключила договор с директором. Вместо физического лица, трудящегося по трудовому договору, он стал управлять компанией как ИП, оказывающий услуги по договору гражданско-правового характера.

По итогам контрольных мероприятий инспекторы доначислили страховые взносы. Как пояснили проверяющие, фактически между компанией и предпринимателем продолжали действовать трудовые отношения. В результате предприятие привлекли к ответственности в виде штрафа. Основание – п. 3 ст. 122 Налогового кодекса РФ.

На заметку!

Плательщиками страховых взносов признаются лица, являющиеся страхователями, в том числе организации, осуществляющие выплаты физическим лицам (подп. 1 п. 1 ст. 419 НК РФ).

Решение судей. Трудовые отношения – это отношения, основанные на соглашении между работником и работодателем, согласно которым: работник лично выполняет возложенную на него трудовую функцию (работу по должности в соответствии со штатным расписанием, профессии, специальности с указанием квалификации, конкретный вид работы); работник подчиняется правилам внутреннего трудового распорядка. В свою очередь, работодатель обязан: оплатить труд работника; обеспечить работника необходимыми условиями труда, которые

установлены в трудовом законодательстве и иных нормативных правовых актах, содержащих нормы трудового права, в коллективном договоре, соглашениях, локальных нормативных актах, а также трудовым договором. Основание – ст. 15 Трудового кодекса РФ.

Если отношения, связанные с использованием личного труда, возникли на основании договора оказания услуг, но впоследствии в порядке, установленном Трудовым кодексом РФ, другими федеральными законами, были признаны трудовыми отношениями, к таким отношениям применяются положения трудового законодательства и иных актов, содержащих нормы трудового права. Основание – ч. 4 ст. 11 Трудового кодекса РФ.

На заметку!

Не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и/или суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и/или бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика (п. 1 ст. 54.1 НК РФ).

Первая инстанция, апелляция и кассация на стороне проверяющих. Как пояснили судьи, к характерным признакам трудовых отношений, позволяющим отграничить их от других видов правоотношений, в том числе гражданско-правового характера, относятся: личный характер прав и обязанностей работника; обязанность работника выполнять определенную, заранее обусловленную трудовую

Не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и/или суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни.

функцию; выполнение трудовой функции в условиях общего труда с подчинением правилам внутреннего трудового распорядка; возмездный характер трудового отношения.

В рассматриваемой ситуации судьи учли такие обстоятельства, как: исполнение предпринимателем трудовых функций, связанных с текущей производственной деятельностью и входящих в обязанности руководителя предприятия; ИП подчинялся правилам внутреннего распорядка; регулярная и гарантированная оплата труда вне зависимости от фактического объема работ и услуг, проделанных управляющим-ИП (финансово-экономические показатели предприятия не учитывались); длящийся и системный характер сотрудничества; наличие материальной ответственности; отсутствие эффективности управления ИП при росте вознаграждения (вознаграждение управляющего за 2022 год составило 10 841 095 руб., что превысило его заработную плату за период с 01.01.2016 по 31.01.2020 в 36,4 раза, а также фонд оплаты труда почти в 2 раза); отсутствие в договоре указания количества этапов работ, сроков их выполнения, а также результата, который должен быть достигнут по окончании всех работ.

Судьи считают: отсутствие в договоре ГПХ условий, характерных для гражданско-правовых отношений, в частности, отсутствие возможного количества этапов работ, сроков их выполнения, а также результата, достигаемого по окончании всех этапов, свидетельствует о формальности такого договора.

Судьи убеждены: в данном случае спорный договор гражданско-правового характера, заключенный между компанией и индивидуальным предпринимателем, имеет признаки трудового договора. Между сторонами фактически сложились трудовые отношения (постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 13.03.2025 по делу № А43-13674/2024).

Комментарий. Кстати, в постановлении Первого Арбитражного апелляционного суда от 22.01.2025 по делу № А43-16037/2024 судьи также поддерживали проверяющих. Инспекторы утверждали, что компания формально передала полномочия единоличного исполнительного органа управляющему-ИП. В действительности между предприятием и предпринимателем сложились не гражданско-правовые отношения, а

трудовые отношения. Первая инстанция и апелляция на стороне налоговой инспекции. Судьи учли, что ИП: исполнял определенные функции, связанные с текущей производственной деятельностью и входящие в обязанности руководителя предприятия; подчинялся правилам внутреннего распорядка предприятия; сотрудничал с компанией длительно и на систематической основе; регулярно получал вознаграждение без учета фактического объема работ и услуг (финансово-экономические показатели предприятия не учитывались); не имел в штате собственных работников; не имел расходов, связанных со своей деятельностью; не оказывал аналогичные услуги иным лицам; отсутствие в договоре о передаче полномочий характерных для гражданско-правовых отношений сроков выполнения отдельных этапов работ, возможное количество этапов, результат, достигаемый по окончании всех этапов работ.

Приведем другие примеры из судебной практики.

ПРИМЕР 1

Суть спора. По результатам проверки компанию обязали доплатить страховые взносы, а также привлекли к ответственности в виде штрафа. Основание – ст. 54.1, п. 3 ст. 122 Налогового кодекса РФ. По мнению налоговых инспекторов, компания исказила факты своей деятельности, подменив трудовые отношения с управляющим-ИП гражданско-правовыми отношениями. Проверяющие обратили внимание на такие обстоятельства, как: исполнение предпринимателем определенных функций, связанных с текущей производственной деятельностью и входящих в обязанности руководителя предприятия; длительный и систематический характер сотрудничества; непрерывный процесс труда; регулярная оплата труда в фиксированном размере (без учета фактического объема работ и услуг, проделанных управляющим, а также финансово-экономических показателей предприятия); подчинение ИП правилам внутреннего распорядка предприятия; отсутствие в договоре о передаче полномочий сроков выполнения отдельных этапов работ, возможное количество этапов, а также достигаемый результат по окончании всех этапов работ.

Решение судей. Первая инстанция и апелляция на стороне проверяющих. Фактически между компанией и ИП

Отсутствие в договоре ГПХ условий, характерных для гражданско-правовых отношений, может подтвердить формальность такого договора.

Судьи считают: сам по себе факт установления в договоре ежемесячного вознаграждения не подтверждает наличие трудовых отношений.



Оплата услуг управляющего без связи с конкретным объемом услуг, которые он оказал, не характерно для отношений, регулируемых гражданско-правовым договором оказания услуг.

сложилась трудовые отношения. Вознаграждение, выплаченное предпринимателю, является скрытой формой оплаты труда. Предметом договора был не конечный результат труда, а постоянно выполняемая работа (предпринимателем исполнялись определенные функции, связанные с текущей производственной деятельностью и входящие в обязанности руководителя предприятия). Сотрудничество носило длящийся и системный характер. Размер вознаграждения не был связан с объемом ежемесячно оказанных услуг (фактически выплаты производились в фиксированном размере; финансово-экономические показатели предприятия не принимались во внимание). В договоре о передаче полномочий не определены характерные для гражданско-правовых отношений сроки выполнения отдельных этапов работ, возможное количество этапов, результат, достигаемый по окончании всех этапов работ. Это свидетельствует о формальности договора ГПХ.

Реквизиты судебного дела. Постановление Первого Арбитражного апелляционного суда от 31.10.2025 по делу № А43-18524/2024.

ПРИМЕР 2

Суть спора. По итогам камеральной проверки налоговые инспекторы обнаружили недоимку по страховым взносам. Проверяющие убеждены: компания пользовалась услугами управляющего-ИП формально. В действительности между ними сложились трудовые отношения. Проверяющие собрали ряд доказательств в защиту своего мнения. В частности, это: отсутствие иных платежей на расчетный счет предпринимателя с назначением «вознаграждение управляющему»; фактическое исполнение предпринимателем обязанностей директора; отсутствие в договоре с ИП характерных для гражданско-правовых отношений сроков выполнения отдельных этапов работ, возможное количество этапов, срок окончания работ, результат, достигаемый по окончании всех этапов работ. Инспекторы утверждали, что управляющий трудился в интересах предприятия, исполняя функции директора на длительной и систематической основе.

Решение судей. Первая инстанция на стороне проверяющих. Апелляция и кассация на стороне компании. Как пояснили судьи, компания не требовала

от ИП соблюдать определенный режим труда. Он не подчинялся графику работы предприятия и рабочего места не имел. ИП не мог претендовать на отпуск и получать оплату согласно правилам, установленным Трудовым кодексом РФ. Договор с ИП имеет все существенные условия договора, которые установлены гражданским законодательством. Судьи обратили внимание, что предприниматель имел иной доход от предпринимательской деятельности. Вознаграждение, которое платила ему компания, состояло из двух частей (постоянной и переменной). Такая выплата имела связь с целью привлечения ИП к сотрудничеству в качестве управляющего (получение прибыли и повышение эффективности управления). Судьи напоминают: сам по себе факт установления в договоре ежемесячного вознаграждения не подтверждает наличие трудовых отношений.

Реквизиты судебного дела. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 30.09.2025 по делу № А35-11083/2023.

ПРИМЕР 3

Суть спора. Компания представила расчет по страховым взносам и отчетность по форме 6-НДФЛ за 2022 год. По итогам камеральных проверок инспекторы пришли к выводу, что компания исполнила обязательства перед бюджетом лишь частично, подменив трудовые отношения с управляющим-ИП гражданско-правовыми отношениями. В результате компания получила доначисления и штрафы. Основание – п. 3 ст. 122 и 123 Налогового кодекса РФ. Проверяющие учли ряд обстоятельств, в том числе функционал ИП; формальное составление отчетов управляющего (перечень и результат работ, поименованный в отчетах, из месяца в месяц был идентичным); ежемесячный порядок платежей с периодичностью от 3 до 12 перечислений в месяц; длительность сотрудничества (отсутствие конкретного срока окончания работ); несоответствие деятельности ИП (есть разница между заявленным видом деятельности согласно ОКВЭД и фактическим видом деятельности); превышение размера выплаты управляющему над чистой прибылью.

