ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

№4 | 2017

Вестник

БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

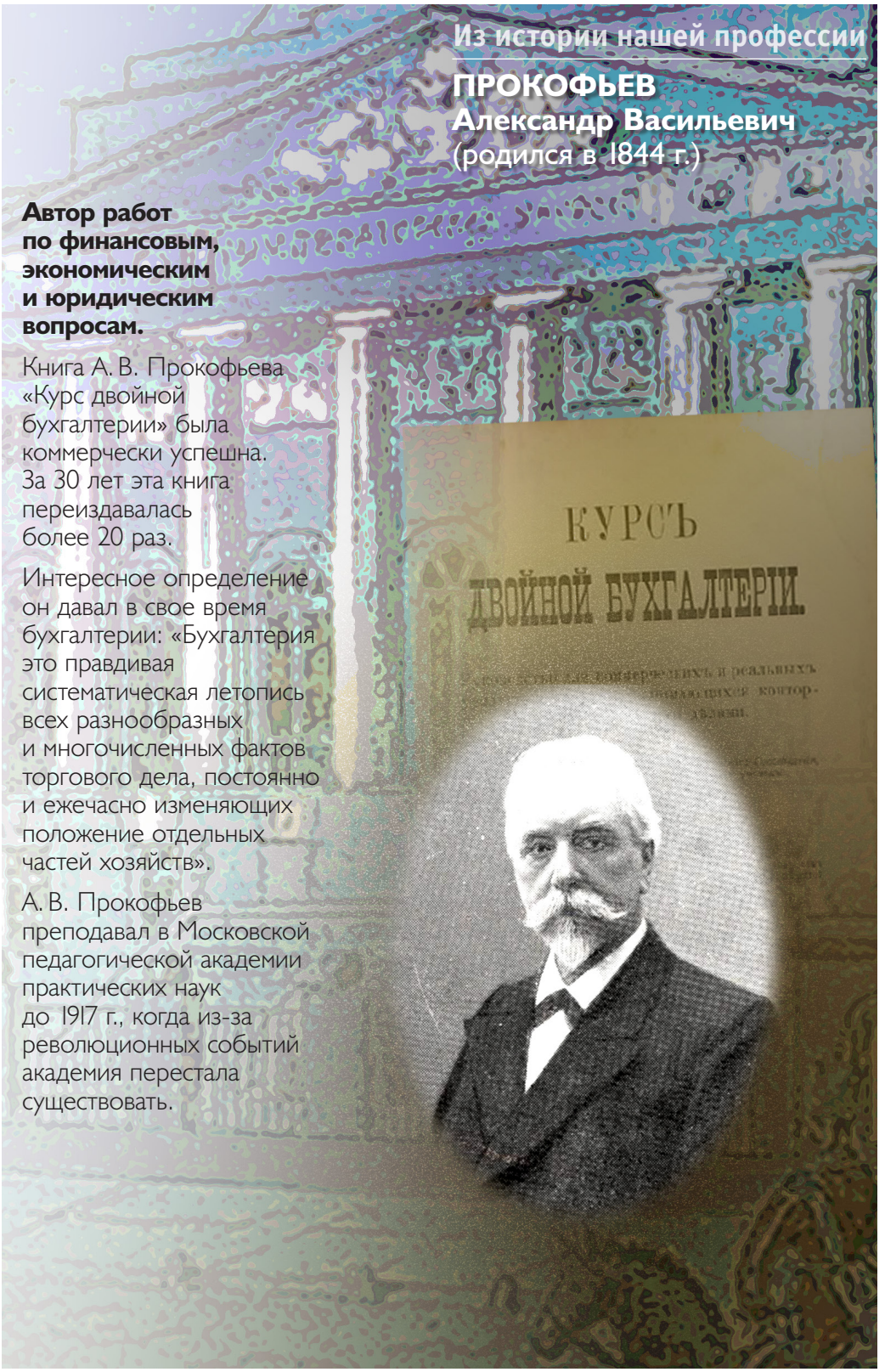
УСН: передача уставного капитала ПИФ
с. 9

НДФЛ: отчетность по обособленным подразделениям
с. 15

Обзор арбитражной практики: май-июнь 2017 года
с. 24

Увеличение уставного капитала: последствия для учредителя
с. 42

www.ipbmr.ru



Из истории нашей профессии

ПРОКОФЬЕВ Александр Васильевич
(родился в 1844 г.)

Автор работ по финансовым, экономическим и юридическим вопросам.

Книга А. В. Прокофьева «Курс двойной бухгалтерии» была коммерчески успешна. За 30 лет эта книга переиздавалась более 20 раз.

Интересное определение он давал в свое время бухгалтерии: «Бухгалтерия это правдивая систематическая летопись всех разнообразных и многочисленных фактов торгового дела, постоянно и ежечасно изменяющих положение отдельных частей хозяйств».

А. В. Прокофьев преподавал в Московской педагогической академии практических наук до 1917 г., когда из-за революционных событий академия перестала существовать.

Уважаемые коллеги!

Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России ведет работу по внесению изменений и дополнений в профессиональный стандарт «Бухгалтер». Планируется, что в нем появятся 7-й и 8-й квалификационные уровни.

Эти дополнения, когда они вступят в силу, вызовут соответствующие изменения в системе аттестации ИПБ России: будут введены аттестаты более высоких уровней. А значит, у членов Института появятся дополнительные инструменты для подтверждения своих знаний и опыта.

Людмила Ивановна Хоружий,
президент ИПБ Московского региона

22 КАК ОПРЕДЕЛИТЬ АМОРТИЗАЦИОННУЮ ГРУППУ ДЛЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, БЫВШИХ В УПОТРЕБЛЕНИИ

С 1 января 2017 года Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, действует в новой редакции. В целом переход к новой версии указанной классификации больших проблем бухгалтерам не принес, в том числе благодаря разъяснениям Минфина России. Однако вопрос о том, как определить амортизационную группу для основных средств, бывших в употреблении, не всегда ясен. **А.М. Рабинович,** руководитель Управления бухгалтерского и налогового консалтинга ООО «ФинЭкспертиза», разбирается в этом вопросе.

29 УВОЛЬНЕНИЕ: ОТПУСК ИЛИ КОМПЕНСАЦИЯ?

Согласно статье 127 ТК РФ, при увольнении работнику выплачивается денежная компенсация за все неиспользованные отпуска. При этом по письменному заявлению работника неиспользованные отпуска могут быть предоставлены ему с последующим увольнением. **Е.Н. Галичевская,** независимый консультант, рассматривает, как определить количество дней неиспользованного отпуска, как рассчитать компенсацию за него, когда ее нужно выплатить, а также некоторые другие вопросы.

37 ОРГАНИЗАЦИЯ И ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИИ

Управленческий учет представляет собой установленную организацией систему сбора, регистрации, обобщения и представления информации о ее хозяйственной деятельности для осуществления планирования, контроля и управления этой деятельностью. **Л.В. Чхутиашвили,** канд. экон. наук, аудитор, рассказывает, как организовать и контролировать управленческий учет.

Свидетельство о регистрации СМИ ПИ № ФС77-54050 от 30.04.2013 выдано Роскомнадзором
Учредитель: Некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона»
Тел. 8 (495) 411-90-77, e-mail: info@ipbmr.ru
Председатель редакционного совета Л.И. Хоружий, президент ИПБ Московского региона
Научный руководитель журнала И.Н. Ложников, председатель комитета по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона
Главный редактор Н.В. Иволгина
Мнение редакции может не совпадать с мнением авторов
Дизайн, допечатная подготовка, препресс – ООО «ДизайнПресс»
Подписано в печать 14.07.2017. Формат 60 x 90/8. Тираж 25 000. Отпечатано в России

ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

№ 4|2017

Вестник
БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

Место действия — Московский регион

2 Новости региона

Налоги и страховые взносы: комментарии экспертов

8 Инспекция требует уплатить авансовый платеж
9 Передача уставного капитала ПИФ
10 Реконструкция не введенного в эксплуатацию здания
11 Расходы на оборудование для целей ЕГАИС
Г.Н. Афиногенова
12 6-НДФЛ при получении дохода в натуральной форме
12 Как отразить не удержанный налог
13 Ставка налога при командировке за границу
13 Физическому лицу переданы права требования
14 Списание безнадежной задолженности физических лиц с баланса организации
15 6-НДФЛ при выплате дивидендов
15 Отчетность по обособленным подразделениям
17 Зарплата и пособие в одном периоде
К.В. Котов
18 Продажа квартиры, приобретенной в 2016 году
19 Проценты по договору банковского вклада
20 Доход по сберегательному сертификату
Д.В. Осипов

Профессиональная бухгалтерия

22 Как определить амортизационную группу для основных средств, бывших в употреблении
А.М. Рабинович
24 Обзор арбитражной практики: май-июнь 2017 года
А.А. Родионов
29 Увольнение: отпуск или компенсация?
Е.Н. Галичевская
33 УСН: покупка работ, услуг через Интернет у нерезидентов
И.В. Козлачкова
37 Организация и внутренний контроль управленческого учета в организации
Л.В. Чхутиашвили
42 Увеличение уставного капитала: последствия для учредителя
И.В. Башкирова, Е.Н. Королева
45 Беспроцентный заем для сотрудников
Ю.М. Галимарданова, Д.В. Игнатьев
47 Учредитель – Департамент городского имущества г. Москвы
К.Г. Завьялов, Е.Н. Королева

Новости региона

Москва: эксперимент по экономической поддержке работодателей

Согласно постановлению Правительства Москвы от 24.05.2017 № 280-ПП, В Москве в период с 1 июня по 31 декабря 2017 года проводится эксперимент по экономической поддержке работодателей, осуществляющих мероприятия по созданию (сохранению) рабочих мест для инвалидов и их трудоустройству. Экономическая поддержка осуществляется в форме предоставления субсидий из бюджета Москвы.

Эксперимент рассчитан на работодателей, применяющих труд инвалидов и обеспечивших после обращения за предоставлением экономической поддержки осуществление мероприятий по созданию рабочих мест для инвалидов и трудоустройству инвалидов на созданные для них рабочие места. В эксперименте также могут принять участие работодатели, создавшие до обращения за субсидией и трудоустроившие инвалидов на созданные (сохраненные) рабочие места. На день обращения у таких работодателей численность инвалидов в среднесписочной численности работников должна превышать 50%.

Предоставляемая субсидия направлена на возмещение работодателям фактически понесенных и документально подтвержденных затрат, к которым относятся:

- затраты на уплату страховых взносов, начисленных в связи с трудоустройством инвалидов;
- затраты на заработную плату трудовых кураторов инвалидов, трудоустроены на созданные (сохраненные) рабочие места.

Под трудовым кураторством понимается оказание трудоустроенным инвалидам I и II групп помощи при освоении необходимых профессиональных знаний, умений, трудовых навыков, организации их трудовой деятельности, использовании ими технических средств реабилитации инвалидов в процессе осуществления ими трудовой деятельности и на объектах работодателя.

Дополнительная информация об эксперименте:

- тел.: 8 (499) 237–39–87, 8 (499) 237–39–91;
- e-mail: experiment.2017@yandex.ru.

Применение кодов бюджетной классификации при учете дебиторской задолженности

Департамент финансов г. Москвы в связи с поступающими вопросами о порядке применения кодов бюджетной классификации при отражении в бюджетном учете показателей дебиторской задолженности по средствам, перечисленным контрагентам из бюджета г. Москвы в прошлые годы, выпустил письмо от 10.04.2017 № 11–01–3763. С текстом письма можно ознакомиться на сайте департамента http://findep.mos.ru (Направления деятельности / Нормативные документы, указания, разъяснения / Бухгалтерский учет и отчетность / Разъяснения по отдельным вопросам бюджетного и бухгалтерского учета).

Москва расширила круг предприятий, имеющих право на государственную поддержку

Департамент экономической политики и развития г. Москвы (http://depr.mos.ru) сообщает, что Правительство Москвы продолжает совершенствовать работающую с 2016 года систему поддержки реального сектора. Так, утверждены поправки в городское законодательство,

согласно которым расширяется круг промышленных и высокотехнологических предприятий, имеющих право на получение льгот.

Заместитель мэра Москвы по вопросам экономической политики и имущественно-земельных отношений Н. Сергунина пояснила, что теперь статус технопарка и соответствующий пакет льгот присваивается не только целому зданию, как это было ранее, но и отдельным помещениям в здании, общая площадь которых должна быть не менее 5000 кв. м.

Наряду с этим с 2 млрд. до 500 млн. руб. снижены требования к объему инвестиций по проектам, реализуемым по концессионным соглашениям и соглашениям о государственно-частном партнерстве. При этом для инвесторов сохраняется полный пакет льгот: льготы по налогу на прибыль, налогу на имущество, земельному налогу, а также льготы по арендной плате за землю. По словам Министра Правительства Москвы, руководителя Департамента экономической политики и развития города В. Ефимова, это позволит распространить меры поддержки на более широкий круг лиц, реализующих инвестиционные проекты в социально значимых для города сферах.

Порядок составления и утверждения отчета о результатах деятельности государственных казенных учреждений Московской области

Министерство экономики и финансов Московской области выпустило Распоряжение от 31.05.2017 № 23РВ-38, в котором раскрыт порядок составления и утверждения отчета о результатах деятельности государственных казенных учреждений Московской области, подведомственных Министерству экономики и финансов Московской области, и об использовании закрепленного за ними государственного имущества. С текстом распоряжения можно ознакомиться на стайте министерства http://mef.mosreg.ru (Документы / Нормотворческая деятельность / Нормативные правовые акты Московской области, разработанные Министерством).

Отчет составляется учреждениями ежегодно в валюте Российской Федерации (в части показателей в денежном выражении) по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным. Форма отчета утверждена этим же распоряжением.

Проверьте самостоятельно отчетность по страховым взносам

Начиная с отчетности за 1 квартал 2017 года, плательщики страховых взносов обязаны представлять расчет по страховым взносам в налоговые органы по месту нахождения организации и по месту нахождения обособленных подразделений организаций, которые начисляют выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, по форме, утвержденной приказом ФНС России от 10.10.2016 № ММВ-7-11/551@.

Поскольку налоговые органы являются администратором страховых взносов на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в части доходов, а администрирование расходов на выплату страхового обеспечения по временной нетрудоспособности и в связи с материнством сохранилось за ФСС РФ, данные расчетов по страховым взносам об исчисленных страховых взносах и о суммах расходов плательщиков на выплаты страхового обеспечения направляются налоговым органом в соответствующий территориальный орган ФСС РФ для проведения проверки правильности расходов плательщика на выплаты страхового обеспечения (пункты 8 и 16 ст. 431 НК РФ).