Решение судей. Первая инстанция и апелляция на стороне проверяющих. ИП исполнял функции, связанные с текущей производственной деятельностью

и входящие в обязанности руководителя предприятия. Сотрудничество было длительным и системным, а оплата регулярной. При этом вознаграждение выплачивалось без связи с фактическим объемом работ и услуг, проделанным предпринимателем (финансово-экономические показатели предприятия также не принимались во внимание). Такое обстоятельство не характерно для отношений, регулируемых гражданско-правовым договором оказания услуг. Судьи пришли к выводу, что ИП не был самостоятельным. Ведь он не имел затрат, связанных со своей предпринимательской деятельностью (например, не платил заработную плату работникам), и не оказывал аналогичные услуги иным лицам. Компания сама оплачивала

обучение предпринимателя, что характерно для трудовых отношений. Более того, управляющий подчинялся правилам внутреннего распорядка предприятия. Также судьи учли, что в договоре о передаче полномочий не значились обычные для гражданско-правовых отношений сроки выполнения отдельных этапов работ, возможное количество этапов, результат, достигаемый по окончании всех этапов работ. По мнению судей, такое обстоятельство наряду с другими также доказывает формальность спорного договора управления между компанией и ИП.

Реквизиты судебного дела. Постановление Первого Арбитражного апелляционного суда от 29.04.2025 по делу № А43-15551/2024.

Оплата компаний обучения управляющего-ИП не характерна для гражданско-правовых отношений.

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

Сотрудничество по договору ГПХ: обзор судебной практики

В статье – подборка судебных дел по вопросу переквалификации гражданско-правовых отношений в трудовые отношения.

Таблица 1

Реквизиты судебного дела	Суть спора и решение судей
Вид и объем обязательств исполнителя	
Решение Арбитражного суда Челябинской области от 28.11.2024 по делу № А76-19240/2024. Отсутствие связи между размером вознаграждения исполнителя и объемом фактически оказанных им услуг наряду с другими обстоятельствами сотрудничества может указать на наличие трудовых отношений	Компания периодически заключала с физическим лицом договор об оказании услуг. По условиям договора исполнитель соглашался проконсультировать предприятие по вопросам производства конструкционных графитов. Как выяснилось в ходе проверки, консультации нужны были часто. В связи с этим физическое лицо почти ежедневно находилось в компании с 8.00 до 16.00, а иногда до 17.00. Время прихода и ухода фиксировалось в журнале контрольно-пропускного пункта. По итогам месяца компания и исполнитель подписывали акты. По мнению инспекторов Фонда пенсионного и социального страхования, фактически между сторонами сложились трудовые отношения. В результате по итогам контрольных мероприятий компания получила доначисления страховых взносов на травматизм. Судьи поддержали проверяющих, указав на совокупность обстоятельств: исполнитель принимал личное участие в технологических процессах на производственных мощностях предприятия в качестве инженера; исполнитель подчинялся корпоративному трудовому распорядку и выполнял распоряжения работодателя; исполнитель расписывался во внутренних документах предприятия наряду с другими работниками (его подпись значится в отчете по экспериментальному обжигу наряду с начальником ОТК); исполнитель и предприятие систематически перезаключали договор (разовые работы отсутствовали); стороны подписывали формальные акты (по актам невозможно установить, какие именно консультационные услуги были оказаны исполнителем); исполнитель получал вознаграждение равными долями из месяца в месяц в течение года. Судьи считают: такое обстоятельство подтверждает отсутствие связи между суммой платежа и объемом оказанных услуг за месяц. Судьи убеждены: в данном случае между компанией и физическим лицом фактически сложились трудовые отношения.

Продолжение таблицы 1

Реквизиты судебного дела	Суть спора и решение судей
Комментарий	
Кстати, в решении Арбитражного суда Челябинской области от 20.12.2024 по делу № А76-31621/2024 судьи поддержали предприятие, хотя исполнитель получал вознаграждение на ежемесячной основе и в фиксированном размере (5748 руб.). Судьи учли, что выплата вознаграждения и учет оказанных услуг не соответствовали требованиям Трудового кодекса РФ. Оказалось, компания оплачивала услуги исполнителя в дни, когда не было выплат заработной платы работникам. Дополнительные выплаты исполнитель не получал. Также судьи обратили внимание на его самостоятельность (исполнитель не соблюдал корпоративный трудовой режим; трудился на объекте без управления и контроля; не пользовался корпоративными инструментами и оборудованием; не был включен в производственный процесс). Судьи выяснили, что исполнитель не выполнял трудовую функцию. В договоре с ним значились конкретные виды и объемы услуг. В частности, устранение засоров, чистка слива воды и др. Есть акты и отчеты. Исполнитель не выполнял поручений вне рамок договора ГПХ. Судьи согласились, что в данном случае гражданско-правовые отношения с исполнителем соответствуют действительности. Деловая цель сотрудничества именно по договору ГПХ подтверждена. Объясняется она спецификой услуг исполнителя и отсутствием возможности у предприятия предоставить исполнителю полную загрузку. Обратите внимание, в постановлении Восемнадцатого Арбитражного апелляционного суда от 27.08.2025 № 18АП-7109/2025 по делу № А76-42262/2024 судьи также встали на сторону компании, пояснив: сам по себе факт закрепления за физическими лицами работ (услуг) определенного рода, которые носят систематический, а не разовый характер, не подтверждает трудовой характер правоотношений. Ведь предметом договора возмездного оказания услуг является осуществление определенных действий или определенной деятельности по заданию заказчика. При этом такие действия или деятельность могут как иметь, так и не иметь конечный материальный результат.	
Предоставление ТМЦ исполнителю	
Решение Арбитражного суда Забайкальского края от 12.05.2025 по делу № А78-5692/2023. Использование подрядчиками материалов и инструментов предприятия (заказчика) может указать на отсутствие самостоятельности подрядчиков (наличие инфраструктурной зависимости).	Компания сотрудничала с подрядчиками по договорам ГПХ. Подрядчики имели статус самозанятых лиц и помогали предприятию с уборкой помещений, лестничных клеток и др. В ходе контрольных мероприятий налоговые инспекторы переквалифицировали такое сотрудничество в трудовые отношения, обратив внимание на совокупность обстоятельств. Проверяющие, в частности, учли: выполнение подрядчиками работ определенного рода (влажная уборка, протирание пыли, вынос мусора, подметание территории т. д.); отсутствие объема работ в договорах; систематическую выплату вознаграждений один раз в месяц в фиксированном размере независимо от объема выполненных работ; ежедневный труд подрядчиков; контроль работы подрядчиков со стороны компании в лице менеджеров на местах; отсутствие актов выполненных работ; использование подрядчиками чистящих средств и инструментов компании (наличие инфраструктурной зависимости подрядчиков от заказчика). Судьи согласились с выводами проверяющих. В данном случае подрядчики не были самостоятельными экономическими субъектами. Например, они пользовались материалами и инструментами предприятия, что говорит о наличии инфраструктурной зависимости.
Комментарий	
В постановлении Восемнадцатого Арбитражного апелляционного суда от 15.04.2025 № 18АП-2178/2025 по делу № А76-31791/2024 судьи пояснили: само по себе наличие в договоре возмездного оказания услуг условия, что заказчик предоставляет исполнителю оборудование (например, телефон и линейку), а также наличие материальной ответственности исполнителя за оборудование, полученное от заказчика, автоматически не исключает возможность признания такого договора договором оказания услуг, для которого характерны те же условия. Кстати, в решении Арбитражного суда Иркутской области от 13.10.2025 по делу № А19-21805/2024 судьи согласились: само по себе использование подрядчиком материалов и инвентаря заказчика для выполнения работ не подтверждает наличие трудовых отношений. В то же время судьи указали: важность такого факта в совокупности с другими обстоятельствами сотрудничества. Так, в совокупности данный факт может указывать на наличие трудового характера отношений. По мнению судей, использование инструментов, инвентаря и спецодежды заказчика для краткосрочных договоров подряда не характерно. В решении Арбитражного суда Алтайского края от 26.05.2025 по делу № А03-20324/2024 проверяющим не удалось доказать подмену трудовых отношений, хотя компания выдавала тару подрядчикам и сотрудничество было краткосрочным (срок оказания услуг варьировался от 2 до 30 дней). Судьи учли совокупность обстоятельств в пользу предприятия. Как оказалось, от подрядчиков требовался лишь результат труда. Контроля со стороны компании не было. Условия сотрудничества в договорах не отвечали требованиям статьи 57 Трудового кодекса РФ. Апелляция и кассация согласились, что компания действовала законно, не подменяя трудовые отношения гражданско-правовыми отношениями (постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 11.11.2025 по делу № А03-20324/2024).	

Продолжение таблицы 1

Реквизиты судебного дела	Суть спора и решение судей
Порядок выплаты вознаграждения исполнителю	
Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 03.04.2025 № Ф06-1431/2025 по делу № А72-8070/2024 Несоответствие порядка выплаты вознаграждения исполнителем требованиям Трудового кодекса РФ – один из признаков гражданско-правовых отношений	Компания заключила ряд договоров гражданско-правового характера с физическими лицами. Тем самым исполнители согласились помочь предприятию с интернет-маркетингом, разработкой и сопровождением программного обеспечения, построением финансовой модели, поиском контактов в социальных сетях и др. Впоследствии компания оплатила услуги исполнителей, однако возникли доначисления по итогам контрольных мероприятий. По итогам выездной проверки инспекторы Фонда пенсионного и социального страхования переквалифицировали сотрудничество в трудовые отношения. В результате возникла недоимка по страховым взносам на травматизм. Судьи обратили внимание на особенности сотрудничества сторон. Оказалось, оплата по спорным договорам проходила лишь по факту оказания услуг. Платежи проходили согласно срокам, установленным в договорах, и не соответствовали дням выплаты заработной платы работникам. Исполнители не соблюдали корпоративный трудовой распорядок и требования локальных нормативных актов предприятия. При этом они не несли дисциплинарную ответственность. Исполнители не были участниками производственного процесса предприятия. Задания были разовыми. Компания не предоставляла им рабочих мест и оборудования. Первая инстанция, апелляция и кассация на стороне предприятия. Выплаты не соответствовали требованиям статей 129 и 135 Трудового кодекса РФ. Платежи были единоразовыми. Нет доказательств, что платежи осуществлялись каждые полмесяца. Суммы отличались. Исполнители предоставляли свои услуги, исходя из потребности предприятия. Объем, сроки и перечень конкретных услуг не были однотипными.
Комментарий	
В постановлении Арбитражного суда Северо-Западного округа от 17.04.2019 по делу № А42-1679/2018 проверяющие не смогли доказать подмену трудовых отношений. Совокупность обстоятельств была в пользу предприятия. Судьи учли отсутствие авансов и выплату вознаграждения лишь после подписания акта приемки работ. Судьи убеждены: такие условия сотрудничества не характерны для трудового договора, поскольку заработная плата полагается работнику не реже раза в полмесяца. Признание услуг оказанными только после подписания актов присуще гражданско-правовым отношениям. Например, в решении Арбитражного суда Челябинской области от 03.02.2025 по делу № А76-31791/2024 судьи также не поддержали проверяющих. Как выяснилось, компания оплачивала исполнителю лишь фактически оказанные услуги. Размер вознаграждения в ежемесячных актах всегда был разным, как и объем работ. Выплата проходила 1 раз в месяц 11 числа, в то время как своим работникам компания платила заработную плату дважды: 10 и 25 числа, то есть по правилам Трудового кодекса РФ. Судьи учли совокупность обстоятельств и не обнаружили признаки, которые позволили бы согласно трудовому законодательству однозначно квалифицировать отношения компании и исполнителя в качестве трудовых отношений. Апелляция также поддержала предприятие (постановление Восемнадцатого Арбитражного апелляционного суда от 15.04.2025 № 18АП-2178/2025 по делу № А76-31791/2024). Кстати, судьи утверждают: сама по себе выплата вознаграждения на ежемесячной основе не свидетельствует, что между сторонами сложились именно трудовые отношения. Такой вывод следует из постановления Арбитражного суда Московского округа от 09.10.2023 по делу № А40-7588/2023. Судьи учли особенности сотрудничества. В частности, наличие объема работ во всех договорах, а также срока исполнения обязательств. Судьи обратили внимание на заинтересованность компании исключительно в результате труда исполнителей и отсутствие непрерывной деятельности в интересах предприятия. В решении Арбитражного суда Челябинской области от 25.10.2024 по делу № А76-28448/2024 спор также выиграла компания. Как выяснилось, она выплачивала подрядчику вознаграждения только после подписания актов. В актах всегда значились разные суммы в зависимости от фактического объема работ. Выплаты были частыми (два-три раза в месяц) в различные дни в зависимости от количества составленных актов. Судьи убеждены: это не соответствует условиям начисления и выплаты заработной платы (в фиксированном размере вне зависимости от объема выполненной работы в одни и те же числа месяца). Судьи учли: подрядчик был самостоятельным (не имел организационной зависимости от компании; трудился самостоятельно без управления и контроля со стороны предприятия; работал и отдыхал тогда, когда считал нужным, не соблюдая режим трудового распорядка предприятия). Судьи обратили внимание на приемку работ, исходя из количества изготовленных деталей, а не часов; разную загрузку подрядчика (количество актов приема-сдачи в различных месяцах варьируется; акты формировались в разные дни); отсутствие непрерывности действия спорных договоров (после передачи результата труда обязательства подрядчика перед компанией прекращались). Судьи пришли к выводу: компания действовала законно. Гражданско-правовые отношения с подрядчиком соответствуют действительности. Судьи посчитали, что деловая цель заключения именно договора ГПХ в данном случае доказана: подрядчик имел особую квалификацию и по собственной воле не подписывал трудовой договор с предприятием. Судьи пришли к выводу, что такое сотрудничество оправдано, даже с учетом того, что подрядчик получал вознаграждение в значительно большем размере, нежели работники компании, трудящиеся по трудовым договорам.	

Продолжение таблицы 1

Реквизиты судебного дела	Суть спора и решение судей
Контроль за деятельностью исполнителя	
Решение Арбитражного суда Республики Марий Эл от 28.02.2025 по делу № А38-3675/2023 Контроль хода выполнения работ заказчиком может указать на отсутствие самостоятельности подрядчика	Компания сотрудничала с физическим лицом по договорам гражданско-правового характера. Гражданин (подрядчик) выполнял для предприятия ряд работ. В частности, помогал с погрузкой-разгрузкой, убирал снег и др. По итогам контрольных мероприятий инспекторы Фонда пенсионного и социального страхования переквалифицировали такое сотрудничество в трудовые отношения. Возникла недоимка по страховым взносам на травматизм. Судьи встали на сторону проверяющих. Оказалось, договоры, акты, а также отношения, фактически сложившиеся между сторонами, подтверждают наличие трудовой функции. Так, в договорах и актах нет детализации (подробного описания работ, их объемов, а также конечного результата. Отсутствие в актах объема работ, выполненных подрядчиком, указывает на формальное составление актов. Ведь при подрядных работах объем выполненного напрямую связан с размером вознаграждения подрядчика. В данном случае выплата была ежемесячной и фиксированной, а сотрудничество длительным. Договоры систематически перезаключались. Более того, компания была вправе контролировать ход выполнения работ. Судьи считают: такое обстоятельство указывает на отсутствие самостоятельности деятельности подрядчика. Судьи убеждены: в рассматриваемой ситуации компания оплачивала процесс труда подрядчика, а не результат его работы. Доначисления законны.
Комментарий	
Судьи напоминают: одна и та же работа может выполняться как по трудовому договору, так и по гражданско-правовому договору. Право выбирать порядок оформления отношений принадлежит сторонам, поскольку именно они решают, что выгодно исполнителю: подчиняться ли трудовому распорядку или нести риск наложения дисциплинарных взысканий, но при этом иметь возможность претендовать на оплату труда не менее минимального размера, отдых и гарантии продолжительности рабочего времени, выходные, праздничные дни, оплачиваемый ежегодный отпуск, обязательное социальное страхование и т.д. (решения Арбитражного суда Курской области от 30.01.2026 по делу № А35-10150/2024, от 09.01.2025 по делу № А35-10624/2022; постановление Арбитражного суда Центрального округа от 04.03.2024 по делу № А14-2199/2022). Кстати, в постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 08.02.2021 по делу № А03-14243/2019 судьи также переквалифицировали гражданско-правовые отношения в трудовые отношения. В частности, судьи учли ежедневную работу подрядчиков в интересах предприятия, а также управление подрядчиками и постоянный контроль за их деятельностью со стороны предприятия. А вот в решении Арбитражного суда Челябинской области от 25.10.2024 по делу № А76-28448/2024 судьи поддержали компанию. Ссылка инспекции на отдельные условия договора, в частности, право предприятия проверять ход работ не сработала. Судьи пояснили: сама по себе возможность заказчика проверять ход работ не подтверждает трудовой характер договора. Судьи убеждены: такое условие сотрудничества также характерно для договора подряда и предусмотрено нормами Гражданского кодекса РФ о договоре подряда.	
Деловая цель сотрудничества	
Постановление Пятого Арбитражного апелляционного суда от 12.08.2025 по делу № А51-1656/2025 Заключение договоров ГПХ с одним и тем же человеком не является основанием для признания таких взаимоотношений трудовыми, поскольку может объясняться отсутствием претензий к предыдущей работе подрядчика	По итогам выездной проверки инспекторы Фонда пенсионного и социального страхования пришли к выводу, что компания подменяла трудовые отношения гражданско-правовыми отношениями. В результате возникла недоимка по страховым взносам на травматизм. Также компанию привлекли к ответственности в виде штрафа. Проверяющие учли, что компания подписывала договоры ГПХ с одним и тем же человеком. Подготовительные работы, которые он выполнял к отопительному сезону, имели системный характер. Более того, работы проходили на закрытой территории заказчика. Соответственно, подрядчик не мог не соблюдать рабочий график предприятия. Первая инстанция и апелляция на стороне компании. Как пояснили судьи, заключение договоров ГПХ с одним и тем же человеком не является основанием для признания таких отношений трудовыми, поскольку может быть обусловлено лишь отсутствием претензий к предыдущей работе подрядчика (учитывая, что для заказчика важен только результат работ). Поэтому компания заинтересована в установлении с ним длительных взаимовыгодных отношений. В таком случае сотрудничество целесообразно и экономически оправдано. Судьи учли отсутствие выполнения ремонтно-восстановительных работ на постоянной основе. Труд подрядчика нужен был только в случае необходимости и в определенный период времени, когда шла подготовка к отопительному сезону. После начала отопительного сезона компания не нуждалась в работах подрядчика. Приемка работ осуществлялась по акту. Только тогда работа рассматривалась в качестве выполненной. Объем принятых работ влиял на размер вознаграждения подрядчика. Судьи обратили внимание на разные суммы в актах. Такое обстоятельство не характерно для заработной платы, которая выплачивается в фиксированном размере. Более того, подрядчик не мог рассчитывать на социальные гарантии. Судьи учли самостоятельность подрядчика. Оказалось, он не имел рабочего места на предприятии. Он самостоятельно занимался организацией своего труда и не соблюдал корпоративные правила предприятия. Подрядчик сам выбирал способ проведения подрядных работ, а также средства для достижения результата. Также он сам решал, в какое время и сколько будет трудиться.