Как отмечает Московское областное региональное отделение ФСС РФ, анализ представленных расчетов по страховым

взносам за 1 квартал 2017 года показал, что в отчетности плательщиков страховых взносов содержится значительное количество ошибок в части расходов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

При составлении отчетов по страховым взносам отделение рекомендует использовать контрольные соотношения расчета по страховым взносам в части расходов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством. Документ размещен на сайтах областного (http://r50.fss.ru) и московского отделений (http://r77.fss.ru).

ФНС России утвердила новую методику для проверки декларации по налогу

на имущество организаций

ФНС России в письме от 25.05.2017 № БС-4–21/9902@ направила в территориальные налоговые органы для использования в практической работе новую методику проверки декларации по налогу на имущество организаций.

Документ содержит контрольные соотношения показателей форм налоговой декларации и налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций в электронной форме (утв. приказом ФНС России от 31.03.2017 № ММВ-7–21/271@). С письмом, а также другими документами ФНС России можно ознакомиться на сайте www.nalog.ru в электронном сервисе «Письма ФНС России, направленные в адрес территориальных налоговых органов». Сервис разъясняет налогоплательщикам и сотрудникам территориальных налоговых органов официальную позицию ФНС России о порядке заполнения налоговых деклараций, исчисления и уплаты налогов и сборов, согласованную с Минфином России.

Налоговые платежи разрешено уплачивать за третьих лиц

Управление ФНС России по Московской области напоминает, что соответствующая поправка в статью 45 Налогового кодекса РФ была внесена Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ, где сказано, что уплата налога может быть произведена за налогоплательщика иным лицом.

Изменения начали действовать, и они значительно облегчают жизнь налогоплательщикам. Так, если у компании нет денежных средств на расчеты с бюджетом, оплатить налоги сможет, к примеру, собственник бизнеса (причем не важно, юридическое это или физическое лицо). Тем самым компания не нарушит срок уплаты налогов и избежит негативных последствий, таких как начисление пени и блокировка счетов.

Управление обращает внимание: внесенные в статью 45 НК РФ поправки предусматривают, что иное лицо, перечислившее налог за налогоплательщика, не вправе требовать возврата этой суммы из бюджета. Если же такое лицо отзовет свой платеж из банка до момента его исполнения или же банк сам вернет ему неисполненное поручение, то обязанность налогоплательщика по уплате налога не будет выполнена (подп. 1 п. 4 ст. 45 НК РФ).

Минфин России утвердил порядок уплаты налогов иными лицами. Приказ от 05.04.2017 № 58н вносит изменения в Правила указания информации в реквизитах распоряжений о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 12.11.2013 № 107н).

Таким образом, заполняя платежное поручение при уплате налогов иным лицом, в полях «ИНН» и «КПП» плательщика необходимо указать значение ИНН и КПП плательщика, за которого уплачивается налог. Если налог (взнос) уплачивается за физическое лицо, у которого нет ИНН, в соответствующем поле проставляется «0». При этом в графе «Код» нужно указать уникальный идентификатор начисления (индекс документа). Поле «КПП» плательщика заполняется при уплате налога за юридическое лицо. При исполнении

обязанности по уплате налога за физическое лицо в этом поле указывается ноль.

В поле «Плательщик» вписываются данные о лице, фактически перечисляющем денежные средства. Для юридического лица – его наименование, для физических лиц – фамилия, имя, отчество. При этом в поле «Назначение платежа» указываются ИНН и КПП (при наличии) лица, осуществляющего платеж, и наименование (Ф. И. О.) плательщика, чья обязанность перед бюджетом исполняется.

Задать вопрос о переходе на онлайн-кассы можно по телефону «горячей линии»

В Управлении ФНС России по Московской области работает «горячая линия» по вопросам перехода на новый порядок применения контрольно-кассовой техники.

С 15 июля 2016 года вступил в силу Федеральный закон от 03.07.2016 № 290-ФЗ, предусматривающий поэтапный переход к новому порядку применения контрольно-кассовой техники. В соответствии с ним организации и предприниматели будут использовать новые ККТ, позволяющие посредством Интернет в режиме онлайн передавать данные о расчетах в налоговые органы.

До 1 июля 2017 года действует добровольный порядок перехода на онлайн-кассы. При этом обязанность регистрировать или перерегистрировать кассовые аппараты по новым правилам возникла уже с 1 февраля 2017 года, а если предпринимателю не требуется осуществлять регистрационных действий с ККТ, то он может работать по-старому вплоть до 1 июля 2017 года. Для предприятий сферы услуг, владельцев торговых автоматов, а также лиц, применяющих патентную систему налогообложения и ЕНВД, переход на новый порядок станет обязательным с 1 июля 2018 года.

Получить необходимую информацию о новом порядке применения контрольно-кассовой техники можно по телефонам «горячей линии» Управления ФНС России по Московской области 8 (495) 536–14–94, 8 (495) 536–16–30, а также в территориальных налоговых органах Московской области.

Воспользуйтесь сервисами налоговой службы при урегулировании налоговых споров в досудебном порядке

Воплощая принцип открытости правовых позиций ФНС России, в целях развития процедуры досудебного урегулирования налоговых споров на официальном сайте службы функционируют интернет-сервисы «Узнать о жалобе» и «Решения по жалобам».

С помощью сервиса «Узнать о жалобе» налогоплательщик может получить информацию о ходе рассмотрения направленной им жалобы, в том числе информацию о продлении срока, а также ознакомиться с результатами ее рассмотрения, что позволяет сделать процесс рассмотрения жалобы более удобным и открытым.

В сервисе «Решения по жалобам» размещены наиболее значимые решения, содержащие правовую позицию налоговых органов по важным вопросам налогообложения. Возможность просмотра в свободном доступе наиболее значимых решений ФНС России и региональных управлений, вынесенных по результатам рассмотрения жалоб, позволяет налогоплательщикам оценить перспективы жалобы, исходя из сложившейся практики рассмотрения аналогичных споров.

Повышение эффективности досудебного порядка урегулирования споров, прозрачность позиции налоговых органов обеспечивают гарантии защиты прав налогоплательщиков и снижение количества судебных разбирательств.

На сайте ФНС России в разделе «Электронные брошюры» можно также ознакомиться с разделом «Досудебное урегулирование налоговых споров», где представлена информация о сроках и правилах подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган и основных этапах ее рассмотрения.

О применении системы менеджмента качества ХАССП

Статьей 10 Технического регламента Таможенного союза ТР ТС 021/2011 «О безопасности пищевой продукции»

установлено, что при осуществлении процессов производства (изготовления) пищевой продукции, связанных с требованиями безопасности такой продукции, изготовитель должен разработать, внедрить и поддерживать процедуры, основанные на принципах ХАССП (в английской транскрипции HACCP – Hazard Analysis and Critical Control Points). Об этом сообщает Министерство потребительского рынка и услуг Московской области (http://mpru.mosreg.ru).

Система менеджмента безопасности

пищевой продукции ХАССП – это совокупность организационной структуры, документов, производственных процессов и ресурсов, необходимых для реализации ХАССП. Необходимость организации оценки процессов производства пищевой продукции на основе принципов ХАССП является одним из инструментов обеспечения гарантий безопасного производства продуктов питания, а также повышения управляемости самих производств (ХАССП – анализ риска и критические контрольные точки – стандарт, который стал синонимом безопасности продуктов питания).

Основными документами, регламентирующими вопросы применения системы менеджмента ХАССП, являются:

- Технический регламент ТС «О безопасности пищевой продукции» (ТР ТС 021/2011);
- ГОСТ Р 51705.1–2001 «Системы качества. Управление качеством пищевых продуктов на основе принципов ХАССП. Общие требования»;
- ГОСТ Р ИСО 22000–2007 «Системы менеджмента безопасности пищевой продукции. Требования к организациям, участвующим в цепи создания пищевой продукции»;
- ИСО/ TS220002–1/2009 «Программы предварительных мероприятий по обеспечению безопасности пищевых продуктов. Часть I. Производство пищевых продуктов».

На сайте министерства (События / Новости / 20 июня) можно найти рекомендуемый порядок применения системы менеджмента качества ХАССП на предприятии общественного питания. Он включает следующие этапы:

1. Планирование и подготовка:
2. Создание рабочей группы (2–3 человека), отвечающей за внедрение системы ХАССП на предприятии.
3. Разработка технического задания.
4. Сбор информации о продукции и производстве.
5. Построение блок-схемы технологического процесса.
6. Проведение анализа опасностей.
7. Определение критических контрольных точек.
8. Установление критических пределов.
9. Разработка системы мониторинга.
10. Разработка документации.
11. Разработка корректирующих и проверочных процедур.
12. Поддержание системы ХАССП в рабочем состоянии.

Москва: 111 объектов нежилого фонда выставлены на аукционы

Департамент городского имущества города Москвы (http://dgi.mos.ru) продолжает оказывать содействие предпринимателям, предоставляя городские площади для развития бизнеса. Так, менее чем за полгода 119 помещений города общей площадью более 22,7 тыс. кв. м успешно реализовано посредством торгов по аренде.

Востребованность городских помещений у бизнес-сообщества также показывает значительный уровень превышения стартовой цены – 29,5%. Итого в бюджет Москвы по результатам торгов поступило 254,9 млн руб.

Кроме того, в рамках содействия развитию малого и среднего предпринимательства работают программы «Доктор рядом», «Дошкольные образовательные учреждения» и «Памятник за рубль». За период действия данных программ реализован уже 121 объект. После проведения ремонтных работ помещения переводятся на символическую арендную плату в размере 1 руб. за кв. м.

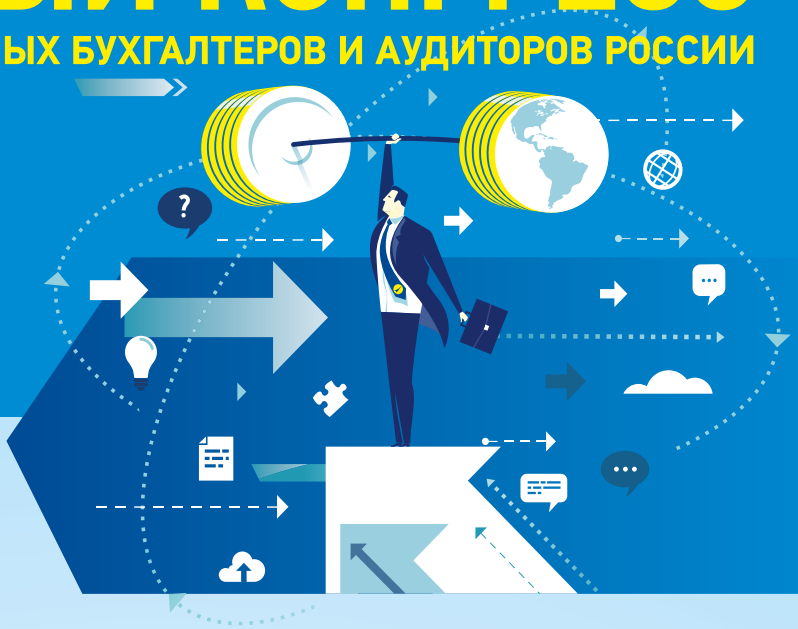
Еще 111 объектов нежилого фонда города общей площадью более 26 тыс. кв. м выставлены на аукционы в настоящий момент. Ознакомиться с перечнем лотов можно на Инвестиционном портале города (https://investmoscow.ru) в разделе «Торги».

ЮБИЛЕЙНЫЙ КОНГРЕСС

ИНСТИТУТА ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ

МОСКВА

28–29 НОЯБРЯ 2017 ГОДА



На конгрессе выступят:

Татьяна Александровна ШНАЙДЕРМАН

Ольга Анатольевна БОНДАРЕНКО

Надежда Степановна ЧАМКИНА

Татьяна Леонидовна КРУТЯКОВА

Татьяна Степановна СМИРНОВА

Марина Аркадьевна КЛИМОВА

Сертификаты о повышении профуровня (40 часов)

РОЗЫГРЫШ ПРИЗОВ!

20 призов по **20 000** руб.

Доступ к вебинарам по самым актуальным темам

Стоимость участия в конгрессе – 12 500 руб.

Членам ИПБ России предоставляется **скидка 20%**.

Ждем вас во Дворце культуры МГТУ им. Н.Э. Баумана!
(Москва, Рубцовская набережная, д. 2/18).

20 лет ИПБ России

Будь профессионалом!

тел. +7 (495) 720 54 55

congress@ipbr.org

www.ipbr.org

Г.Н. Афиногенова, *главный специалист-эксперт отдела методологии, автоматизации налогового контроля и организации межведомственного взаимодействия Контрольного управления ФНС России*

Инспекция требует уплатить авансовый платеж

? Организация применяет УСН (объект обложения «доходы»). За 3 квартал 2016 года организация не уплатила авансовый платеж. Налоговый орган направил организации требование об уплате авансового платежа за этот квартал. Правомерно ли требование налогового органа, если никакой проверки не проводилось?

Согласно пункту 3 статьи 346.21 НК РФ, налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей по налогу.

На основании подпункта 1 пункта 1 стати 346.23 НК РФ по итогам налогового периода налогоплательщики представляют налоговую декларацию в налоговый орган по месту нахождения организации не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (за исключением случаев, предусмотренных пунктами 2 и 3 данной статьи).

В силу подпункта 8 пункта 1 статьи 31 НК РФ налоговые органы вправе требовать от налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований.

Как закреплено в пункте 1 статьи 82 НК РФ, налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Из пункта 1 статьи 88 НК РФ следует, что камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок (п. 3 ст. 88 НК РФ).

Налоговый кодекс РФ не предусматривает сдачи авансовой отчетности. При применении УСН предоставляется налоговая декларация по итогам года.

Таким образом, организация обязана уплачивать авансовые платежи ежеквартально нарастающим итогом с начала года, при этом налоговый орган не вправе требовать уплаты налога без соответствующего основания. А поскольку проверка не проводилась, то и основание отсутствует, так как авансовый платеж может равняться нулю в случае, если в квартале у организации не было доходов.

Данный вывод поддерживается и судебной практикой. Так, в постановлении Арбитражного суда Дальневосточного округа от 21.09.2016 № Ф03-4207/2016 по делу № А04-556/2016 суд пришел к выводу, что требовать от налогоплательщика уплаты или перечисления налога в бюджет вне рамок завершенной налоговой проверки налоговые органы не вправе.

Передача уставного капитала ПИФ

? Общество с 1 января 2017 года перешло на применение УСН с объектом налогообложения «доходы». Впоследствии общество осуществило передачу 100% уставного капитала паевому инвестиционному фонду. Утратило ли данное общество право на применение УСН?

В соответствии с пунктом 1 статьи 346.11 НК РФ упрощенная система налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

На основании пункта 2 статьи 346.12 НК РФ организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает уведомление о переходе на упрощенную систему налогообложения, доходы, определяемые в соответствии со статьей 248 НК РФ, не превысили 112,5 млн руб.

В силу подпункта 14 пункта 3 статьи 346.12 НК РФ не вправе применять упрощенную систему налогообложения организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%.

Согласно части 1 статьи 7 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее – Закон № 14-ФЗ) участниками общества могут быть граждане и юридические лица.

В части 1 статьи 10 Федерального закона от 29.11.2001 № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах» (далее – Закон № 156-ФЗ) установлено, что паевой инвестиционный фонд – обособленный имущественный комплекс, состоящий из имущества, переданного в доверительное управление управляющей компании учредителем (учредителями) доверительного управления с условием объединения этого имущества с имуществом иных учредителей доверительного управления, и из имущества, полученного в процессе такого управления, доля в праве собственности на которое удостоверяется ценной бумагой, выдаваемой управляющей компанией.

ПИФ не является юридическим лицом.

Обращаем внимание, что в соответствии с абзацем 2 части 1 статьи 10 Закона № 156-ФЗ ПИФ не является юридическим лицом.

На основании пункта 2 статьи 11 НК РФ организациями являются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации.

При этом в силу пункта 1 статьи 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Налоговом кодексе РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

Таким образом, из совокупного анализа вышеприведенных норм следует вывод, что ПИФ не признается юридическим лицом ни Законом № 156-ФЗ, ни Налоговым кодексом РФ. Соответственно, к ситуации, когда организация, применяющая УСН, передает 100% своего уставного капитала паевому инвестиционному фонду, положения подпункта 14 пункта 3 статьи 346.12 НК РФ не применяется. Значит,

в рассматриваемой ситуации общество не утратило право на применение указанного специального налогового режима.

Обратимся к позиции официальных органов по данному вопросу. Например, в письме Минфина России от 01.09.2016 № 03-11-06/2/51156 разъясняется, что при передаче 100% уставного капитала паевому инвестиционному фонду общество с ограниченной ответственностью, применяющее упрощенную систему налогообложения, не утрачивает право на ее применение.

При этом дополнительно Минфин России обращает внимание, что согласно пункту 3 статьи 11 Закона № 156-ФЗ доверительное управление ПИФ осуществляет управляющая компания путем совершения любых юридических и фактических действий в отношении составляющего его имущества, а также осуществляет все права, удостоверенные ценными бумагами, составляющими паевой инвестиционный фонд, включая право голоса по голосующим ценным бумагам.

В случае если доля управляющей компании в обществе будет составлять более 25%, такое общество не может применять упрощенную систему налогообложения. В письме Минфина России от 29.02.2012 № 03-11-06/2/36 изложена аналогичная позиция.

Обязательным условием признания в целях налогообложения расходов на приобретение основных средств является их ввод в эксплуатацию.

Реконструкция не введенного в эксплуатацию здания

? Организация, применяющая УСН с объектом «доходы минус расходы», в 2013 году построила здание, но не ввела его в эксплуатацию. В 2017 году организация осуществляет реконструкцию данного здания. Вправе ли организация учесть при определении налоговой базы за 2017 год расходы на реконструкцию?

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ при определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, а также на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств (с учетом положений пунктов 3 и 4 данной статьи).

Согласно подпункту 1 пункта 3 статьи 346.16 НК РФ расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств в период применения упрощенной системы налогообложения, на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, произведенные в указанном периоде, принимаются с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию.

Как следует из изложенного, подпункт 1 пункта 3 статьи 346.16 НК РФ закрепляет необходимое условие о вводе основных средств в эксплуатацию применительно к учету в целях налогообложения расходов не только на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, приобретенных в период применения УСН, но и на реконструкцию таких основных средств.

В силу подпункта 4 пункта 2 статьи 346.17 НК РФ расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемые в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 346.16 НК РФ, отражаются в последнее число отчетного (налогового) периода в размере уплаченных сумм. При этом указанные расходы учитываются только по основным средствам и нематериальным активам, используемым при осуществлении предпринимательской деятельности.

В письме Минфина России от 22.07.2008 № 03-11-04/2/110 указано, что обязательным условием признания в целях налогообложения расходов на приобретение

основных средств является их ввод в эксплуатацию. Поскольку налогоплательщик не ввел объект основных средств (здание) в эксплуатацию, расходы на приобретение данного объекта не могут быть учтены в целях налогообложения.

По аналогии с данным выводом можно заключить, что поскольку налогоплательщик не ввел здание в эксплуатацию, расходы на реконструкцию данного здания не могут учитываться в целях налогообложения. Правомерность данного вывода подтверждается и судебной практикой. В постановлении Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.09.2015 № 12АП-7614/2015 суд указал, что включение в состав расходов затрат на реконструкцию недвижимого имущества, не введенного в эксплуатацию, противоречит статье 346.16 НК РФ.

Статьей 346.16 НК РФ установлен закрытый перечень расходов, учитываемых для целей исчисления УСН.

Расходы на оборудование для целей ЕГАИС

? Организация, применяющая УСН, закупила оборудование для целей ЕГАИС, а именно, для учета объема оборота спиртосодержащей продукции. Учитывается ли приобретение оборудование для целей исчисления УСН?

Согласно абзацу 8 пункта 2 статьи 8 Федерального закона от 22.11.1995 № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции» (далее – Закон № 171-ФЗ) оборудование для учета объема оборота и (или) использования для собственных нужд этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции должно быть оснащено техническими средствами фиксации и передачи информации об объеме производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции в ЕГАИС.

Статьей 346.16 НК РФ установлен закрытый перечень расходов, учитываемых для целей исчисления УСН.

На основании подпункта 5 пункта 1 статьи 346.16 НК РФ при определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на материальные расходы.

В силу подпункта 2 пункта 1 статьи 254 НК РФ к материальным расходам, в частности, относятся затраты налогоплательщика на приобретение материалов, используемых на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели).

Пункт 2 статьи 346.16 НК РФ устанавливает, что расходы, указанные в пункте 1 данной статьи, принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 НК РФ.

В силу пункта 1 статьи 252 НК РФ в целях главы 25 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые

затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Поскольку можно сделать вывод о том, что расходы на приобретение оборудования для целей ЕГАИС неразрывно связаны с производственной деятельностью организации, они должны учитываться при исчислении УСН в качестве материальных расходов.

К.В. Котов, *советник государственной гражданской службы РФ 2 класса*

6-НДФЛ при получении дохода в натуральной форме

При получении налогоплательщиком дохода в натуральной форме отсутствуют дата удержания и срок перечисления НДФЛ.

? Организация выплачивает физическому лицу доход в натуральной форме. Как ей заполнить расчет по форме 6-НДФЛ в виду того, что в данном случае отсутствуют дата удержания налога и срок его перечисления.

В соответствии с абзацем 3 пункта 2 статьи 230 НК РФ, налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (далее – расчет по форме 6-НДФЛ), за первый квартал, полугодие, девять месяцев – не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, за год – не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, форматам и в порядке, утвержденном приказом ФНС России от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@.

Даты по строкам 100-120 раздела 2 расчета по форме 6-НДФЛ заполняется в формате <ДД.ММ.ГГГГ>. Вместе с тем, например, при получении налогоплательщиком дохода в натуральной форме в виду отсутствия даты удержания и срока перечисления налога на доходы физических лиц при заполнении строк 110 и 120 раздела 2 расчета по форме 6-НДФЛ допускается проставление нулей: «00.00.0000». Заполненный данным образом расчет по форме 6-НДФЛ будет принят налоговым органом в общеустановленном порядке.

Как отразить не удержанный налог

? Организация является для физических лиц источником дохода в виде материальной выгоды и доходов в натуральной форме. Как ей заполнить расчет по форме 6-НДФЛ?

Согласно абзацу 3 пункта 2 статьи 230 НК РФ налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета расчет по форме 6-НДФЛ за первый квартал, полугодие, девять месяцев – не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, за год – не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, форматам и в порядке, утвержденным приказом ФНС России от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@.

По строке 080 «Сумма налога, не удержанная налоговым агентом» раздела 1 расчета по форме 6-НДФЛ указывается общая сумма налога, не удержанная на отчетную дату налоговым агентом, нарастающим итогом с начала налогового периода, с учетом положений пункта 5 статьи 226 и пункта 14 статьи 226.1 НК РФ.

По данной строке отражается общая сумма налога, не удержанная налоговым агентом с полученных физическими лицами доходов в натуральной форме и в виде материальной выгоды при отсутствии выплаты иных доходов в денежной форме.

Ставка налога при командировке за границу

Организация отправляет сотрудника в командировку за границу. В каком порядке облагаются НДФЛ положенные этому сотруднику выплаты?

На основании положений пункта 2 статьи 207 НК РФ налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. При этом положения этого пункта не содержат указания на начальные или конечные даты для отсчета 12-месячного периода, в пределах которого учитывается количество дней пребывания налогоплательщика в Российской Федерации.

Из письма Минфина России от 18.04.2007 № 01-СШ/19, направленного в адрес ФНС России, следует:

1) обязанность производить упомянутый выше отсчет от даты получения дохода от работы по найму в Российской Федерации в случае выплаты такого дохода налоговым агентом – российским работодателем, удерживающим соответствующую сумму налога по ставкам 13 или 30 процентов на основании положений статьи 226 НК РФ;
2) при исполнении налогоплательщиком обязанности по самостоятельному исчислению и уплате налога с полученных им доходов за соответствующий налоговый период (календарный год) на основании положений статей 228 и 229 НК РФ, в том числе с доходов, получаемых от источников за пределами России, налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней за период с 1 января по 31 декабря соответствующего календарного года.

Из положений международных договоров Российской Федерации об избежании двойного налогообложения следует, что физическое лицо может рассматриваться в качестве налогового резидента России, если оно располагает в ней постоянным жилищем. При этом наличие постоянного жилища подтверждается фактом нахождения жилого объекта в собственности либо действующей постоянной регистрацией по месту жительства в России. При наличии постоянного жилища в обоих договаривающихся государствах резидентство физического лица определяется по месту нахождения центра его жизненных интересов (прежде всего членов семьи).

При этом распределение налоговых прав договаривающихся государств (Российской Федерации и страны, в которой осуществляется трудовая деятельность) в отношении доходов от работы по найму производится на основании положений специальных статей упомянутых выше договоров, аналогичных содержащимся в статье 14 Типового соглашения, утвержденного постановлением Правительства РФ от 24.02.2010 № 84.

Средняя заработная плата, ежемесячно выплачиваемая работнику российским работодателем за время исполнения им трудовых обязанностей за границей в командировке, может облагаться налогом в Российской Федерации по ставке 13 или 30 процентов в зависимости от продолжительности такой командировки.

В то же время, согласно положениям пункта 3 статьи 217 НК РФ суточные в пределах сумм, эквивалентных 2500 руб. за каждый день пребывания в загранкомандировке, не подлежат в Российской Федерации налогообложению независимо от налогового статуса их получателя.

Физическое лицо может рассматриваться в качестве налогового резидента России, если оно располагает в ней постоянным жилищем.

Физическому лицу переданы права требования

Организация ликвидируется. В счет погашения задолженности перед физическим лицом ему переданы права требования по договорам займа. Нужно ли в этой ситуации исчислить НДФЛ?

В соответствии с пунктом 1 статьи 210 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ.

При рассмотрении вопроса о наличии оснований для отнесения приобретенных налогоплательщиком прав требования по договорам займа к доходам в натуральной форме следует, в частности, учитывать, что статья 211 НК РФ, устанавливающая особенности определения налоговой базы при получении доходов в натуральной форме, не содержит исчерпывающего перечня доходов, относящихся к таким доходам.

Так, согласно пункту 1 статьи 211 НК РФ в качестве дохода в натуральной форме рассматриваются полученные налогоплательщиком от организаций и индивидуальных предпринимателей товары (работы, услуги) и иное имущество.

Вместе с тем подпунктом 1 пункта 2 статьи 211 НК РФ к доходам, полученным в натуральной форме, отнесены также приобретенные налогоплательщиком имущественные права, полностью или частично оплаченные за него организациями или индивидуальными предпринимателями.

К этому же виду доходов могут быть отнесены и доходы в виде полученной при ликвидации организации дебиторской задолженности, которые не относятся к доходам в денежной форме или в виде материальной выгоды, но отвечают определению дохода, данному в статье 41 НК РФ, как экономической выгоды в денежной или натуральной форме.

При этом согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 223 НК РФ при получении дохода в натуральной форме дата фактического получения дохода определяется как день передачи таких доходов.

При получении дохода в натуральной форме дата фактического получения дохода определяется как день передачи таких доходов.

Списание безнадежной задолженности физических лиц с баланса организации

? Банк списал с баланса безнадежную задолженность физических лиц по выданным кредитам. Является ли банк в этом случае налоговым агентом? Как поступить, если впоследствии задолженность будет погашена?

В соответствии с положениями пункта 2 статьи 230 НК РФ налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации (далее – сведения по форме 2-НДФЛ), и расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (далее – расчет по форме 6-НДФЛ), по форме, форматам и в порядке, которые утверждены федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Согласно подпункту 5 пункта 1 статьи 223 НК РФ дата фактического получения дохода в виде списания безнадежной задолженности физических лиц с баланса организации определяется как день списания в установленном порядке безнадежного долга с баланса организации.

При получении указанного дохода кредитная организация на основании пункта 1 статьи 226 НК РФ признается налоговым агентом и должна исполнять обязанности, предусмотренные для налоговых агентов статьями 226 и 230 НК РФ.

В случае отсутствия выплат налогоплательщику каких-либо доходов в денежной форме, за счет которых можно удержать исчисленную сумму налога, кредитная организация в соответствии с пунктом 5 статьи 226 НК РФ обязана в установленном порядке письменно сообщить налогоплательщику

и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме налога.

После письменного сообщения налоговым агентом налогоплательщику и налоговому органу по месту учета о невозможности удержать налог на доходы физических лиц обязанность по уплате налога возлагается на физическое лицо, а обязанность налогового агента по удержанию соответствующих сумм налога на доходы физических лиц прекращается.

В соответствии со статьями 228 и 229 НК РФ физическое лицо самостоятельно уплачивает налог на доходы физических лиц и представляет в налоговый орган по месту жительства налоговую декларацию по налогу на доходы физических лиц.