Продолжение таблицы 1

Реквизиты судебного дела	Суть спора и решение судей
	Нет доказательств, что подрядчик работал ежедневно и на регулярной основе в пользу предприятия, выполняя требования трудовой дисциплины и трудового распорядка. По мнению судей, само по себе наличие на территории предприятия пропускной системы не свидетельствует о соблюдении подрядчиком рабочего графика. Ведь наличие пропускной системы на предприятии не запрещает подрядчику появляться на предприятие тогда, когда он посчитает нужным, и также покинуть территорию заказчика в любое время. Судьи убеждены: в данном случае, заключив гражданско-правовой договор, стороны (как компания, так и физическое лицо) воспользовались своим правом вступать в хозяйственные отношения с различными контрагентами на законных основаниях.
Комментарий	
Кстати, в решении Арбитражного суда Свердловской области от 20.11.2024 по делу № А60-36422/2024 судьи также обратили внимание на возможность неоднократного заключения договора гражданско-правового характера с одним и тем же лицом. Как указали судьи, гражданское законодательство не запрещает систематическое или регулярное заключение договоров подряда с физическими лицами. Ведь если подрядчик проявляет себя как добросовестный контрагент, установление с ним длительных взаимовыгодных отношений экономически оправдано и целесообразно. Также судьи прояснили вопрос порядка исполнения обязательств подрядчиком. Инспекторы Фонда пенсионного и социального страхования настаивали, что в данном случае работы могли осуществляться лишь в часы работы заказчика. Это, по мнению проверяющих, подразумевает наличие трудовых отношений. Но судьи не согласились, указав: само по себе такое обстоятельство не может служить основанием для вывода о трудовых отношениях. Иначе любой договор, заключаемый с компанией, имеющей определенный график работы, подлежал бы квалификации как трудовой. Судьи поддержали предприятие, оценив обстоятельства сотрудничества (возможность досрочного выполнения работ; ответственность подрядчика за некачественно выполненную работу; заинтересованность заказчика в конечном результате работ; выплата вознаграждения один раз в месяц по результатам работы после составления акта; отсутствие связи между стоимостью работ и правилами исчисления оплаты труда; отсутствие режима труда и отдыха; заключение договора ГПХ на определенный срок и отсутствие его пролонгации; самостоятельность подрядчика). Кстати, вторая инстанция согласилась: в данном случае гражданско-правовые отношения соответствуют действительности и не подменяют трудовые отношения (постановление Семнадцатого Арбитражного апелляционного суда № 17АП-13025/2024-АК от 10.02.2025 по делу № А60-36422/2024).	
Решение Арбитражного суда Красноярского края от 14.01.2025 по делу № А33-21870/2024. Сама по себе длительность правоотношений сторон не свидетельствует о трудовом характере взаимоотношений между заказчиком и исполнителем	В период с 2021 по 2023 г.г. компания заключила ряд краткосрочных договоров гражданско-правового характера с физическим лицом. Тем самым гражданин согласился оказать предприятию услуги: ремонт узлов и агрегатов транспортных средств (двигателей, коробок передач, раздаточных коробок, мостов, редукторов). По итогам проверки инспекторы Фонда пенсионного и социального страхования привлекли компанию к ответственности в виде штрафа. По мнению проверяющих, компания незаконно сотрудничала с физическим лицом по договорам гражданско-правового характера, подменяя трудовые отношения. В результате возникла недоимка по страховым взносам на травматизм. Как пояснили проверяющие, сотрудничество было длительным. Краткосрочность договоров ГПХ не подтверждает их гражданско-правовой характер. Проверяющие считают: исполнитель выполнял трудовую функцию, а не определенную разовую работу в четко обозначенном объеме. Однако компания не согласилась с претензиями проверяющих, указав на отсутствие возможности предоставить исполнителю постоянную загрузку. Как выяснилось, услуги были нужны, исходя из потребности предприятия. В данном случае отсутствует длительный непрерывный процесс оказания услуг исполнителем. Судьи поддержали предприятие. Судьи считают: между компанией и исполнителем сложились гражданско-правовые отношения. Судьи учли: самостоятельность сторон (условия договоров имели существенные условия договора подряда (оказания услуг); положения договоров согласованы сторонами; сотрудничество носило признаки равенства, автономии воли и имущественной самостоятельности участников; отсутствие включения исполнителя в производственный процесс; несоблюдение исполнителем трудового распорядка предприятия и корпоративных актов; непредоставление исполнителю социальных выплат; отсутствие организации труда исполнителя со стороны заказчика; выполнение исполнителем обязательств по договору на территории, не относящей к предприятию, с использованием своего оборудования; формирование и выплата вознаграждения проходили не по правилам Трудового кодекса РФ, локальным актам и коллективным договорам предприятия). Судьи обратили внимание на заинтересованность компании в конкретном результате труда, а не в самом процессе труда исполнителя. Выплата вознаграждения проходила в размерах, установленных договорами ГПХ, одновременно только после принятия услуг по актам приема-передачи. Судьи считают: сама по себе длительность правоотношений сторон не свидетельствует о трудовом характере обязательств.

Продолжение таблицы 1

Реквизиты судебного дела	Суть спора и решение судей
Комментарий	
В постановлении Одиннадцатого Арбитражного апелляционного суда от 19.02.2024 по делу № А55-18527/2023 судьи подтвердили: длительный характер договоров не меняет их гражданско-правовую природу и не является доказательством трудового характера взаимоотношений сторон. Гражданское законодательство РФ не предусматривает обязательное включение в гражданско-правовой договор строго определенного срока его действия. Спор по делу № А55-18527/2023 выиграла компания. Судьи учли ряд обстоятельств: отсутствие непрерывного труда исполнителей в интересах предприятия; самостоятельное установление исполнителями графика труда; отсутствие требований соблюдать корпоративный режим труда и отдыха; отсутствие включения исполнителей в производственный процесс; перечисление выплат не по правилам Трудового кодекса РФ; наличие результата работ и др.). Кассация такое решение поддержала (постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 20.05.2024 № Ф06-3170/2024 по делу № А55-18527/2023).	

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

9 судебных дел, на которые следует обратить внимание

Рассмотрим несколько дел из судебной практики. На наш взгляд, они значимы, поскольку в них рассматриваются важные вопросы, такие как: основание для отказа в признании затрат на консультационные услуги, оказанные иностранной материнской компанией, начисление страховых взносов на травматизм в отношении ряда выплат в пользу работников и др.

Налог на прибыль: почему консультационные услуги иностранной материнской компании могут убрать из расходов?

Суть спора. Компания заключила договор об оказании консультационных услуг с иностранной материнской организацией и впоследствии учла такие расходы в целях налога на прибыль. Как пояснила компания, ей нужна была поддержка в области ИТ, а именно: консультации по работе в системе SAP.

В ходе выездной проверки инспекторы убрали расходы на консультации из налоговой базы по налогу на прибыль, переквалифицировав выплаты в дивиденды. Инспекторы пришли к выводу, что в действительности иностранная материнская организация не вела каких-либо консультаций. Фактически всю работу по ИТ-поддержке оказывали другие контрагенты. В результате компания получила доначисления по налогу на прибыль

не только как налогоплательщик, но и также как налоговый агент.

На заметку!

Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом РФ установлена ответственность (ст. 106 НК РФ).

Мнение проверяющих. Как пояснили проверяющие, по актам и расшифровкам информационной и технической поддержки невозможно установить, какой объем услуг материнская организация в действительности оказала компании, а также как сложилась стоимость каждой услуги. Оплата и подписание актов проходили без предоставления отчета об оказанных услугах. А вот другие контрагенты, с кем компания также содействовала по работе в SAP в проверяемом

Консультационные услуги можно признать в налоговой базе по налогу на прибыль. Налоговый кодекс РФ позволяет учесть их в составе прочих затрат, связанных с производством и реализацией.

периоде, такой отчет предоставляли, расшифровывая и вид услуги, и совершенные действия. Более того, контрагенты прописывали дату и время (объем) оказания услуг, наименования отделов, имена и фамилии сотрудников, тарифы и другие показатели.

Мнение компании. Компания убеждена: спорные консультационные услуги оказаны именно тем контрагентом, что значится в документах. То есть иностранной материнской организацией. Услуги реальны (консультации были). Есть подтверждающие документы: акты, инвойсы, заявления на перевод валюты, расшифровка расходов информационной и технической поддержки. Более того, имеются расходы на телефонную связь и показания свидетеля.

Компания считает, что наличие коммуникаций по телефону доказывает реальность спорных услуг. Показания свидетеля объясняют совпадение услуг, оказанные несколькими лицами (материнская организация консультировала по пользовательским настройкам, а другой контрагент помогал с системными настройками).

Решение судей. Объектом налогообложения по налогу на прибыль признается прибыль, полученная налогоплательщиком (доходы, уменьшенные на величину расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Налогового кодекса РФ). Основание – ст. 247 Налогового кодекса РФ.

Так, Налоговый кодекс РФ позволяет признать в налоговой базе по налогу на прибыль расходы на консультационные и иные аналогичные услуги. Такие затраты относятся к прочим, связанным с производством и реализацией. Основание – подп. 15 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ.

Однако, чтобы признать расходы в целях налога на прибыль, они также должны соответствовать общим требованиям: быть обоснованными, документально подтвержденными и осуществленными непосредственно налогоплательщиком. Основание – п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ.

Сделки должны быть реальными. Отражение в учете фактов хозяйственной жизни, не имевших места действительности, запрещено. По документам должно быть понятно, что расходы фактически произведены и сумма затрат соответствует реальной хозяйственной операции (покупка товаров, работ, услуг).

На заметку!

Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок (ч. 1 ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»).

Судьи на стороне проверяющих. Компания незаконно учла консультационные услуги, оказанные материнской иностранной организацией, в налоговой базе по налогу на прибыль. Нет справок, смет, спецификаций (калькуляций, расчетов), данных о формировании цены и определении стоимости по видам оказанных услуг, протоколов согласования цены, самих рекомендаций и консультаций. Показания свидетеля по поводу разграничения консультационных услуг противоречат документам и не подтверждены доказательствами. Пояснения иностранных лиц также не соответствуют документам. Телефонные переговоры не подтверждают реальность консультационных услуг, оказанных материнской организацией, поскольку нет доказательств, что эти расходы были осуществлены исключительно в рамках договора об оказании спорных консультационных услуг материнской организацией. Реальность услуг документально не подтверждена (решение Арбитражного суда Владимирской области от 12.09.2025 по делу № А11-3687/2022).