Если задолженность заемщиком будет впоследствии погашена, то налоговый агент обязан представить в налоговый орган уточненные сведения по форме 2-НДФЛ и расчет по форме 6-НДФЛ. Уточненный расчет по форме 6-НДФЛ заполняется путем уменьшения строк 020, 040, 080 раздела 1 расчета по форме 6-НДФЛ на сумму дохода в виде списания безнадежной задолженности и не удержанную сумму налога. При этом данная операция в виду отсутствия дохода физического лица по строкам 100 – 140 раздела 2 расчета по форме 6-НДФЛ не отражается. В данной ситуации возврат суммы самостоятельно уплаченного физическим лицом налога на доходы физических лиц осуществляется в соответствии со статьей 78 НК РФ.

Сумма налога на доходы физических лиц, исчисленная с дивидендов удерживается при их фактической выплате.

В случае если налог на доходы физических лиц удержан кредитной организацией, а впоследствии задолженность будет уплачена заемщиком в добровольном порядке, кредитная организация как налоговый агент должна будет возвратить сумму излишне удержанного налога в порядке, установленном статьей 231 НК РФ, а также представить в налоговый орган уточненные сведения по форме 2-НДФЛ и расчет по форме 6-НДФЛ.

Уточненный расчет по форме 6-НДФЛ заполняется путем уменьшения строк 020, 040, 070 раздела 1 расчета по форме 6-НДФЛ на сумму дохода в виде списания безнадежной задолженности и соответствующую сумму налога. При этом данная операция в виду отсутствия дохода физического лица по строкам 100 – 140 раздела 2 расчета по форме 6-НДФЛ не отражается.

6-НДФЛ при выплате дивидендов

? Организация выплачивает дивиденды. При этом сумма дивидендов выплачена 20 июня 2017 года, а налог с этой суммы уплачен 20 июля 2017 года. Как отразить это в расчете по форме 6-НДФЛ?

В соответствии со статьей 214 и пунктом 7 статьи 226.1 НК РФ, сумма налога на доходы физических лиц, исчисленная с дивидендов удерживается при их фактической выплате. Согласно подпункту 3 пункта 9 статьи 226.1 НК РФ налоговый агент уплачивает удержанный у налогоплательщика налог в срок не позднее одного месяца с даты выплаты денежных средств (передачи ценных бумаг).

В случае если налоговый агент производит операцию в одном периоде, а завершает ее в другом периоде, данная операция отражается в разделе 2 расчета по форме 6-НДФЛ в том периоде, в котором завершена.

Если физическому лицу 20 июня 2017 года выплачены дивиденды (допустим, в размере 10 000 руб.), а налог на доходы физических лиц (1300 руб.) перечислен 20 июля 2017 года, данная операция отражается по строкам 020, 040, 070 раздела 1 расчета по форме 6-НДФЛ за полугодие 2017 года.

Кроме того, данная операция подлежит отражению в разделе 2 расчета по форме 6-НДФЛ за девять месяцев 2017 года следующим образом:

- по строке 100 указывается 20.06.2017;
- по строке 110 – 20.06.2017;
- по строке 120 – 20.07.2017;

- по строке 130 – 10000;
- по строке 140 – 1300.

Отчетность по обособленным подразделениям

? У организации в Москве есть несколько обособленных подразделений, которые находятся на территориях, подведомственных разным налоговым инспекциям. Воспользовавшись положением статьи 83 НК РФ, организация встала на учет по месту нахождения одного из подразделений. Как при этом организации представлять отчетность по НДФЛ и уплачивать его?

В соответствии с абзацем 3 пункта 4 статьи 83 НК РФ в случае, если несколько обособленных подразделений организации находятся в одном муниципальном образовании, городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе на территориях, подведомственных разным налоговым органам, постановка организации на учет может быть осуществлена налоговым органом по месту нахождения одного из ее обособленных подразделений, определяемого этой организацией самостоятельно.

Таким образом, пунктом 4 статьи 83 НК РФ установлено право выбора налогового органа для постановки на учет организации по месту нахождения одного из обособленных подразделений, если несколько обособленных подразделений организации находятся в одном муниципальном образовании на территории, подведомственной разным налоговым органам.

Согласно пункту 1 статьи 226 НК РФ российские организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, признаются налоговыми агентами и обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить исчисленную сумму налога. При этом налоговые агенты – российские организации, имеющие обособленные подразделения, обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы налога в бюджет как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения (п. 7 ст. 226 НК РФ).

Российские организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, признаются налоговыми агентами.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по месту нахождения обособленного подразделения организации, определяется исходя из суммы дохода, подлежащего налогообложению, начисляемого и выплачиваемого работникам этого обособленного подразделения, а также исходя из сумм доходов, начисляемых и выплачиваемых по договорам гражданско-правового характера, заключенным с физическими лицами обособленным подразделением (уполномоченными лицами обособленного подразделения) от имени такой организации.

В соответствии с положениями пункта 2 статьи 230 НК РФ налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации (сведения по форме 2-НДФЛ), а также расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (расчет по форме 6-НДФЛ).

Таким образом, сумма налога на доходы физических лиц, исчисленного и удержанного с доходов работников обособленных подразделений, заключивших с организацией трудовые договоры, должна быть перечислена в бюджет по месту постановки на учет организации по месту нахождения каждого из обособленных подразделений. Отчетность же по НДФЛ в отношении работников всех обособленных подразделений организация должна представить по месту своего учета, то есть в рассматриваемом случае – по месту нахождения выбранного организацией обособленного подразделения.

Зарплата и пособие в одном периоде

? За май 2017 года организация начислила сотруднику зарплату (12 000 руб.), выплата которой состоялась 15 июня. Также в мае сотруднику было начислено пособие по временной нетрудоспособности (3000 руб.), которое выплачено вместе с заработной платой. Как отразить эти операции в расчете 6-НДФЛ?

В соответствии с абзацем 3 пункта 2 статьи 230 НК РФ, налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (далее – расчет по форме 6-НДФЛ), за первый квартал, полугодие, девять месяцев – не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, за год – не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, форматам и в порядке, утвержденном приказом ФНС России от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@.

Раздел 1 расчета по форме 6-НДФЛ заполняется нарастающим итогом за первый квартал, полугодие, девять месяцев и год. В разделе 2 расчета по форме 6-НДФЛ за соответствующий отчетный период отражаются те операции, которые произведены за последние три месяца отчетного периода.

Строка 100 раздела 2 «Дата фактического получения дохода» заполняется с учетом положений статьи 223 НК РФ, строка 110 раздела 2 «Дата удержания налога» заполняется с учетом положений пункта 4 статьи 226 и пункта 7 статьи 226.1 НК РФ, строка 120 раздела 2 «Срок перечисления налога» заполняется с учетом положений пункта 6 статьи 226 и пункта 9 статьи 226.1 НК РФ.

В соответствии с пунктом 2 статьи 223 НК РФ датой фактического получения дохода в виде оплаты труда признается последний день месяца, за который налогоплательщику был начислен доход за выполнение трудовых обязанностей в соответствии с трудовым договором.

Дата фактического получения доходов в виде пособий по временной нетрудоспособности определяется в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 223 НК РФ как день выплаты этих доходов, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц.

Дата фактического получения доходов в виде пособия по временной нетрудоспособности определяется как день выплаты этих доходов.

Согласно пункту 4 статьи 226 НК РФ налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате с учетом особенностей, установленных данным пунктом.

При этом налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода. При выплате налогоплательщику доходов в виде пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком) и в виде оплаты отпусков налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее последнего числа месяца, в котором производились такие выплаты (п. 6 ст. 226 НК РФ).

С учетом приведенного примера, расчет по форме 6-НДФЛ за полугодие 2017 года заполняется следующим образом:

1) в разделе 1 операции по выплате доходов в виде заработной платы и пособий по временной нетрудоспособности отражаются в строках 020, 040, 070;
2) операция по выплате заработной платы за май 2017 года в разделе 2 отражается:
- по строке 100 – 31.05.2017;
- по строке 110 – 15.06.2017;
- по строке 120 – 16.06.2017;
- по строке 130 – 12000;
- по строке 140 – 1560.

3) операция по выплате пособия по временной нетрудоспособности в разделе 2 отражается:
- по строке 100 – 15.06.2017;
- по строке 110 – 15.06.2017;
- по строке 120 – 30.06.2017;
- по строке 130 – 3000;
- по строке 140 – 390.

Д.В. Осипов, *советник государственной гражданской службы РФ 2 класса*

Продажа квартиры, приобретенной в 2016 году

? Физическое лицо в 2015 году заключило с застройщиком договор на приобретение квартиры. Государственная регистрация права собственности на квартиру состоялась в начале 2016 года. Квартира была приобретена с инвестиционной целью. Через 4 года физическое лицо планирует продать ее. Будет ли оно освобождено от уплаты налога на доходы физических лиц?

Д.В. Осипов

Поскольку государственная регистрация права собственности на квартиру состоялась в 2016 году, то для освобождения от уплаты налога на доходы физических лиц доходов, получаемых физическим лицом от продажи квартиры, квартира должна находиться в собственности физического лица не менее пяти лет.

С 1 января 2016 года глава 23 НК РФ дополнена статьей 217.1 «Особенности освобождения от налогообложения доходов от продажи объектов недвижимого имущества» НК РФ, а пункт 17.1 статьи 217 НК РФ изложен в новой редакции. Данные изменения вступили в силу с 1 января 2016 года и применяются в отношении объектов недвижимого имущества, приобретенных в собственность после 1 января 2016 года (пункты 2 и 3 статьи 4 Федерального закона от 29.11.2014 № 382-ФЗ).

Так, согласно пункту 17.1 статьи 217 НК РФ не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) доходы, получаемые физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за соответствующий налоговый период, в частности, от продажи объектов недвижимого имущества, а также долей в указанном имуществе с учетом особенностей, установленных статьей 217.1 НК РФ.

В соответствии с пунктами 1 и 2 статьи 217.1 НК РФ освобождение от налогообложения доходов, указанных в абзаце 2 пункта 17.1 статьи 217 НК РФ, получаемых физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за соответствующий налоговый период, а также определение налоговой базы при продаже недвижимого имущества осуществляется с учетом особенностей, установленных статьей 217.1 НК РФ.

Если иное не установлено статьей 217.1 НК РФ, доходы, получаемые налогоплательщиком от продажи объекта недвижимого имущества, освобождаются от налогообложения при условии, что такой объект находился в собственности налогоплательщика в течение минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества и более.

Пунктом 3 статьи 217.1 НК РФ определено, что в целях статьи 217.1 НК РФ минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет три года для объектов недвижимого имущества, в отношении которых соблюдается хотя бы одно из трех условий, установленных в пункте 3 статьи 217.1 НК РФ. В случаях, не указанных в пункте 3 статьи 217.1 НК РФ, минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества составляет пять лет (п. 4 ст. 217.1 НК РФ).

Приобретение квартиры не поименовано в пункте 3 статьи 217.1 НК РФ и, следовательно, минимальный предельный срок владения ею в данном случае составляет пять лет.

При этом согласно пункту 17.1 статьи 217 НК РФ (в редакции, действовавшей до 1 января 2016 года) не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) доходы, получаемые физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за соответствующий налоговый период от продажи, в частности, квартир, находившихся в собственности налогоплательщика три года и более.

В соответствии с пунктом 2 статьи 223 ГК РФ в случаях, когда отчуждение имущества подлежит государственной регистрации, право собственности у приобретателя возникает с момента такой регистрации, если иное не установлено законом.

Поскольку в силу указанного выше положения Гражданского кодекса РФ право собственности у приобретателя квартиры возникает с момента государственной регистрации, то для покупателя квартиры все будет зависеть от даты государственной регистрации права собственности на квартиру. Если государственная регистрация права собственности на квартиру состоялась в 2015 году, то для освобождения от уплаты налога на доходы физических лиц доходов, получаемых физическим лицом от продажи квартиры, квартира должна находиться в собственности физического лица не менее трех лет. Если же государственная регистрация права собственности на квартиру состоялась в 2016 году, то для освобождения от уплаты налога на доходы физических лиц доходов, получаемых физическим лицом от продажи квартиры, квартира должна находиться в собственности физического лица не менее пяти лет.

Кроме того, следует отметить, что пунктом 6 статьи 217.1 НК РФ предусмотрена возможность законом субъекта Российской Федерации вплоть до нуля для всех или отдельных категорий налогоплательщиков и (или) объектов недвижимого имущества уменьшить, в частности, минимальный предельный срок владения объектом недвижимого имущества, указанный в пункте 4 статьи 217.1 НК РФ.

В случаях, когда отчуждение имущества подлежит государственной регистрации, право собственности у приобретателя возникает с момента такой регистрации.

Проценты по договору банковского вклада

? Физическое лицо 11 июня 2014 года заключило рублевый договор банковского вклада в банке, находящемся на территории Российской Федерации, сроком на 3 года. Срок возврата вклада – 12 июня 2017 года. Данным договором предусмотрена ежемесячная выплата процентов. Ставка по договору банковского вклада составляет 15% годовых. Возникает ли у физического лица в период действия договора банковского вклада доход в виде процентов, подлежащий налогообложению налогом на доходы физических лиц?

Все зависит от ставки рефинансирования Банка Росси и ставки по договору банковского вклада. Если процент по договору банковского вклада не превышает ставку рефинансирования Банка России, увеличенную на пять процентных пунктов, то дохода для налогообложения налогом на доходы физических лиц у физического лица не возникает. В определенном случае для освобождения от уплаты налога процент по договору банковского вклада не должен превышать ставку рефинансирования Банка России, увеличенную на десять процентных пунктов.

Согласно пункту 1 статьи 214.2 НК РФ в отношении доходов в виде процентов, получаемых по вкладам в банках, находящихся на территории Российской Федерации, налоговая база определяется как превышение суммы процентов, начисленной в соответствии с условиями договора, над суммой процентов, рассчитанной по рублевым вкладам исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной на пять процентных пунктов, действующей в течение периода, за который начислены указанные проценты.

В соответствии с пунктом 2 стать 224 НК РФ налоговая ставка устанавливается в размере 35% в отношении, в частности, процентных доходов по вкладам в банках, находящихся на территории Российской Федерации, налоговая база по которым определяется в соответствии со статьей 214.2 НК РФ.