Доплата к пособию по беременности и родам. Что со страховыми взносами на травматизм?

Суть спора. Компания произвела доплату работницам к пособию по беременности и родам (женщины, уходящие в отпуск по беременности и родам, наряду с пособием, начисленным в соответствии с законодательством, получили дополнительные деньги согласно положениям коллективного договора). Доплата прошла до размера среднедневного заработка работницы и финансировалась за счет собственных средств предприятия. По мнению компании, такая выплата не облагается страховыми взносами на травматизм. Однако проверяющие с этим не согласились.

По итогам проверки инспекторы зафиксировали наличие недоимки, насчитали

Реальность услуг должна быть документально подтверждена.

Проверяющие убеждены: доплата к пособию по беременности и родам облагается страховыми взносами от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в общем порядке.

Необлагаемый перечень выплат в статье 20.2 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ является исчерпывающим и расширительному толкованию не подлежит.

пени и выписали штраф. Основание – ст. 26.29 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний». Проверяющие убеждены: доплата к пособию по беременности и родам облагается страховыми взносами от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в общем порядке. Ведь такая выплата отсутствует в необлагаемом перечне статьи 20.2 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ. Данный перечень является исчерпывающим и расширительному толкованию не подлежит.

На заметку!

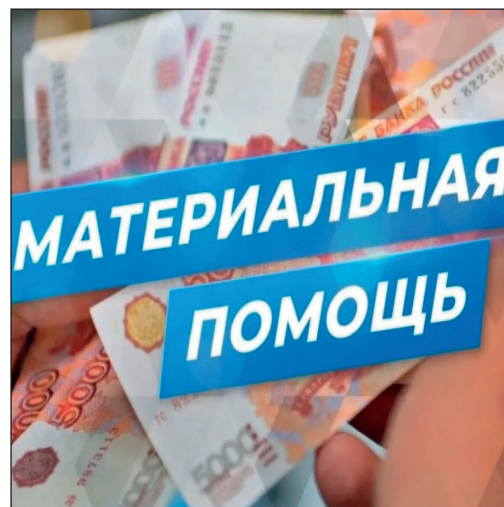
Объектом обложения страховыми взносами признаются, в частности, выплаты, начисляемые страхователями в рамках трудовых отношений в пользу застрахованных лиц. Основание – п. 1 ст. 20.1 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ.

На заметку!

За неуплату или неполную уплату страховых взносов в результате занижения базы для начисления страховых взносов, иного неправильного исчисления сумм страховых взносов или других неправомерных действий (бездействия) взымается штраф. Штраф составляет 20% от суммы страховых взносов к уплате, а при наличии умысла – 40% от суммы страховых взносов к уплате. Основание – ст. 26.29 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ.

Решение судей. Судьи на стороне предпрятия. В данном случае спорная выплата не была стимулирующей, не зависела от квалификации работников, сложности, качества, количества, результатов, а также условий выполнения работы. Доплата к пособию по беременности и родам за счет средств работодателя носила исключительно социальный характер. Объекта обложения страховыми взносами на травматизм не возникает.

Судьи напоминают: сам по себе факт наличия трудовых отношений между работодателем и его работниками не подтверждает, что все выплаты, начисляемые работникам, представляют собой оплату их труда (решение Арбитражного суда Волгоградской области от 23.12.2025 по делу № А12-21959/2025).



Материальная помощь работникам, проживающим в ЧАЭС. Что со страховыми взносами на травматизм?

Суть спора. Компания прописала в коллективном договоре, что будет оказывать материальную помощь работникам, подвергшимся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, и лицам, приравненным к ним, при наличии удостоверения установленного образца. Размер выплаты – два единых социальных тарифа.

Впоследствии компания выплатила материальную помощь работникам, проживающим в ЧАЭС. Однако не включила такую выплату в страховую базу для начисления страховых взносов на травматизм. В результате по итогам проверки возникли доначисления и штраф. Основание – ст. 26.29 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний». По мнению проверяющих, действия предприятия противоречат законодательству. Компания нарушила статьи 20.1 и 20.2 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ.

Решение судей. Судьи на стороне компании. Сам по себе факт наличия трудовых отношений между работодателем и его работниками не подтверждает, что все выплаты, начисляемые работодателем его работникам, представляют собой оплату труда. Выплаты, производимые работодателем в пользу или в интересах работника не за результаты труда, а по иным основаниям, не могут быть отнесены к выплатам, подлежащим включению в

базу для исчисления страховых взносов, в порядке, установленном статьей 20.1 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ, поскольку это противоречит правовой природе понятия оплаты труда, которое закреплено положениями Трудового кодекса РФ.

В рассматриваемой ситуации предоставление материальной помощи работникам зависело исключительно от финансовых возможностей предприятия. Спорная выплата значилась в коллективном договоре и не гарантировалась трудовыми договорами, не имела производственного характера, не была частью оплаты труда, не учитывалась при выплате надбавок и доплат, а также не принималась во внимание при расчете среднего заработка.

Судьи убеждены: в данном случае материальная помощь, оказанная работникам, проживающим в ЧАЭС, исходя из своей правовой природы, не облагается страховыми взносами на травматизм. Действия предприятия законны.

Судьи напоминают: блага, предоставляемые работодателем своим работникам, в случаях, не предусмотренных законом, только тогда включаются в базу для исчисления страховых взносов, когда с учетом обстоятельств конкретного дела такие блага могут быть расценены как вознаграждение работников в связи с выполнением ими работы (служебных обязанностей) (решение Арбитражного суда Рязанской области от 21.02.2025 по делу № А54-11441/2024).

Восстановление срока для обращения в суд. Трудное финансовое положение – уважительная причина?

Суть спора. Компания обратилась в суд, чтобы признать незаконным решение о привлечении к налоговой ответственности. Также она ходатайствовала, чтобы восстановить пропущенный срок для обращения в суд. В качестве обоснования компания заявила, что: находится в трудной финансовой ситуации; не имеет в штате работников, кроме генерального директора и сотрудника, уехавшего на СВО; генеральный директор не является юристом и не обладает достаточной правовой грамотностью, чтобы самостоятельно обжаловать решения проверяющих; генеральный директор не мог своевременно обратиться за квалифицированной юридической

помощью из-за потери своего единственного источника дохода.

Решение судей. Заявление может быть подано в арбитражный суд в течение трех месяцев со дня, когда организации стало известно о нарушении ее прав и законных интересов, если иное не установлено федеральным законом. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом (ч. 4 ст. 198 АПК РФ).

Лица, участвующие в деле, утрачивают право на совершение процессуальных действий с истечением процессуальных сроков, установленных Арбитражным процессуальным кодексом РФ или иным федеральным законом либо арбитражным судом (ч. 1 ст. 115 АПК РФ).

На заметку!

Арбитражный суд восстанавливает пропущенный процессуальный срок, если признает причины пропуска уважительными и если не истекли предельные допустимые сроки для восстановления (ч. 2 ст. 117 АПК РФ).

На заметку!

Уважительность причин пропуска процессуального срока является оценочной категорией и определяется судом с учетом конкретных обстоятельств дела. Уважительность причин пропуска может быть связана исключительно с наличием объективно существовавших обстоятельств, которые не зависели и не могли зависеть от воли участников судебного процесса, но непосредственно связаны с возникновением препятствий для совершения лицами, участвующими в деле, процессуальных действий.

Судьи напоминают: не могут рассматриваться в качестве уважительных причин необходимость согласования с вышестоящим органом (иным лицом) вопроса о подаче апелляционной жалобы, нахождение представителя заявителя в командировке (отпуске), кадровые перестановки, отсутствие в штате организации юриста, смена руководителя (его нахождение в длительной командировке, отпуске), а также иные внутренние организационные проблемы юридического лица, обратившегося с апелляционной жалобой (постановление Пленума Верховного суда РФ от 30.06.2020 № 12 «О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при

Сам по себе факт наличия трудовых отношений между работодателем и его работниками не подтверждает, что все выплаты, начисляемые работодателем его работникам, представляют собой оплату труда.

Выплаты в пользу или в интересах работника не за результаты труда, а по иным основаниям, не могут быть включены в базу для исчисления страховых взносов на травматизм, в порядке, установленном статьей 20.1 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ.



Проверяющие убеждены: дополнительный отпуск работникам – членам добровольной пожарной дружины облагается страховыми взносами на травматизм.

рассмотрении дел в арбитражном суде апелляционной инстанции»).

По мнению судей, сами по себе трудное финансовое положение предприятия и отсутствие штатных сотрудников не являются уважительными причинами для пропуска срока на обращение в суд. Компания не доказала, что, действуя разумно и добросовестно, она столкнулась с обстоятельствами, препятствующими своевременному направлению заявления, и условиями, ограничивающими возможность совершения соответствующих юридических действий с соблюдением требований арбитражного процессуального законодательства.

Действующее процессуальное законодательство не предусматривает производного, не ограниченного по времени обращения в арбитражный суд с заявлением о признании решения незаконным. Пропуск срока для обжалования является самостоятельным основанием для отказа в удовлетворении требований (решение Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 26.03.2025 по делу № А56-117163/2024).

Материальная помощь работнику – ветерану боевых действий. Что со страховыми взносами на травматизм?

Суть спора. Компания ежегодно выплачивала материальную помощь своим работникам – ветеранам боевых действий. Основание – коллективный договор, приказы предприятия, заявление работников-ветеранов. Размер выплаты – два единых социальных тарифа. За 2023 год общая сумма выплаты составила 179 100 руб., за 2024 год – 341 484 руб. По мнению предприятия, материальная помощь работникам – ветеранам боевых действий не облагается страховыми взносами на травматизм. Проверяющие не согласились.