Следовательно, если процент по договору банковского вклада не превышает ставку рефинансирования Банка России, увеличенную на пять процентных пунктов, то дохода для налогообложения налогом на доходы физических лиц

у физического лица не возникает. Если же процент по договору банковского вклада превышает ставку рефинансирования Банка России, увеличенную на пять процентных пунктов, то у физического лица возникает доход для налогообложения налогом на доходы физических лиц, к которому применяется повышенная ставка налога в размере 35%.

При этом доход у физического лица возникает лишь с положительной разницы между ставкой по договору банковского вклада и увеличенной на пять процентных пунктов ставкой рефинансирования Банка России. Аналогичный вывод можно сделать из письма Минфина России от 04.12.2015 № 03-04-05/71312.

С 1 января 2016 года Банком России не устанавливается самостоятельное значение ставки рефинансирования Банка России.

Что касается самой ставки рефинансирования Банка России, то следует отметить, что согласно пунктам 1 и 2 Указания Банка России от 11.12.2015 № 3894-У с 1 января 2016 года значение ставки рефинансирования Банка России приравнивается к значению ключевой ставки Банка России, определенному на соответствующую дату. С 1 января 2016 года Банком России не устанавливается самостоятельное значение ставки рефинансирования Банка России.

Из пункта 1 Указания Банка России от 13.09.2012 № 2873-У следует, что начиная с 14 сентября 2012 года ставка рефинансирования Банка России устанавливается в размере 8,25 процента годовых. Следовательно, эта ставки применялась в период с 14 сентября 2012 года по 31 декабря 2015 года.

Ключевая ставка Банка России, применявшаяся на 1 января 2016 года, равна 11% (Информация Банка России от 31.07.2015). В дальнейшем ключевая ставка снижалась:

- 14 июня – 18 сентября 2016 года – 10,5% (Информация Банка России от 10.06.2016);
- 19 сентября 2016 года – 26 марта 2017 года – 10% (Информация Банка России от 16.09.2016);
- 27 марта – 1 мая 2017 года – 9,75% (Информация Банка России от 24.03.2017);
- со 2 мая 2017 года – 9,25% (Информация Банка России от 28.04.2017).
- с 19 июня 2017 года – 9% (Информация Банка России от 16.06.2017).

Далее следует отметить, что согласно пункту 3 статьи 214.2 НК РФ в отношении доходов в виде процентов по рублевым вкладам в банках, находящихся на территории Российской Федерации, начисленных за период с 15 декабря 2014 года по 31 декабря 2015 года, при определении налоговой базы ставка рефинансирования Центрального банка Российской Федерации увеличивается на десять процентных пунктов.

Данное положение применяется не только к договорам банковского вклада, заключенным в период с 15 декабря 2014 года по 31 декабря 2015 года. Аналогичный вывод можно сделать из письма Минфина России от 14.07.2015 № 03-04-05/40381.

Получается, что в период с 11 июня по 14 декабря 2014 года у физического лица возникает доход для налогообложения налогом на доходы физических лиц, к которому применяется повышенная ставка налога в размере 35%, поскольку процент по договору банковского вклада превышает ставку рефинансирования Банка России, увеличенную на пять процентных пунктов. При этом доход у физического лица возникает лишь с такого превышения на 1,75 процентных пункта (15 – (8,25 + 5)).

В период с 15 по 31 декабря 2015 года дохода у физического лица не возникает, поскольку процент по договору банковского вклада (15) не превышает ставку рефинансирования Банка России, увеличенную на десять процентных пунктов (10 + 8,25).

Что касается периода с 1 января 2016 года по 12.06.2017, то у физического лица дохода возникает налогооблагаемый доход начиная с 19 сентября 2016 года. Проведем расчеты:

- с 1 января по 13 июня 2016 года - 11 + 5 = 16 – ставка по договору не превышает установленный лимит;
- с 14 июня по 18 сентября 2016 года - 10,5 + 5 = 15,5 – ставка по договору не превышает установленный лимит;
- с 19 сентября 2016 года по 26 марта 2017 года – 10 + 5 = 15 – ставка по договору равна ставке рефинансирования, но налогооблагаемого дохода нет;
- с 27 марта по 1 мая 2017 года – 9,75 + 5 = 14,75 - ставка по договору превышает установленный лимит на 0,25%;
- со 2 мая по 12 июня 2017 года – 9,25 + 5 = 14,25 - ставка по договору превышает установленный лимит на 0,75%.

Доход по сберегательному сертификату

? Физическое лицо приобрело в банке сберегательный (депозитный) сертификат. Подлежат ли налогообложению налогом на доходы физических лиц доходы в виде процентов, выплачиваемые физическому лицу банком по такому сберегательному сертификату, и если да, то по правилам какой статьи?

В соответствии с пунктом 1 статьи 844 ГК РФ сберегательный (депозитный) сертификат является ценной бумагой, удостоверяющей сумму вклада, внесенного в банк, и права вкладчика (держателя сертификата) на получение по истечении установленного срока суммы вклада и обусловленных в сертификате процентов в банке, выдавшем сертификат, или в любом филиале этого банка.

С одной стороны, поскольку сберегательный (депозитный) сертификат является ценной бумагой, то при налогообложении налогом на доходы физических лиц доходов в виде процентов по нему необходимо руководствоваться статьей 214.1 НК РФ, которой установлены особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на доходы по операциям с ценными бумагами и по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок.

С другой стороны, есть противоположное мнение, основанное на том, что сберегательный (депозитный) сертификат аналогичен договору банковского вклада и, следовательно, при налогообложении доходов в виде процентов по нему необходимо руководствоваться статьей 214.2 НК РФ, которой определены особенности определения налоговой базы при получении доходов в виде процентов, получаемых по вкладам физических лиц в банках, находящихся на территории Российской Федерации.

У сберегательного (депозитного) сертификата и договора банковского вклада много сходств.

Придерживаясь второго мнения, отмечу, что действительно у сберегательного (депозитного) сертификата и договора банковского вклада много сходств, что позволяет к доходам в виде процентов, выплачиваемых физическому лицу банком по сберегательному (депозитному) сертификату, применять особый порядок налогообложения аналогичный тому, который применяется для вкладов физических лиц в банках.

Так, оба инструмента содержатся в одной и той же 44 главе «Банковский вклад» ГК РФ и подразумевают под собой внесение на возвратной основе в банк под проценты денежных средств. В случае досрочного предъявления сберегательного (депозитного) сертификата к оплате банком (расторжения договора банковского вклада) физическому лицу по ним выплачиваются сумма вклада и проценты, выплачиваемые по вкладам до востребования. Как и договор банковского вклада сберегательный (депозитный) сертификат может быть именным.

Вклад, удостоверенный сберегательным сертификатом, безусловно, если речь идет об именном, а не предъявительском сберегательном (депозитном) сертификате, как и вклад, открытый на основании договора банковского вклада, подлежит страхованию в соответствии с Федеральным законом от 23.12.2003 № 177-ФЗ «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации».

Кроме того, аналогичный вывод можно сделать из письма Минфина России от 17.11.2015 № 03-04-07/66314, а также из совместно подготовленного Госналогслужбой России и Минфином России письма от 08.12.1993 № НП-4-01/196н и № 142, в котором говорится, что доходы физических лиц по сберегательным сертификатам подоходным налогом не облагаются.

Несмотря на то что в последнем письме вывод сделан на основе законодательства, действовавшего до вступления в силу главы 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ, сегодня он позволяет понять ранее сформированную позицию в отношении налогообложения доходов в виде процентов, выплачиваемых физическому лицу банком по сберегательному (депозитному) сертификату.

В связи с этим считаю, что при налогообложении доходов в виде процентов по сберегательному (депозитному) сертификату необходимо руководствоваться статьей 214.2 НК РФ, из пункта 1 которой следует, что такие доходы подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц только в случае, если процентная ставка по сберегательному (депозитному) сертификату превысит ставку рефинансирования Банка России, увеличенную на пять процентных пунктов.

А.М. Рабинович, *руководитель Управления бухгалтерского и налогового консалтинга ООО «ФинЭкспертиза», канд. ист. наук*

Как определить амортизационную группу для основных средств, бывших в употреблении

С 1 января 2017 года Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, действует в новой редакции. В целом переход к новой версии указанной классификации больших проблем бухгалтерам не принес, в том числе благодаря разъяснениям Минфина России. Однако вопрос о том, как определить амортизационную группу для основных средств, бывших в употреблении, не всегда ясен.

А.М. Рабинович

Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы (далее – Классификация), утверждена постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 (далее – Постановление № 1). Изменения в Классификацию внесены постановлением Правительства РФ от 07.07.2016 № 640 (далее – Постановление № 604).

Согласно пункту 12 статьи 258 НК РФ приобретенные организацией объекты амортизируемого имущества, бывшие в употреблении, включаются в состав той амортизационной группы (подгруппы), в которую они были включены у предыдущего собственника. Предположим ситуацию: в 2017 году приобретено основное средство, бывшее в употреблении, которое согласно Классификации в редакции Постановления № 1 попадало в одну амортизационную группу, а согласно Классификации в редакции Постановления № 604 попадает в иную группу. Как поступить новому собственнику?

Согласно пункту 2 Постановления № 604, оно вступило в силу с 1 января 2017 года. Исходя из пункта 1 статьи 258 НК РФ это означает, что новая редакция Классификации касается основных средств, вводимых в эксплуатацию в 2017 году. При этом ни Постановление № 640, ни новая редакция Классификации, ни разъяснения Минфина России о порядке их применения (письма от 14.11.2016 № 03-03-06/1/66701, от 08.11.2016 № 03-03-РЗ/65124, от 06.10.2016 № 03-05-05-01/58129) не содержат указаний о том, как применять новые нормы к основным средствам, приобретаемым и вводимым в эксплуатацию в 2017 году в качестве бывших в употреблении. В общем случае на такие основные средства должна в полной мере распространяться новая редакция Классификации.

Иными словами, при вводе в 2017 году в эксплуатацию любых основных средств, в том числе и бывших в употреблении, амортизационная группа для целей установления срока полезного использования должна определяться в соответствии с новой редакцией Классификации.

В то же время пункт 12 статьи 258 НК РФ, согласно которому приобретенные организацией объекты амортизируемого имущества, бывшие в употреблении, включаются в состав той амортизационной группы (подгруппы), в которую они были включены у предыдущего собственника, является специальной нормой, которая регулирует ситуацию ввода в эксплуатацию основных средств, бывших в употреблении. Потому эта норма является приоритетной по отношению к общему порядку определения амортизационной группы основных средств, вводимых в эксплуатацию в 2017 году.

Соответственно, по мнению автора, при возникновении ситуации (коллизии), о которой идет речь, приоритет должен быть отдан данным предыдущего собственника о правомерно определенной им амортизационной группе, а не новой редакции Классификации. (О приоритете специальных норм перед общими см., в частности, документы Конституционного суда РФ: определения от 19.07.2016 № 1691-О, от 17.02.2015

№ 262-О, постановления от 14.05.2015 № 9-П, от 19.11.2012 № 27-П и др.).

В качестве косвенных подтверждений указанного вывода можно привести следующие аргументы.

1. Согласно пункту 7 статьи 258 НК РФ при определении срока полезного использования основных средств, бывших в употреблении, можно учесть срок эксплуатации их предыдущими собственниками. Совокупность пунктов 7 и 12 статьи 258 НК РФ дает основания считать, что Налоговый кодекс РФ рассматривает основные средства как имеющие единый жизненный цикл, не прерывающийся со сменой собственника, то есть как единожды введенных в эксплуатацию первым собственником.

Соответственно, как представляется, смена собственников и последующий ввод ими приобретенных основных средств в эксплуатацию не должен менять налоговые параметры этих основных средств, определенные при первоначальном принятии их к учету, в том числе амортизационную группу. Особенно в ситуации, когда согласно учетной политике налогоплательщика срок полезного использования основных средств, бывших в эксплуатации, определяется как установленный предыдущим собственником этих основных средств срок их полезного использования, уменьшенный на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущим собственником (п. 7 ст. 258 НК РФ).

2. Разъяснения Минфина России о порядке применения новой редакции Классификации относятся ко всем без исключения основным средствам, то есть, в том числе и к бывшим в употреблении. Но тем самым на них распространяется и сделанный во всех приведенных письмах Минфина России вывод о том, что в отношении основных средств, введенных в эксплуатацию до 1 января 2017 года, применяется срок полезного использования, определенный налогоплательщиком при вводе их в эксплуатацию.

Основан этот вывод на том, что с учетом пунктов 2-5 статьи 5 НК РФ Постановление № 640, а следовательно, и вся новая редакция Классификации обратной силы не имеет, то есть не распространяется на основные средства, введенные в эксплуатацию до 2017 года.

А именно таковыми – введенным в эксплуатацию до 2017 года, как следует из пункта 1 этой статьи, могут считаться, с точки зрения автора, и основные средства, бывшие в эксплуатации, и у нового собственника, вводящего их в эксплуатацию в 2017 году.

3. Возьмем ситуацию, когда после произведенных в 2017 году дополнительных капитальных вложений в основное средство рассматривается вопрос об увеличении срока его полезного использования. Как известно, увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство (п. 1 ст. 258 НК РФ). На предельный срок какой амортизационной группы следует ориентироваться, если «до» и «с» 2017 года основное средство относится к разным амортизационным группам?

Налоговый кодекс РФ рассматривает основные средства как имеющие единый жизненный цикл, не прерывающийся со сменой собственника.

Согласно позиции Минфина России, в случае если реконструкция, модернизация или техническое перевооружение объекта основных средств будет произведена после вступления в силу Постановления № 640, налогоплательщик вправе увеличить срок полезного использования такого основного средства только в пределах той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство (письмо от 11.11.2016 № 03-03-06/1/66200).

То есть и здесь видим позицию о неизменности амортизационной группы, к которой основное средство было отнесено при первоначальном вводе в эксплуатацию.

Если же предыдущий собственник определил амортизационную группу неправильно, то при вводе в эксплуатацию приобретенных у него основных средств эта ошибка должна быть исправлена (определения Верховного суда РФ от 13.09.2016 № 304-КГ16-11024, от 01.04.2015 № 304-КГ15-1793). При исправлении, как вытекает из вышесказанного, следует исходить из редакции Классификации, действовавшей на момент первоначального ввода основного средства в эксплуатацию (первым собственником).

Что касается риска споров с налоговым органом в рассматриваемой ситуации ввиду ее определенной неясности, то они зависят от направления изменения амортизационной группы. Если (что в связи с техническим прогрессом,

Баженов А.А., Косинец Т.В. Новации бухгалтерского учета амортизации основных средств // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). –2017.– № 3. – С. 9-12.

казалось бы, должно быть чаще) она изменяется в сторону уменьшения, то есть сокращения сроков полезного использования основного средства, ведущего к увеличению сумм его амортизации (при условно одной и той же первоначальной стоимости), относимых на расходы для целей налога на прибыль в отчетном (налоговом) периоде, то предложенный автором вариант минимизирует вероятность споров. При изменении амортизационной группы в сторону ее повышения этот вариант увеличивает вероятность споров с налоговым органом.

Постановление № 604 дает примеры изменения амортизационной группы в обоих направлениях. Так, ограды металлические «опустились» из 8-й в 6-ю амортизационную группу, а некоторое оборудование связи – «поднялось» из 7-й в 8-ю амортизационную группу, автомобили грузовые общего назначения грузоподъемностью свыше 3,5 до 5 т – из 4-й в 5-ю.

А.А. Родионов, *налоговый эксперт*

Обзор арбитражной практики: май-июнь 2017 года

Вычет возможен и при неверной расшифровки подписи в счете-фактуре

Неточная расшифровка подписи не мешает проверить данные об участниках сделки, закупленном товаре, сумме НДС и т.п.

Если счет-фактура подписан руководителем контрагента, но в расшифровке подписи указана фамилия другого сотрудника, то «входной» НДС не может быть принят к вычету. Так посчитали налоговые инспекторы, не обратив внимания на то, что в счете-фактуре просто была допущена опечатка. Достоверность документа и реальность сделки подтверждена письмом поставщика, где подчеркнуто: счет-фактура завизирован руководителем, действующим в рамках своих полномочий. Поэтому АС Московского округа признал законность вычета (постановление от 29.05.2017 № А40-98944/16-108-828).

Кроме того, неточная расшифровка подписи не мешает проверить данные об участниках сделки, закупленном товаре, сумме НДС и т.п. Раз проверка возможна, то отказ в вычете противоречит пункту 2 статьи 169 НК РФ и письму Минфина России от 27.03.2017 № 03-07-11/17396.

Суд не признает налоги уплаченными, если фирма могла знать о проблемах банка

Фирма предъявила платежные поручения на перечисление налогов, но они не были исполнены банком (из-за недостаточности средств на корсчете банка и последующего отзыва лицензии). Компания полагала, что поскольку на ее расчетном счете был достаточный денежный остаток на день платежа, то на основании подпункта 1 пункта 3 статьи 45 НК РФ ее обязанность по уплате налогов нужно считать исполненной.

Однако АС Московского округа указал: правило подпункта 1 пункта 3 статьи 45 НК РФ применимо только к добросовестным налогоплательщикам, а таковыми нельзя считать тех, кто знал или мог знать о проблемах банка (из прессы и интернет-форумов), но оформил платежки. В данном случае «зависшие» средства нельзя считать уплаченными налогами (постановление от 10.05.2017 № А40-145070/2016).

Опасно и досрочное внесение налогов (особенно теми, кто ранее избегал авансов) или их перечисление, несмотря на наличие переплаты. Если не было текущего или просроченного долга перед бюджетом, АС Московского округа не включит «зависшие» перечисления в налоговые. Примерами такого решения являются постановления

от 06.06.2017 № А40-218826/2016, от 19.05.2017 № А41-31160/16 и др.

А постановление АС Московского округа от 25.05.2017 № А40-174368/16-115-1602 показывает, что суд не признает перечисленными налоги, если они вносятся через банк, который не перечислял средства контрагентам фирмы.

Классификация затрат зависит от оснащенности здания

Монтаж водопровода и канализации налогоплательщик счел ремонтом здания. Он сразу уменьшил облагаемую прибыль на все затраты, но инспекция правомерно доначислила налог. Ведь ранее в помещении не было коммуникаций, а значит, у основного средства появились новые качества, что свидетельствует о модернизации либо реконструкции (п. 2 ст. 257 НК РФ). Следовательно, нужно увеличить стоимость объекта и списывать расходы через амортизацию (постановление АС Московского округа от 04.05.2017 № А40-112444/16-115-997).

Если коммуникации заменяются, стоит опираться на приложение № 8 к Положению о планово-предупредительном ремонте (одобрено постановлением Госстроя СССР от 29.12.1973 № 279). Согласно этому документу, «частичная или полная смена» водопровода или канализации «внутри здания» – капитальный ремонт. Это позволяет сразу уменьшить облагаемую прибыль на всю стоимость работ. Иная ситуация, когда обновляются коммуникации, идущие к зданию. Тут ремонтом названа лишь частичная замена труб. Что касается полной замены, то ее специалисты финансового ведомства относят к реконструкции и запрещают единовременное признание затрат (письмо Минфина России от 29.12.2009 № 03-03-06/1/830).

Расходы можно учесть, даже если у партнера всего один работник

Инспекция может заявить: у контрагента недостаточно сотрудников для выполнения работ или для поставки товаров. На этом основании налоговые органы посчитают необоснованным вычет «входного» НДС и признание расходов в целях налогообложения прибыли.

Арбитраж поддержит проверяющих, если будет доказана фиктивность сделок. Но если операции реальны, доначисления отменят. Доказательство – постановление АС Московского округа от 02.05.2017 № А40-153535/2016. Суд указал: у исполнителя официально числится лишь один сотрудник, но это не может безусловно свидетельствовать об отсутствии у субподрядчиков других сотрудников, не оформленных в штат организации в установленном порядке. Необходимые кадровые ресурсы могли быть также привлечены по договорам предоставления персонала.

Кроме того, инспекцией не опровергнуто окончание спорных работ. Оно подтверждено не только обычными первичными учетными документами, но и другими доказательствами. Среди них - показания руководителя контрагента и фотографии завершенных объектов.

Компанию защитят и иные аргументы. К примеру, можно ссылаться на уплату налогов подрядчиком, доказывающую реальность его деятельности (постановление ФАС Московского округа от 01.04.2014 № А40-152596/12). Или на отсутствие у налогоплательщика ресурсов, необходимых для самостоятельного выполнения работ.

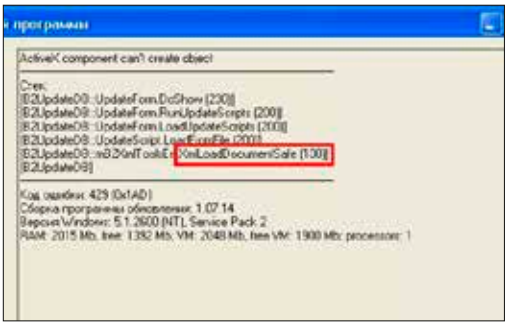
Ошибки исправляют тем периодом, когда они возникли

Установив занижение налогооблагаемой прибыли, фирма вправе исправить ошибку текущим периодом. Но лишь в случае, когда не известна дата ошибочной операции. Если же она известна, то корректировки должны быть внесены в том периоде, когда была совершена ошибка (п. 1 ст. 54 НК РФ). Об этом АС Московского округа предупредил в постановлении от 18.05.2017 № А40-247975/2015.

Выполняя требование суда, нужно сдать уточненные декларации начиная с того периода, когда допущена ошибка. Если до подачи «уточненок» доплатить налог и пени, это избавит от штрафа за ранее допущенное занижение налога (подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ).

Установив занижение налогооблагаемой прибыли, фирма вправе исправить ошибку текущим периодом. Но лишь в случае, когда не известна дата ошибочной операции.

Сбой в программе – основание для снижения штрафа



Если отчетность по взносам сдана несвоевременно из-за программных сбоев, штраф могут сократить. Ведь подобный сбой – смягчающее обстоятельство. Так решил АС Московского округа (постановление от 18.04.2017 № А40-209020/2016). Он уменьшил санкции более чем в восемь раз.

Суд учел письмо специализированного оператора, обеспечивающего отправку отчетности. Там признаны технические проблемы, из-за которых не удалось сразу переслать документы. Сама же отчетность подготовлена компанией еще до истечения сроков ее сдачи. Это видно из даты формирования отчетных файлов, приведенной в сообщения компьютерной программы. Фирма подготовила скриншот данного сообщения, распечатала его и предъявила в арбитраж. Это еще один довод для снижения штрафа.

Суд может и полностью избавить от санкций, указав: организация не в состоянии сама исправить технический сбой и не признается виновной в задержке отчетности (постановление ФАС Московского округа от 29.05.2014 № А40-142526/13). Но такие решения единичны. Все-таки обычно компьютерные сбои краткосрочны. И не охватывают весь период подготовки отчетности.

Из-за ненужных займов доначисляют налог на прибыль

Если фирма не доказала необходимость кредитов и займов, то проценты по ним не уменьшают облагаемую прибыль. Так решила инспекция, которую поддержал АС Московского округа, одобрив доначисление налога на прибыль (постановление от 20.04.2017 № А40-251161/15-20-2117).

Налогоплательщик сообщил: он получал займы для пополнения оборотных средств. Однако суд не принял это утверждение, указав, что нехватка средств создана искусственно, из-за длительных отсрочек покупателям товара. Их можно было отменить, но вместо этого организация взяла займы у иностранной компании. Такие действия суд назвал направленными на необоснованный рост издержек и на вывод капитала из России.

Фактически арбитраж проверил целесообразность действий налогоплательщика. На такую проверку суд не уполномочен (определение КС РФ от 04.06.2007 № 320-О-П) и выводы АС Московского округа спорны. Но их не стоит игнорировать.

Налогоплательщику опасно намеренно создавать дефицит оборотных средств, поэтому рекомендуем отказаться от предоставления отсрочек, если они направлены только на формирование потребности в займах. Если же отсрочки – часть маркетинговой политики, советуем показывать их оправданность, поясняя: отсрочки нужны исключительно для конкуренции на рынке, сохранения старых клиентов и привлечения новых.

Если арендатор за свой счет выполнил неотделимые улучшения арендованного имущества и позже передал их собственнику, это является основанием для начисления НДС.

С арендатора, улучшающего имущество, берут НДС

Если арендатор за свой счет выполнил неотделимые улучшения арендованного имущества и позже передал их собственнику, это является основанием для начисления НДС. Безвозмездная передача неотделимых улучшений признается облагаемой реализацией, напомнил АС Московского округа в постановлении от 07.06.2017 № А41-72870/2016. А в постановлении от 08.06.2017 № А40-167541/2016 суд указал: НДС рассчитывают в том квартале, когда улучшения списаны с баланса арендатора и переданы арендодателю вместе с самим имуществом. Как правило, это происходит при расторжении договора аренды.

Налог берут с рыночной стоимости переданных неотделимых улучшений (письмо Минфина России от 27.10.2016 № 03-07-11/62656). Ее может определить независимый оценщик или сам налогоплательщик.

Суд позволил учесть расходы еще до ликвидации основного средства

Компания уменьшила облагаемую прибыль на остаточную стоимость основных средств, использование которых

прекращено. Инспекция не признала расходы, поскольку данные объекты еще фактически не утилизированы и не ликвидированы.

Вместе с тем имущество списано со счета 01, невозможность его эксплуатации очевидна из документов предприятия. Значит, основные средства являются выводимыми из эксплуатации, что позволяет уменьшить прибыль (подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ). Так решил АС Московского округа в постановлении от 31.05.2017 № А40-41508/2015. Он добавил: законодательно не установлено, что расходы можно учесть только после завершения работ по демонтажу и ликвидации. Кроме того, инспекцией не опровергнута ликвидация объектов по истечении проверяемого периода.

Начисление налога не зависит от госрегистрации имущества

В отношении объекта недвижимости не выполнена необходимая госрегистрация, но это не освобождает организацию-собственника от исчисления и уплаты налога на имущество. Об этом сообщил АС Московского округа, пояснив: объекты уже введены в эксплуатацию и отвечают всем признакам основного средства. Значит, их надо учесть на счете 01, признав объектом налогообложения (постановление от 07.06.2017 № А40-193258/2016). Такой вывод из статьи 374 НК РФ совпадает с пунктом 2 приложения к информационному письму Президиума ВАС РФ от 17.11.2011 № 148.

Суд против предположительного штрафа

Если налогоплательщик не направил в инспекцию документы по своей деятельности, запрошенные налоговыми инспекторами, его привлекают к ответственности по пункту 1 статьи 126 НК РФ. Но установленный этим пунктом штраф нельзя рассчитывать от предполагаемого количества документов, не представленных в ИФНС. Его нельзя определять даже от минимально возможного количества таких документов. Таково мнение АС Московского округа (постановление от 12.05.2017 № А40-190691/2016), которое соответствует определению ВС РФ от 04.02.2016 № 302-КГ15-19180. Суды указывают: штраф составляет 200 руб. за каждый не представленный документ, то есть зависит от их количества. Поэтому ревизоры обязаны определить точное количество непоступивших документов. Если оно не установлено, санкции незаконны.

Иная ситуация с применением пункта 2 статьи 126 НК РФ. В нем закреплено наказание для тех, кто не представляет сведения о другом налогоплательщике, запрошенные инспекцией. Здесь штраф фиксирован – 10 000 руб. (для организации либо предпринимателя). И он правомерен, даже когда неизвестно точное количество непредоставленных документов. Такой вывод можно сделать из постановления АС Московского округа от 31.05.2017 № А40-163435/2016.

На расходы нельзя относить любые выплаты совету директоров

Выплаты, положенные за работу в совете директоров, не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль. Об этом напомнил АС Московского округа, ссылаясь на пункт 48.8 статьи 270 НК РФ (постановление от 06.06.17 № А40-153353/14-39-489). Суд отдельно подчеркнул: даже если в совете директоров работают штатные сотрудники, выплаты за такую работу нельзя относить к расходам. Облагаемую прибыль уменьшает только зарплата этих работников и те премии, которые начислены за исполнение трудового договора.

Если товар вернули, то для вычета НДС нужен счет-фактура

Если покупатель вернул часть приобретенного товара, он должен выставить счет-фактуру. Только получив ее, поставщик вправе вычесть НДС с возвращаемого товара. Об этом АС Московского округа сообщил в постановлении от 18.05.2017 № А41-61186/2016. Он поддержал чиновников, запрещающих вычет без счета-фактуры (письмо Минфина России от 01.04.2015 № 03-07-09/18053).

Решение суда актуально, если покупатель оприходовал товары и относится к плательщикам НДС. Если же товары не приняты на учет, то, возвращая их, покупатель не составляет счет-фактуру. Для учета НДС продавец использует свои счета-фактуры: корректировочный счет-фактура, уменьшающий начисленный НДС (при возврате части товаров), или ранее

Законодательно не установлено, что расходы можно учесть только после завершения работ по демонтажу и ликвидации.