По итогам выездной проверки инспекторы Фонда пенсионного и социального страхования привлекли компанию к ответственности в виде штрафа. Основание – ст. 26.29 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний». Проверяющие считают, что материальную помощь работникам – ветеранам боевых действий следовало учесть в базе для начисления страховых взносов на травматизм.

Основание – п. 1 ст. 20.1 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ. Иной подход ведет к недоимке.

Решение судей. Судьи на стороне предприятия. Сам по себе факт наличия трудовых отношений между работодателем и его работниками не подтверждает, что все выплаты, которые начисляются работникам, представляют собой оплату их труда. В данном случае материальная помощь работникам – ветеранам боевых действий не обладает признаками заработной платы и не относится к стимулирующим выплатам.

Судьи напоминают: выплаты, производимые работодателем в пользу или в интересах работника не за результаты труда, а по иным основаниям, не могут быть отнесены к выплатам, облагаемым страховыми взносами на травматизм в порядке, установленном статьей 20.1 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ, ведь это противоречит правовой природе понятия «Оплата труда» согласно нормам Трудового кодекса РФ.

Судьи убеждены: в рассматриваемой ситуации материальная помощь не подпадает под начисление страховых взносов от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (решение Арбитражного суда Свердловской области от 27.11.2025 по делу № А60-60805/2025).

Дополнительный отпуск работникам – уполномоченным лицам по охране труда профсоюза, качественно выполняющим свои общественные обязанности. Что со страховыми взносами на травматизм?

Суть спора. По результатам контрольных мероприятий компания получила доначисления страховых взносов на травматизм. Как оказалось, предприятие предоставило и оплатило дополнительный отпуск уполномоченным лицам по охране труда профсоюза, качественно выполняющим свои общественные обязанности. Основание – коллективный договор; представление профсоюзного комитета. Срок дополнительного отпуска составил до 4 календарных дней. Оплата прошла, исходя из среднего заработка. Цель выплаты – социальная стабильность в трудовом коллективе; социальная защищенность работников, а также членов их семей.

По мнению предприятия, оплата дополнительного отпуска уполномоченным

лицам по охране труда профсоюза, качественно выполняющим свои общественные обязанности, не облагается страховыми взносами на травматизм. Однако проверяющие пришли к иному выводу, указав на отсутствие спорной выплаты в закрытом перечне статьи 20.2 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний». В результате компания получила доначисления.

Решение судей. Судьи на стороне компании. Спорная выплата связана с выполнением работниками общественных обязанностей, не зависит от квалификации, сложности, качества, количества, условий выполнения работы. Такая выплата не была стимулирующей.

Судьи напоминают: блага, предоставляемые работодателем своим работникам, в случаях, не предусмотренных законом, только тогда включаются в базу для исчисления страховых взносов, когда с учетом обстоятельств конкретного дела эти блага могут быть расценены как вознаграждение работников в связи с выполнением ими работы (служебных обязанностей). Сам по себе факт наличия трудовых отношений между работодателем и его работниками не подтверждает, что все выплаты, начисляемые работникам, представляют собой оплату их труда (решение Арбитражного суда Пермского края от 07.10.2025 по делу № А50-13344/2025).

Дополнительный отпуск работникам – членам добровольной пожарной дружины. Что со страховыми взносами на травматизм?

Суть спора. Компания оплачивала дополнительный отпуск работникам – членам добровольной пожарной дружины. Основание – коллективный договор и локальные нормативные акты. По мнению предприятия, такая выплата не облагается страховыми взносами на травматизм. Ведь она способствует стабильной и производительной работе персонала предприятия, формирует социальное партнерство, в также поддерживает взаимную ответственность сторон. Выплата проходила в целях создания системы социально-трудовых отношений и не зависела от квалификации работников, сложности, качества, количества, а также условий их труда.

Проверяющие убеждены: дополнительный отпуск работникам – членам добровольной пожарной дружины облагается страховыми взносами на травматизм. Как пояснили инспекторы, оплата дополнительного отпуска работникам – членам добровольной пожарной дружины осуществлялась в рамках трудовых отношений. Такая выплата не значится в необлагаемом перечне статьи 20.2 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний». Необлагаемый перечень является закрытым и расширительному толкованию не подлежит.

Решение судей. В рассматриваемой ситуации коллективный договор предприятия предусматривал оплату дополнительных отпусков работникам, входящим в состав внештатного аварийно-спасательного формирования и имеющих статус спасателя. Судьи обратили внимание, что спорная выплата членам добровольной пожарной дружины: не связана с исполнением трудовой функции в компании; не предусмотрена системой оплаты труда; не указана в трудовом договоре; установлена коллективным договором.

Судьи напоминают: выплаты социального характера, основанные на коллективном договоре, не являющиеся стимулирующими, не зависящие от квалификации работников, сложности, качества, количества, условий выполнения самой работы, не являются оплатой труда работников (вознаграждением за труд), в том числе и потому, что не предусмотрены трудовыми договорами (постановление Президиума ВАС РФ от 14.05.2013 № 17744/12).

Судьи считают: оплата дополнительных отпусков работникам, входящим в состав внештатного аварийно-спасательного формирования и имеющих статус спасателя, – элемент социальной политики работодателя. Спорная выплата не имеет связи с оплатой труда работников.

Судьи убеждены: доначисления незаконны. Само по себе наличие трудовых отношений между работодателем и его работниками не подтверждает, что все выплаты, которые начисляются работникам, представляют собой оплату их труда (решение Арбитражного суда Пермского края от 05.09.2025 по делу № А50-16487/2025).

Проверяющие убеждены: дополнительный отпуск работникам – членам добровольной пожарной дружины облагается страховыми взносами на травматизм.

Судьи напоминают: выплаты социального характера, основанные на коллективном договоре, не являющиеся стимулирующими, не зависящие от квалификации работников, сложности, качества, количества, условий выполнения самой работы, не являются оплатой труда работников (вознаграждением за труд), в том числе и потому, что не предусмотрены трудовыми договорами.

Само по себе истребование большого количества документов не является основанием для признания действий проверяющих незаконными.

Ни пункт 2 статьи 93.1 Налогового кодекса РФ, ни иные положения налогового законодательства не обязывают проверяющих при выставлении требования вне рамок налоговых проверок пояснять, почему нужны запрашиваемые документы и информация.

Истребование большого количества документов – основание для признания действий проверяющих незаконными?

Суть спора. Инспекторы направили компании требование о представлении документов (информации) вне рамок проведения налоговой проверки. Основание – п. 2 ст. 93.1 Налогового кодекса РФ. Как следовало из содержания требования, проверяющим была нужна информация и договор с контрагентом. Причина – у проверяющих есть основания полагать, что сделка по указанному договору имеет мнимость и/или притворность. Компания не исполнила требование. Пояснила, что оно не соответствует положениям пункта 2 статьи 93.1 Налогового кодекса РФ. Поскольку запрашиваемые документы представлены не были и компания не сообщила о невозможности их представления, то инспекторы привлекли компанию к ответственности. Основание – п. 1 ст. 129.1 Налогового кодекса РФ.

Мнение компании. Компания считает, что инспекторы запросили документы в произвольном характере. Они требуют всю документацию, которая относится к 2017–2019 гг.

Решение судей. При истребовании документов (информации) в порядке пункта 2 статьи 93.1 Налогового кодекса РФ содержание требования должно не только раскрывать индивидуализирующие признаки истребуемых документов, позволяющие исполнить такое требование, но также однозначно свидетельствовать о том, что запрос документов обусловлен возникшей в рамках



мероприятий налогового контроля обоснованной необходимостью получения такой информации.

На заметку!

Само по себе истребование большого количества документов не является основанием для признания действий проверяющих незаконными. Это подтверждает судебная практика (письмо ФНС России от 27.06.2017 № ЕД-4-2/12216@).

На заметку!

Ни пункт 2 статьи 93.1 Налогового кодекса РФ, ни иные положения налогового законодательства не обязывают проверяющих при выставлении требования вне рамок налоговых проверок пояснять, почему нужны запрашиваемые документы и информация. Указание в пункте 2 статьи 93.1 Налогового кодекса РФ на обоснованную необходимость получения документов и информации подразумевает лишь то, что они не могут запрашиваться в неслужебных или иных целях, никак не связанных с контролем за соблюдением законодательства о налогах и сборах (постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 22.09.2022 № Ф04-4918/2022 по делу № А67-10865/2021).

Судьи считают, что в рассматриваемом случае у компании не было правовых оснований для непредставления запрашиваемых документов. Первая инстанция, апелляция и кассация на стороне проверяющих (постановление Арбитражного суда Центрального округа от 29.06.2022 № Ф10-2139/2022 по делу № А36-2471/2021).

Дополнительный отпуск женщинам, воспитывающим двух и более несовершеннолетних детей. Что со страховыми взносами на травматизм?

Суть спора. Компания оплачивала дополнительный отпуск женщинам, воспитывающим двух и более несовершеннолетних детей. Основание – коллективный договор и локальные нормативные акты. По мнению предприятия, такая выплата не облагается страховыми взносами на травматизм. Ведь платеж носит социальный характер и не имеет связи с трудовой деятельностью работниц. Однако проверяющие с этим не согласились.

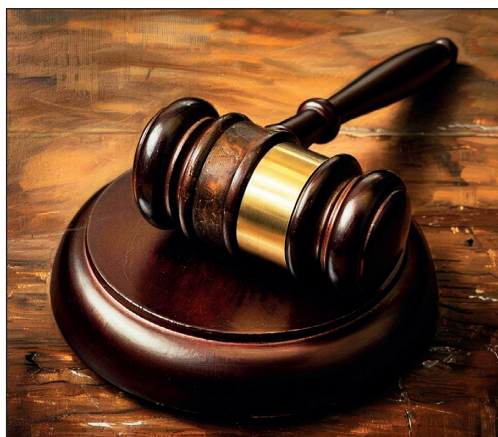
Как пояснили инспекторы, оплата дополнительного отпуска осуществлялась в рамках трудовых отношений. Более того, такая выплата не значится в необлагаемом перечне статьи 20.2 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

Решение судей. В рассматриваемой ситуации компания оплачивала дополнительные отпуска работникам, воспитывающим двух и более несовершеннолетних детей. Выплата производилась, исходя из среднего заработка, на основании коллективного договора.

Судьи на стороне компании. Компания несла расходы на дополнительные выплаты, чтобы оказать социальную поддержку работникам в ситуации, существенно влияющей на их материальное положение. Судьи обратили внимание, что воспользоваться спорной выплатой работники могли независимо от их квалификации, сложности, качества, количества, а также условий своей трудовой деятельности. Спорная выплата не была стимулирующей. Действия предприятия законны: дополнительные отпуска работникам, воспитывающим двух и более несовершеннолетних детей, основанные на коллективном договоре, не облагаются страховыми взносами на травматизм (решение Арбитражного суда Пермского края от 05.09.2025 по делу № А50-16487/2025).

Комментарий. Кстати, в решении Арбитражного суда Волгоградской области от 30.06.2025 по делу № А12-9429/2025 судьи также встали на сторону предприятия. Как выяснилось, компания предоставила и оплатила женщинам, воспитывающим двух и более несовершеннолетних детей, дополнительный отпуск. Основание – коллективный договор, заявления работниц. Оплата дополнительных дней отдыха прошла исходя из средней заработной платы. Цель выплаты – обеспечение социальной стабильности трудового коллектива; социальная защищенность каждого работника и членов его семьи. Компания не стала облагать такие выплаты страховыми взносами на травматизм и в результате получила доначисления по итогам камеральной проверки. Инспекторы Фонда пенсионного и социального страхования убеждены: оплата дополнительного отпуска работникам, воспитывающим двух и более

несовершеннолетних детей, подлежит обложению страховыми взносами от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в общем порядке, поскольку такая выплата не указана в необлагаемом перечне статьи 20.2 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ. Данный перечень является исчерпывающим. Судьи поддержали предприятие. Как пояснили судьи, объектом обложения страховыми взносами являются выплаты, предусмотренные системой оплаты труда и произведенные в пользу работников в связи с выполнением ими трудовых обязанностей за определенный трудовой результат. Основание – п. 1 ст. 20.1 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ, ст. 15, 16, 129 Трудового кодекса РФ. При этом сам по себе факт наличия трудовых отношений между работодателем и его работниками не свидетельствует о том, что все выплаты, которые начисляются работникам, представляют собой оплату их труда. Бывают выплаты, не стимулирующие, не зависящие от квалификации работников, сложности, качества, количества, условий выполнения самой работы. По своему характеру они признаются социальными. Это не оплата труда (вознаграждение за труд), в частности и потому, что они не предусмотрены трудовыми договорами. В данном случае дополнительный отпуск женщинам, воспитывающим двух и более несовершеннолетних детей, – социальная выплата. Этот платеж не был стимулирующим, не зависел от квалификации работников, сложности, качества, количества, результатов, а также условий выполнения труда. Действия предприятия законны. Спорная выплата не подлежит включению в страховую базу для начисления страховых взносов на травматизм. 🟡



Объектом обложения страховыми взносами являются выплаты, предусмотренные системой оплаты труда и произведенные в пользу работников в связи с выполнением ими трудовых обязанностей за определенный трудовой результат.



Документы, подтверждающие понесенные затраты, должны быть оформлены в соответствии с законодательством РФ.

Если расходы не обоснованы, то признать их в налоговой базе на УСН нельзя.

Т.А. Степанова, эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению

Может ли кассовый чек обосновать экономическую целесообразность хозяйственной операции?

Рассмотрим судебное дело, в рамках которого судьи пояснили, законно ли ссылаться на кассовый чек, чтобы обосновать экономическую целесообразность факта хозяйственной деятельности.

Суть спора. ИП представил налоговую декларацию по УСН за 2022 год и в результате получил штраф. Основание – п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ. Как выяснилось, в качестве подтверждения затрат ИП предоставил кассовые чеки без указания наименования покупателя, то есть без указания, что именно он совершил покупку товаров. Также предприниматель не доказал, что приобрел товары для своей предпринимательской деятельности. Проверяющие считают: в таком случае расходы не обоснованы. Признать эти затраты в налоговой базе на УСН нельзя.

Решение судей. Стоимость товаров, которые приобретены для последующей перепродажи, может быть учтена в расходах только после того, как эти товары будут реализованы покупателям. Основание – подп. 2 п. 2 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ. При этом расходы должны быть обоснованными. То есть документально подтверждены, направлены на получение дохода, экономически оправданы. Основание – п. 1 ст. 252, п. 2 ст. 346.16 Налогового кодекса РФ. Помимо этого, важно, чтобы документы, подтверждающие понесенные затраты, были оформлены в соответствии с законодательством РФ. По документам должно быть четко и определенно видно, кем и какие расходы были осуществлены.

На заметку!

Расходами признаются любые затраты, если они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода, что прямо обозначено в абзаце 4 пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ как основное условие признания затрат обоснованными или экономически оправданными (определение Конституционного суда РФ от 16.12.2008 № 1072-О-О).

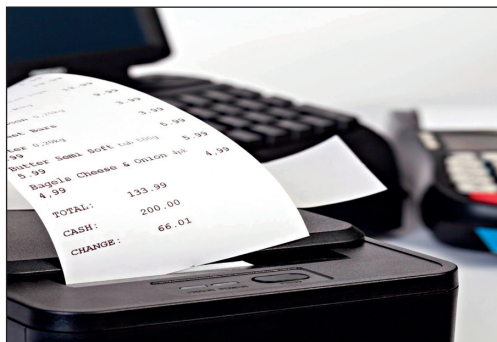
На заметку!

Кассовый чек – это первичный учетный документ, сформированный в электронной форме и/или отпечатанный с применением ККТ в момент расчета между пользователем и покупателем (клиентом), содержащий сведения о расчете и подтверждающий факт его осуществления и соответствующий требованиям законодательства Российской Федерации о применении контрольно-кассовой техники. Есть исключительные случаи. Основание – ст. 1.1 Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации».

Первая инстанция, апелляция и кассация на стороне проверяющих. ИП не доказал, что полученные им товары были приобретены для предпринимательской деятельности. ИП не подтвердил, что продажа спорных товаров действительно прошла. Как пояснили судьи, кассовый чек может лишь свидетельствовать о факте расчетов. При этом кассовый чек не является документом, который может обосновать экономическую целесообразность факта хозяйственной деятельности (постановление Арбитражного суда Московского округа от 05.09.2025 по делу № А40-186566/2024).

Комментарий. Кстати, в решении Арбитражного суда г. Москвы от 19.11.2025 по делу № А40-152245/25 судьи сделали аналогичный вывод: кассовый чек подтверждает факт расчетов, но не является документом, обосновывающим экономическую целесообразность факта хозяйственной деятельности. Спор похожий: налоговые инспекторы настаивали, что ИП занизил налоговую базу на УСН, отразив необоснованные затраты. Предприниматель считал иначе.

Он был убежден, что обосновал покупку. Расходы (приобретение мужской обуви) соответствуют деятельности (продажа в розницу одежды и обуви). Есть товарные и кассовые чеки. Однако судьи поддержали проверяющих. Как оказалось, в товарных и кассовых чеках не был указан покупатель товара. Судьи пришли к выводу, что налоговые обязательства ИП установлены проверяющими правильно. 🟡



Н.В. Павлова, эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению

Высокая налоговая нагрузка – обстоятельство, смягчающее ответственность?

Рассмотрим судебное дело, в рамках которого судьи оценили возможность снижения штрафа, в частности, по причине того, что компания несет высокую налоговую нагрузку и добросовестно исполняет свои налоговые обязательства.

Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом или налоговым органом, рассматривающим дело.

Суть спора. По итогам выездной проверки инспекторы привлекли компанию к ответственности в виде штрафа. Основание – п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ. Как выяснилось, компания завысила расходы, а также незаконно воспользовалась вычетами НДС по сделкам с рядом контрагентов.

Проверяющие учли ряд обстоятельств, смягчающих ответственность. В частности, тяжелое материальное положение, наличие дебиторской задолженности и обязательств по оплате лизинговых платежей, статус градообразующего предприятия, благотворительную деятельность, отсутствие умысла на совершение правонарушения.

Однако, по мнению предприятия, штраф можно уменьшить еще больше. Ведь налоговая нагрузка предприятия высока и налоговые обязательства исполняются добросовестно.

Решение судей. Обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются: совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых

личных или семейных обстоятельств; совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости; тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения; иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность. Основание – п. 1 ст. 112 Налогового кодекса РФ.

Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом или налоговым органом, рассматривающим дело, и учитываются при применении налоговых санкций (п. 4 ст. 112 НК РФ).

При наличии хотя бы одного обстоятельства, смягчающего ответственность, размер штрафа подлежит уменьшению не меньше чем в два раза по сравнению с тем размером, что установлен соответствующей статьей главы 16 Налогового кодекса РФ за совершение

налогового правонарушения. Основание – п. 3 ст. 114 Налогового кодекса РФ.

Судьи убеждены: высокая налоговая нагрузка и добросовестное исполнение налоговых обязательств не являются исключительными обстоятельствами. Они могут лишь указывать на должное поведение налогоплательщика, которое по закону является обязательным.

На заметку!

Высокая налоговая нагрузка и добросовестное исполнение налоговых обязательств не являются обстоятельствами, смягчающими ответственность.

Первая инстанция и апелляция считают, что в рассматриваемой ситуации

нет оснований, чтобы еще больше снизить сумму штрафа (постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.09.2018 № 14АП-6764/2018 по делу № А52-5388/2017).

Комментарий. Как пояснили судьи в постановлении Арбитражного суда Московского округа от 14.08.2023 № Ф05-18231/2023 по делу № А40-200182/2022, надлежащее исполнение обязанностей, установленных Налоговым кодексом РФ, является нормой поведения налогоплательщиков в налоговых правоотношениях, и, соответственно, не является обстоятельством, смягчающим ответственность за совершение налогового правонарушения. 