оформленный счет-фактура на реализацию, регистрируемый в книге покупок (при возврате всех товаров). Такой порядок введен письмами Минфина России от 07.04.2015 № 03-07-09/19392 и 22.08.2016 № 03-07-11/48963. Его же применяют и когда товары возвращают «упрощенцы» либо иные неплательщики НДС (письмо Минфина России от 19.03.2013 № 03-07-15/8473).

Свои особенности есть в розничной торговле. Здесь счета-фактуры при реализации не выписываются (п. 7 ст. 168 НК РФ). Поэтому не оформляются они и при возврате, а НДС вычитают на основании записи в книге покупок. Там указывают реквизиты расходного кассового ордера, по которому выданы деньги за возвращаемый товар (письмо ФНС России от 14.05.2013 № ЕД-4-3/8562@).

Если инспекция привлекает руководителя или иного работника компании к административной ответственности, его надо уведомить о дате и месте составления протокола.

Неуведомление о дате составления протокола – довод против штрафа

Если инспекция привлекает руководителя или иного работника компании к административной ответственности, его надо уведомить о дате и месте составления протокола. Об этом напомнил суд, опираясь на статью 28.2 КоАП РФ. Суд указал, что отправка обычного письма с требованием прийти в ИФНС не свидетельствует об оповещении. Чиновники должны доказать, что корреспонденция поступила адресату, то есть предъявить уведомление о вручении либо иной аналогичный документ.

Если подобных документов нет, и не доказано уклонение гражданина от получения корреспонденции, то нарушены права привлекаемого к ответственности. Он не знал о дате составления протокола, не мог защищать свои интересы, а значит, оштрафован незаконно. Так решил АС Московского округа (постановление от 06.06.2017 № А40-214882/2016). Его вывод соответствует пункту 10 постановления Пленума ВАС РФ от 02.06.2004 № 10.

Не взыскивая долг, компания не могла учесть убыток от его уступки

Предприятие уступает третьему лицу право требовать долги с контрагентов. Убытки, полученные от этой сделки, уменьшают облагаемую прибыль, но только если уступка обусловлена «разумными экономическими причинами». Так решил АС Московского округа, добавив: организация не пыталась сама взыскать долги. Это бездействие может быть оправданно, когда взыскание нереально или затруднено. Но спорные долги обеспечены залогом имущества и поручительством, у контрагентов есть ликвидные активы. Значит, взыскание возможно. Отказавшись от него, налогоплательщик понес необоснованные убытки от уступки и не вправе включить их в расходы (постановление от 07.06.2017 № А40-194155/2016).

Решение суда могло быть иным. Допустим, фирма рассчитала ожидаемые затраты на взыскание (судебные издержки, потери из-за длительности взыскания и т.д.) и они превысили убытки от уступки. Это покажет обоснованность уступки и законность уменьшения прибыли.

Суд увеличил срок, в течение которого могут наказать за занижение НДС

Компания оспаривает штраф за занижение НДС. По мнению налогоплательщика, решение о привлечении к ответственности вынесено по истечении трехлетнего срока давности и противоречит статье 113 НК РФ.

Суд указал: организация рассчитывала трехлетний срок со дня, следующего за истечением квартала, в котором занижен налог. Но это противоречит пункту 15 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57. Там подчеркнуто: НДС определяют и перечисляют по истечении отчетного квартала. Поэтому после этого квартала нужно выждать еще три месяца и только потом исчислять срок давности. В изучаемом деле срок не истек, фирма правомерно оштрафована за неуплату НДС (постановление АС Московского округа от 01.06.2017 № А41-53743/2016).

Разница между подходами предприятия и суда очевидна из простого примера. Допустим, НДС не отражен в декларации за 1 квартал 2014 года и налогоплательщик исчислил срок давности с 1 апреля 2014 года. Тогда он заявит: в апреле 2017 года инспекция уже не вправе штрафовать. Суд же рассчитает срок с 1 июля 2014 года и признает законность штрафа, предъявленного во втором квартале 2017 года.

Е.Н. Галичевская, *независимый консультант*

Увольнение: отпуск или компенсация?

Согласно статье 127 ТК РФ, при увольнении работнику выплачивается денежная компенсация за все неиспользованные отпуска. При этом по письменному заявлению работника неиспользованные отпуска могут быть предоставлены ему с последующим увольнением. Рассмотрим, как определить количество дней неиспользованного отпуска, как рассчитать компенсацию за него, когда ее нужно выплатить, а также некоторые другие вопросы.

Е.Н. Галичевская

Прежде всего отметим, что не имеет значения, по каким основаниям прекращается трудовой договор (письмо Роструда от 02.07.2009 № 1917-6-1). Компенсация выплачивается в любом случае.

В то же время, если работник вместо компенсации желает использовать отпуск, сделать это он может только в случае, когда увольнение происходит не за виновные действия. На это указывает часть 2 статьи 217 ТК РФ.

При прекращении трудового договора выплата всех сумм, причитающихся работнику от работодателя, производится в день увольнения. Если работник в день увольнения не работал, то соответствующие суммы должны быть выплачены не позднее следующего дня после предъявления уволенным работником требования о расчете (ст. 140 ТК РФ).

Как рассчитывается количество дней неиспользованного отпуска

Количество дней неиспользованного отпуска определяется следующим образом:

1. Рассчитывается отпускной стаж работника (сколько лет и месяцев человек работал в организации).

Месяц, отработанный не полностью (как правило, первый и (или) последний), учитывается в расчете так п. 35 Правил об очередных и дополнительных отпусках (утв. Народным Комиссариатом Труда СССР 30.04.1930 № 169[1])):

- излишки, составляющие менее половины месяца, - исключаются из подсчета;
- излишки, составляющие не менее половины месяца, - округляются до полного месяца.

2. Рассчитывается количество дней отпуска, полагающихся человеку за все время работы. Роструд в письме от 04.03.2013 № 164-6-1 (п. 7) указал, что при решении вопроса о количестве дней неиспользованного отпуска должен применяться принцип пропорциональности, установленный пунктами 28 и 29 Правил об очередных и дополнительных отпусках.

За каждый рабочий год работнику положен полный отпуск (обычно – 28 дней). То есть за каждый месяц работы в организации сотруднику причитается 2,33 дня отпуска (28 : 12 мес.) (письмо Роструда от 31.10.2008 № 5921-ТЗ). Нужно помнить, что согласно статье 291 ТК РФ, работникам, заключившим трудовой договор на срок до двух месяцев, компенсация выплачивается из расчета два рабочих дня за месяц работы.

Отдельная сложность возникает при расчете количества дней неиспользованного отпуска, если сотрудник отработал меньше года. Исходя из принципа пропорциональности логично предложить, что в такой ситуации нужно отпускной стаж в месяцах (рассчитанный в соответствии с пунктом 28 Правил об очередных и дополнительных отпусках) умножить на 2,33.

Однако Минтруд России в письме от 28.10.2016 № 14-1/В-1074 указал: поскольку Трудовой кодекс РФ не предусматривает общего механизма расчета стажа работы, дающего право на компенсацию за неиспользованный отпуск при увольнении, нужно использовать Правила об очередных и дополнительных отпусках (которые действуют в части, не противоречащей Трудовому кодексу РФ). Согласно пункту 28 этих Правил, если отпускной стаж работника равен 11 месяцам, ему полагается полная компенсация. Правомерность применения этой

нормы подтверждается также в письме Роструда от 18.12.2012 № 1519-6-1.

Полную компенсацию получают также работники, проработавшие от 5,5 до 11 месяцев, если они увольняются, в частности, вследствие ликвидации организации или ее обособленных подразделений, сокращения штатов или работ, а также реорганизации или временной приостановки работ, поступления на действительную военную службу, выяснившейся непригодности к работе. Во всех остальных случаях работники получают пропорциональную компенсацию, в том числе, если увольняются по собственному желанию, не отработав 5,5 месяцев. Это следует из пункта 28 Правил об очередных и дополнительных отпусках.

При расчете компенсации округление количества календарных дней неиспользованного отпуска законодательством не предусмотрено.

Обратите внимание, что при расчете компенсации округление количества календарных дней неиспользованного отпуска законодательством не предусмотрено. Поэтому, если в организации принято решение об округлении, например, до целых дней, такое округление нужно делать не по правилам арифметики, а в пользу работника (письмо Минздравсоцразвития России от 07.12.2005 № 4334-17). Например, отпуск продолжительностью 20,4 календарного дня округляется до 21 дня, а не до 20 дней.

3. Определяется количество дней предоставленного сотруднику отпуска за все время работы в компании.
4. Рассчитывается количество неиспользованных дней: из количества дней отпуска, полагающихся за все время работы, нужно вычесть количество дней отпуска, использованных за время работы в организации.

Если результат получился отрицательный или равен нулю, то выплачивать работнику компенсацию не надо. Такое бывает, если он уже полностью отгулял отпуск за последний рабочий год. В этом случае при увольнении необходимо удержать излишне выплаченные средства.

Как рассчитать средний заработок для компенсации неиспользованного отпуска при увольнении

Для определения размера компенсации за неиспользованный отпуск следует средний дневной заработок умножить на количество дней неиспользованного отпуска. Порядок исчисления среднего заработка при определении размера компенсации за неиспользованный отпуск аналогичен порядку исчисления среднего заработка при расчете отпускных. Этот порядок отражен в статье 139 ТК РФ и подробно раскрыт в Положении об особенностях порядка исчисления средней заработной платы (утв. постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 № 922, далее – Положение).

Как сказано в части 4 статьи 139 ТК РФ, средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние 12 календарных месяцев путем деления суммы начисленной заработной платы на 12 и на 29,3 (среднемесячное число календарных дней).

В Положении уточняется: если один или несколько месяцев расчетного периода отработаны не полностью или из него исключались определенные периоды времени (когда сохранялся средний заработок, выплачивались пособия по временной нетрудоспособности или беременности и родам и т.д., полный перечень перечислен в пункте 5 Положения), средний дневной заработок исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы за расчетный период на сумму среднемесячного числа календарных дней (29,3), умноженного на количество полных календарных месяцев, и количества календарных дней в неполных календарных месяцах.

Количество календарных дней в неполном календарном месяце рассчитывается путем деления среднемесячного числа календарных дней (29,3) на количество календарных дней этого месяца и умножения на количество календарных дней, приходящихся на время, отработанное в данном месяце.

Рассмотрим пример.

Если работник увольняется в последний календарный день месяца, то указанный месяц следует включить в расчетный период. Это связано с тем, что день увольнения является последним рабочим днем для сотрудника. Например, если работник увольняется 31 августа 2017 года, то расчетным периодом для расчета компенсации за неиспользованный отпуск будет период с 1 сентября 2016 года по 31 августа 2017 года.

Налогообложение компенсации за неиспользованный отпуск

Компенсация за неиспользованный отпуск при увольнении всегда облагается НДФЛ (письмо Минфина России

Пример 1

А.В. Плюшкина увольняется 13 июня 2017 года. Последний рабочий год работницы начался 1 августа 2016 года. У Плюшкиной нет не использованных отпусков за все предыдущие рабочие годы, ей полагается 28 календарных дней отпуска за каждый рабочий год.
В расчетном периоде с 1 июня 2016 года по 31 мая 2017 года Плюшкина была в ежегодном основном оплачиваемом отпуске с 1 по 10 октября 2016 года, остальные месяцы отработаны полностью. Оклад сотрудницы – 20 000 руб.
Определим компенсацию за неиспользованный отпуск, которую следует выплатить Плюшкиной при увольнении.
Последний рабочий год – это период с 1 августа 2016 года по 13 июня 2017 года. Он полностью входит в отпускной стаж. Период ежегодного оплачиваемого отпуска исключать из него не надо (ч. 1 ст. 121 ТК РФ).
Определим отпускной стаж за последний рабочий год к моменту увольнения Плюшкиной: 10 месяцев (с 1 августа 2016 года по 31 мая 2017 года) и 13 календарных дней (с 1 по 13 июня 2017 года).
Определим количество дней, за которые следует выплатить компенсацию за неиспользованный отпуск:
28 кал. дн. : 12 мес. х 10 мес. = 23,33 кал. дн.
13 календарных дней (с 1 по 13 июня 2017 года) из подсчета исключаются, так как составляют менее половины месяца.
В течение последнего рабочего года Плюшкина уже использовала 10 календарных дней отпуска (с 1 по 10 октября 2016 года). Поэтому компенсацию следует выплатить за 13,33 кал. дн. (23,33 кал. дн. – 10 кал. дн.).
Определяем размер компенсации за неиспользованный отпуск.
1) определяем сумму выплат за расчетный период.
Напомним, что 11 месяцев (с 1 июня по 30 сентября 2016 года, с 1 ноября 2016 года по 31 мая 2017 года) Плюшкина отработала полностью. В октябре 2016 года отработан период с 11 по 31 число, за который выплачено 15 000 руб.
Общая сумма выплат составляет:
20 000 руб. х 11 месяцев + 15 000 руб. = 235 000 руб.
Количество дней, включаемых в расчет среднего заработка, составило: (29,3 дн. х 11 мес.) + (29,3 дн. : 31 дн. х (31 дн. – 10 дн.)) = 322,3 дн. + 19,85 дн. = 342,15 дн.
2) определяем средний дневной заработок:
235 000 руб. : 342,15 дн. = 686,83 руб/дн.
Компенсаци за неиспользованный отпуск, который следует выплатить Плюшкиной 13 июня 2017 года равна:
686,83 руб/дн. х 13,33 дн. = 9 155,44 руб.

от 18.04.2012 №03-04-05/9-526) и страховыми взносами. Не имеет значения, выплачивается она при увольнении работника или по его письменному заявлению за часть ежегодного отпуска, превышающую 28 календарных дней (п. 3 ст. 217, подп. 2 п. 1 ст. 422 НК РФ, подп. 2 п. 1 ст. 20.2 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»).

В справке 2-НДФЛ сумма компенсации за неиспользованный отпуск отражается с кодом дохода 4800 (письма ФНС России от 19.09.2016 № БС-4-11/17537, от 08.08.2008 № 3-5-04/380@).

Что касается упрощенной системы налогообложения, то расходы в виде суммы компенсации за неиспользованные дни отпуска, выплачиваемые сотруднику при увольнении, включаются в расходы на оплату труда. Последние в свою очередь учитываются при исчислении налога, уплачиваемого в связи с применением УСН (письмо УФНС по г. Москве от 30.12.2010 № 16-15/135170@).