Добросовестное исполнение налоговых обязательств – это должное поведение налогоплательщика, которое по закону является обязательным.

О.С. Подрезова, бухгалтер, аттестованный налоговый консультант, автор и методолог курсов по налогам и бухгалтерии, спикер образовательных программ

НДС: проблемные вопросы правоприменительной практики и роль профессионального суждения бухгалтера

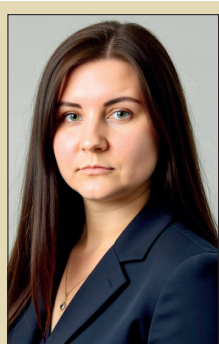
Практика налогового администрирования налога на добавленную стоимость демонстрирует устойчиво высокий уровень споров, связанных с применением налоговых вычетов. Наиболее конфликтными остаются вопросы подтверждения реальности хозяйственных операций, использования посреднических договорных конструкций, а также организации раздельного учета входного НДС. Судебная практика последних лет показывает, что формальное соблюдение требований налогового законодательства не всегда является достаточным основанием для применения вычета без подтверждения экономического содержания операций и их документальной обоснованности.

Реальность хозяйственной операции как ключевой критерий применения вычета

В соответствии со статьями 171 и 172 Налогового кодекса Российской Федерации право на налоговый вычет возникает при наличии счета-фактуры, принятии товаров (работ, услуг) к учету и использовании их в операциях, облагаемых НДС.

На практике, однако, основная часть налоговых споров возникает не из-за формальных недостатков документов, а в связи с оценкой реальности хозяйственных операций. Налоговые органы все чаще анализируют фактическое содержание сделки, деловую цель и экономическую обоснованность действий налогоплательщика.

Судебная практика показывает, что наличие полного комплекта первичных



О.С. Подрезова

документов не всегда является достаточным доказательством. При возникновении спора оценивается совокупность обстоятельств: движение товаров, наличие ресурсов для исполнения обязательств, логика хозяйственных операций и поведение участников сделки.

В ряде дел суды указывают, что негативные характеристики контрагента сами по себе не свидетельствуют о фиктивности операции. Однако при отсутствии подтверждения фактического исполнения обязательств налоговый орган вправе поставить под сомнение правомерность применения вычета.

Таким образом, ключевое значение приобретает не только правильность оформления документов, но и возможность подтвердить реальное экономическое содержание операции.

Практический аспект. В целях снижения налоговых рисков организациям целесообразно:

- анализировать деловую цель и экономическую обоснованность заключаемых договоров;
- документально подтверждать фактическое исполнение обязательств;
- фиксировать движение товаров и услуг соответствующими первичными документами;
- осуществлять проверку контрагентов в рамках процедур должной осмотрительности.

Посреднические конструкции и налоговые риски

Отдельную категорию налоговых споров составляют ситуации, связанные с использованием посреднических договоров и многоуровневых цепочек поставки.

Применение агентских договоров, договоров комиссии или иных посреднических конструкций само по себе не противоречит законодательству. Вместе с тем именно такие модели хозяйственных отношений часто становятся предметом повышенного внимания налоговых органов.

Показательным является дело № А55-16570/2023, в рамках которого налоговый орган отказал организации в применении вычета НДС по транспортным услугам, оказанным через посредника.

Суд поддержал позицию инспекции, указав, что налогоплательщик не представил достаточных доказательств фактического оказания услуг. В материалах дела отсутствовали транспортные документы, подтверждающие перевозку, в частности товарно-транспортные накладные. Совокупность обстоятельств позволила суду сделать вывод о формальном характере посреднической конструкции.

Данный пример наглядно демонстрирует подход, сложившийся в судебной

Судебная практика показывает, что наличие полного комплекта первичных документов не всегда является достаточным доказательством.

ИПБ РОССИИ: ПРАКТИКУМ

Проект «ИПБ России: Практикум» ориентирован на оказание методологической помощи главным бухгалтерам. В рамках проекта эксперты на примерах разъясняют применение норм бухгалтерского и налогового законодательства, вызывающих на практике наибольшие затруднения.

Кроме этого, в рамках проекта рассматриваются вопросы внутреннего контроля, финансового анализа и профессиональной этики.

Разработки:

- Основные средства: ликвидационная стоимость (практические аспекты)
- Дисконтирование в рамках ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»
- Оценка справедливой стоимости
- ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»: Основные аспекты практического применения

Разработки размещены в личном кабинете действительных членов в разделе Электронная библиотека – ИПБ России: Практикум



ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ ОБЪЕДИНЕНИЕ

ИПБ России



При формировании налоговой позиции организации бухгалтеру необходимо оценивать экономическую сущность операций, потенциальные налоговые последствия договорных конструкций и возможные риски их применения.

практике: при оценке правомерности применения налогового вычета суды анализируют не только договорную структуру сделки, но и наличие доказательств реального исполнения обязательств.

Следовательно, использование посреднических договоров требует повышенного внимания к документальному подтверждению фактического содержания операций.

Практический аспект. Для минимизации налоговых рисков организациям рекомендуется:

- четко определять функции посредника в договоре;
- обеспечивать наличие документов, подтверждающих фактическое оказание услуг;
- контролировать корректность оформления первичных и транспортных документов;
- закреплять особенности отражения посреднических операций в учетной политике.

Раздельный учет НДС как элемент налоговой устойчивости

Еще одним источником налоговых споров является организация раздельного учета входного НДС при осуществлении операций, облагаемых и не облагаемых налогом.

На практике налоговые органы нередко выявляют следующие нарушения:

- отсутствие закреплённой методики распределения входного НДС;
- применение экономически необоснованных методов распределения;
- отсутствие расчетных документов, подтверждающих произведенное распределение;
- несвоевременное восстановление налога.

Судебная практика показывает, что при рассмотрении подобных споров оценивается не только правильность расчетов, но и наличие внутренней методологической базы, обеспечивающей системность учета.



ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ ОБЪЕДИНЕНИЕ

ИПБ России

Горячая линия консультаций

В личном кабинете в разделе «Горячая линия» члены ИПБ России могут получить письменную консультацию по вопросам:

- применения отдельных норм стандартов бухгалтерского учета (в т.ч. для организаций бюджетной сферы);
- составления налоговой отчетности;
- применения Кодекса профессиональной этики членов НП «ИПБ России»;
- применения Профессионального стандарта «Бухгалтер».

+7 495 818 65 65
8 800 500 54 51



Фактически речь идет о том, насколько организация выстроила внутреннюю систему контроля за формированием налоговой базы и применением налоговых вычетов.

Практический аспект. В целях минимизации рисков целесообразно:

- закрепить метод распределения входного НДС в учетной политике;
- разработать внутренние регламенты по раздельному учету;
- регулярно анализировать корректность применяемого метода распределения;
- хранить расчеты и документы, подтверждающие произведенное распределение.

Профессиональное суждение бухгалтера в формировании налоговой позиции

Современная практика налогового контроля показывает, что роль бухгалтера постепенно выходит за рамки исключительно технического отражения хозяйственных операций.

При формировании налоговой позиции организации бухгалтеру необходимо оценивать экономическую сущность операций, потенциальные налоговые последствия договорных конструкций и возможные риски их применения.

Профессиональное суждение в данном случае проявляется в способности:

- выявить потенциально спорные элементы сделки;
- оценить достаточность документального подтверждения операции;
- определить необходимость дополнительного оформления документов;
- обеспечить корректное отражение операций в учетной системе.

Фактически бухгалтер участвует в формировании доказательной базы, которая может иметь значение при проведении налоговой проверки или судебном рассмотрении спора.

Анализ правоприменительной практики показывает, что основными зонами риска при применении вычетов по НДС остаются подтверждение реальности хозяйственных операций, использование посреднических конструкций и организация раздельного учета.

Формальное соблюдение требований налогового законодательства является необходимым условием применения вычета, однако в условиях современного налогового контроля ключевое значение приобретает доказанность экономического содержания операций.

Системный подход к документированию хозяйственной деятельности и внутреннему налоговому контролю позволяет существенно снизить риск налоговых доначислений и укрепить налоговую позицию организации. 🟡

Для обладателей документов CIMA или CIMA Rus

АКЦИЯ!

У ВАС УЖЕ ЕСТЬ ДОКУМЕНТ МЕЖДУНАРОДНОЙ СЕРТИФИКАЦИОННОЙ СИСТЕМЫ CIMA
или документ, подтверждающий знание программы CIMA?

Узнайте, как получить аттестат специалиста в области комплексного управления эффективностью бизнеса на особых условиях!

+7 (495) 818-65-65
8 (800) 500-54-51
info@ipbr.org



ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ ОБЪЕДИНЕНИЕ
ИПБ России

НОВЫЕ АТТЕСТАТЫ ИПБ РОССИИ в области комплексного управления эффективностью бизнеса

ИПБ России ввел новые аттестаты, подтверждающие компетенции и навыки в области комплексного управления эффективностью бизнеса.

В линейке представлены следующие аттестаты:

- специалист в области управления эффективностью операций (П1),
- специалист в области управления эффективностью бизнеса (П2),
- руководитель по комплексному управлению эффективностью бизнеса (П3).

Программы подготовки к экзаменам раскрывают операционный, тактический и стратегический уровни управления, отражают современные тенденции, учитывают лучший зарубежный опыт и адаптированы под российскую специфику. Они разработаны на основе квалификации CIMA Rus в рамках импортозамещения.

На сайте ИПБ России создан раздел, посвященный новому направлению аттестации, который содержит:

- детальную информацию об аттестатах,
- квалификационные требования,
- краткое содержание программ,
- информацию о регистрации на экзамен.



Кроме этого, в разделе размещены дополнительные материалы:

- глоссарий,
- примеры вопросов.

+7 (495) 818-65-65
8 (800) 500-54-51
info@ipbr.org

Наши специалисты всегда готовы ответить на вопросы, касающиеся подготовки и аттестации по новым программам.