Как произвести удержание за отпуск, использованный авансом

При увольнении работника до окончания того рабочего года, в счет которого он уже получил отпуск, работодатель может произвести удержание из заработной платы данного работника образовавшуюся задолженность за неотработанные дни отпуска (абз. 5 ч. 2 ст. 137 ТК РФ). Для удержания такой задолженности за неотработанные дни отпуска работодатель должен издать соответствующий приказ. Унифицированной формы такого приказа нет, поэтому работодатель

В справке 2-НДФЛ сумма компенсации за неиспользованный отпуск отражается с кодом дохода 4800.

Пример 2

Инженер С.В. Петров увольняется по собственному желанию 01 июля 2017 года. Право на очередной отпуск за период с 31 марта 2016 года по 30 марта 2017 года использовано в феврале 2017 года: сотруднику предоставлен отпуск продолжительностью 28 календарных дней. При расчете отпускных учитывался среднедневной заработок в размере 571 руб.
Для начала необходимо посчитать количество дней работы, за которые отдых предоставлен авансом. На день увольнения Петров отработал в текущем рабочем году (для определения прав на отпуск): апрель, май, июнь 2017 года, то есть всего 3 месяца.
Далее считаем дни отпуска, которые сотрудник отработал:
28 кал. дн.: 12 мес. х 3 мес. = 7 кал. дн.
Произвести удержание необходимо за 21 (28 – 7) неотработанный, но оплаченный календарный день.
Расчет суммы удержания:
21 дн. х 571 руб/дн. = 11 991 руб.
Для отражения операции удержания отпускных, выплаченных за неотработанный отпуск, бухгалтер выполняет сторнировочную запись:
Дебет 20 (прочие счета затрат) Кредит 70 - 11 991 руб.

вправе составить его в произвольной форме. В приказе следует указать Ф. И. О. и должность работника, количество фактически отработанного времени и календарных дней отпуска.

На основании приказа с работника может быть взыскано не более 20% его заработной платы (ч. 1 ст. 138 ТК РФ).

Возможна ситуация, когда 20% заработной платы не хватает, чтобы компенсировать задолженность работника по излишне выплаченным отпускным. В этом случае работник может возместить ее в добровольном порядке. Но взыскать образовавшуюся задолженность в судебном порядке работодатель не сможет. Данный вывод подтверждается судебной практикой: Определение Верховного Суда РФ от 14.03.2014 № 19-КГ13-18, Апелляционное определение Московского городского суда от 04.12.2013 по делу № 11-37421/2013.

На основании приказа с работника может быть взыскано не более 20% его заработной платы.

В приказе рекомендуется предусмотреть графу для внесения записи о том, что работник не только ознакомлен с приказом, но и согласен с его содержанием.

Напомним, что при возврате работником (в пределах 20% зарплаты или добровольно в полном размере) суммы излишне выплаченных отпускных, организация должна провести корректировку налоговой базы по НДФЛ (в том числе вернуть сотруднику излишне удержанный с отпускных налог), налогу на прибыль организаций и страховым взносам. В целях бухгалтерского и налогового учета все корректировки делаются в месяце увольнения работника, прошлые периоды остаются без изменений.

Основания прекращения трудового договора, при которых удержание за использованный авансом отпуск невозможно

Работодатель не сможет удержать задолженность при увольнении работника, если работник увольняется по следующим основаниям (ч. 2 ст. 137 ТК РФ):

- отказ работника от перевода на другую работу, необходимого ему в соответствии с медицинским заключением, выданным в порядке, установленном федеральными законами и иными нормативно-правовыми актами РФ, либо отсутствие у работодателя соответствующей работы (п. 8 ч. 1 ст. 77 ТК РФ);
- ликвидация организации либо прекращение деятельности индивидуальным предпринимателем (п. 1 ч. 1 ст. 81 ТК РФ);
- сокращение численности или штата работников организации, индивидуального предпринимателя (п. 2 ч. 1 ст. 81 ТК РФ);
- смена собственника имущества организации (в отношении руководителя организации, его заместителей и главного бухгалтера) (п. 4 ч. 1 ст. 81 ТК РФ);
- призыв работника на военную службу или направление его на заменяющую ее альтернативную гражданскую службу (п. 1 ч. 1 ст. 83 ТК РФ);
- восстановление на работе работника, ранее выполнявшего эту работу, по решению государственной инспекции труда или суда (п. 2 ч. 1 ст. 83 ТК РФ);
- признание работника полностью не способным к трудовой деятельности в соответствии с медицинским заключением (п. 5 ч. 1 ст. 83 ТК РФ);

- смерть работника либо работодателя – физического лица, а также признание судом работника либо работодателя – физического лица умершим или безвестно отсутствующим (п. 6 ч. 1 ст. 83 ТК РФ);
- наступление чрезвычайных обстоятельств, препятствующих продолжению трудовых отношений (военные действия, катастрофа, стихийное бедствие, крупная авария, эпидемия и другие чрезвычайные обстоятельства), если данное обстоятельство признано решением Правительства РФ или органа государственной власти соответствующего субъекта РФ (п. 7 ч. 1 ст. 83 ТК РФ).

Отпуск вместо компенсации

По письменному заявлению работника неиспользованные отпуска могут быть предоставлены ему с последующим увольнением (исключение составляют случаи расторжения трудового договора за виновные действия). При этом днем увольнения считается последний день отпуска (ст. 127 ТК РФ).

Обратите внимание, что предоставление отпуска с последующим увольнением является правом работодателя, а не обязанностью (письмо Роструда от 30.04.2008 № 1025-6). То есть работодатель вправе отказать работнику в предоставлении отпуска с последующим увольнением. В данном случае работнику будет выплачена компенсация за неиспользованный отпуск.

Например, работник увольняется. Он не использовал 70 дней отпуска. Работник просит предоставить ему все дни неиспользованного отпуска с последующим увольнением. Каковы будут действия работодателя?

Работодатель может удовлетворить требования работника согласно статье 127 ТК РФ, а может частично предоставить некоторое количество дней неиспользованных отпусков, а остальные дни заменить денежной компенсацией.

Для оформления отпуска с последующим увольнением компании нужно получить от работника соответствующее письменное заявление и издать два приказа:

- о предоставлении отпуска по форме № Т-6 (или № Т-6а);
- о прекращении трудового договора по форме № Т-8.

Все расчеты с работником следует произвести еще до ухода в отпуск, так как по его окончании стороны уже не будут связаны обязательствами.

Согласно письму Роструда от 24.12.2007 № 5277-6-1, за время болезни в период отпуска с последующим увольнением работнику выплачивается пособие по временной нетрудоспособности.

По письменному заявлению работника неиспользованные отпуска могут быть предоставлены ему с последующим увольнением.

И.В. Козлачкова, *независимый налоговый консультант*

УСН: покупка работ, услуг через Интернет у нерезидентов

Не только физические лица, но и компании пользуются интернет-ресурсами для приобретения товаров, работ, услуг. С 1 января 2017 года в Налоговом кодексе РФ произошел ряд изменений, касающихся работы с иностранными юридическими лицами, не зарегистрированными на территории РФ в качестве налогоплательщика. Какие обязанности возлагаются на российского покупателя, если он применяет упрощенную систему налогообложения?

Как известно, налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения (УСН), освобождены от обязанности по уплате в том числе налога на добавленную стоимость (п. 2 ст. 346.11 НК РФ). Однако при совершении некоторых операций, такие налогоплательщики становятся налоговыми агентами по этому налогу. В частности, при реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками – иностранными лицами, не состоящими на учете

в налоговых органах в качестве налогоплательщиков (п. 1 ст. 161 НК РФ).

С 1 января 2017 года в перечень работ (услуг), место реализации которых определяется по месту осуществления деятельности покупателя (подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ), включено оказание услуг, указанных в пункте 1 статьи 174.2 НК РФ. А именно:

С 1 января 2017 года в перечень работ (услуг), место реализации которых определяется по месту осуществления деятельности покупателя, включено, в частности, предоставление доменных имен и оказание услуг хостинга.

- предоставление прав на использование программ для электронных вычислительных машин (включая компьютерные игры), баз данных через сеть «Интернет», в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним, включая обновления к ним и дополнительные функциональные возможности;
- оказание рекламных услуг в сети «Интернет», в том числе с использованием программ для электронных вычислительных машин и баз данных, функционирующих в сети «Интернет», а также предоставление рекламной площади (пространства) в сети «Интернет»;
- оказание услуг по размещению предложений о приобретении (реализации) товаров (работ, услуг), имущественных прав в сети «Интернет»;
- оказание через сеть «Интернет» услуг по предоставлению технических, организационных, информационных и иных возможностей, осуществляемых с использованием информационных технологий и систем, для установления контактов и заключения сделок между продавцами и покупателями (включая предоставление торговой площадки, функционирующей в сети «Интернет» в режиме реального времени, на которой потенциальные покупатели предлагают свою цену посредством автоматизированной процедуры и стороны извещаются о продаже путем отправляемого автоматически создаваемого сообщения);
- обеспечение и (или) поддержание коммерческого или личного присутствия в сети «Интернет», поддержка электронных ресурсов пользователей (сайтов и (или) страниц сайтов в сети «Интернет»), обеспечение доступа к ним других пользователей сети, предоставление пользователям возможности их модификации;
- хранение и обработка информации при условии, что лицо, представившее эту информацию, имеет к ней доступ через сеть «Интернет»;
- предоставление в режиме реального времени вычислительной мощности для размещения информации в информационной системе;
- предоставление доменных имен, оказание услуг хостинга;
- оказание услуг по администрированию информационных систем, сайтов в сети «Интернет»;
- оказание услуг, осуществляемых автоматическим способом через сеть «Интернет» при вводе данных покупателем услуги, автоматизированных услуг по поиску данных, их отбору и сортировке по запросам, предоставлению указанных данных пользователям через информационно-телекоммуникационные сети (в частности, сводки фондовой биржи в режиме реального времени, осуществление в режиме реального времени автоматизированного перевода);
- предоставление прав на использование электронных книг (изданий) и других электронных публикаций, информационных, образовательных материалов, графических изображений, музыкальных произведений с текстом или без текста, аудиовизуальных произведений через сеть «Интернет», в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним для просмотра или прослушивания через сеть «Интернет»;
- оказание услуг по поиску и (или) представлению заказчику информации о потенциальных покупателях;
- предоставление доступа к поисковым системам в сети «Интернет»;
- ведение статистики на сайтах в сети «Интернет».

Не относятся к услугам через информационно-телекоммуникационную сеть, в том числе через информационно-телекоммуникационную сеть «Интернет», в частности, следующие операции:

- реализация товаров (работ, услуг), если при заказе через сеть «Интернет» поставка товаров (выполнение работ, оказание услуг) осуществляется без использования сети «Интернет»;
- реализация (передача прав на использование) программ для электронных вычислительных машин (включая компьютерные игры), баз данных на материальных носителях;
- оказание консультационных услуг по электронной почте;
- оказание услуг по предоставлению доступа к сети «Интернет».

При приобретении перечисленных выше работ (услуг) российским покупателем у иностранных юридических лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, местом реализации таких услуг признается территория РФ, и они облагаются НДС на территории РФ. Причем фактическое место выполнения работ (оказания услуг) не имеет значения (письма Минфина России от 25.04.2013 № 03-07-08/14625, от 30.11.2016 № 03-07-08/70744).

Определение налоговой базы для исчисления НДС налоговыми агентами

Согласно пункту 1 статьи 161 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками – иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом налога НДС.

Налоговая база определяется отдельно при совершении каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Сумма НДС, которая должна быть перечислена в бюджет, определяется по расчетной ставке (18/118), если налоговая база включает в себя НДС, и договором предусмотрено удержание НДС из доходов иностранного лица, не состоящего на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика.

Если стоимость работ (услуг) указана в договоре без НДС, и договором не предусмотрено удержание НДС, налоговый агент обязан перечислить НДС в бюджет за счет собственных средств. При этом стоимость работ (услуг) увеличивается на сумму НДС по прямой ставке (18%), далее из налоговой базы, увеличенной на сумму НДС, сумма НДС рассчитывается по расчетной ставке (18/118).

Налоговый агент обязан удержать НДС в момент перечисления денежных средств юридическому лицу – нерезиденту, то есть одновременно формируется два платежных поручения: одно – на оплату за услуги непосредственно на расчетный счет юридического лица – нерезидента, второе – на перечисление НДС в бюджет РФ (п. 3 ст. 174 НК РФ). Сумма налога, удержанная налоговым агентом, перечисляется им в бюджет по месту своего нахождения (регистрации).

Согласно пункту 4 статьи 174 НК РФ банк обязан не принимать платежное поручение на перевод денежных средств юридическому лицу – нерезиденту, если одновременно с этим платежным поручением налоговый агент не представил платежное поручение на перечисление (уплату) НДС.

Налоговые агенты, работающие на упрощенной системе налогообложения, не имеют права на налоговый вычет по уплаченному НДС в качестве налогового агента. Уплаченную в бюджет сумму НДС налоговый агент, работающий на упрощенной системе налогообложения, имеет право включить в расходы в случае применения системы «доходы минус расходы» (ст. 346.16 НК РФ).

Налоговые агенты, работающие на упрощенной системе налогообложения, не имеют права на налоговый вычет по уплаченному НДС в качестве налогового агента.

Как правило, расчеты с иностранными юридическими лицами производятся в иностранной валюте. Исходя из этого при определении налоговой базы для исчисления и уплаты НДС налоговый агент пересчитывает сумму, подлежащую перечислению иностранному юридическому лицу за работы (услуги), в рубли по курсу Центрального Банка РФ на дату платежа (ст. 153 НК РФ) и, соответственно, исчисляет и уплачивает сумму НДС в бюджет РФ.

Налоговый агент осуществляет пересчет налоговой базы при получении работ (услуг) в иностранной валюте в рубли по курсу Центрального Банка РФ на дату платежа вне зависимости от учетной политики для целей налогообложения.

Оформление счета-фактуры

Налоговые агенты, применяющие упрощенную систему налогообложения и приобретающие на территории РФ работы (услуги) у иностранных юридических лиц, не зарегистрированных на территории РФ в качестве налогоплательщика, в любом случае обязаны оформлять счета-фактуры (статьи 168 и 169 НК РФ).

Налоговый агент оформляет счет-фактуру на основании правил, утвержденных законодательством РФ. А именно, в соответствии с постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную

стоимость» (далее – Постановление № 1137).

Согласно подпунктам «в»-«д», «з» пункта 1 Правил заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость (утв. Постановлением № 1137), налоговый агент самостоятельно для себя составляет счет-фактуру от лица иностранного юридического лица, где в строке 2 «Продавец» указывает полное или сокращенное наименование продавца, в строке 2а «Место нахождения продавца» – соответственно место нахождения продавца. Эти данные налоговый агент берет из договора.

В строке 5 указываются номер и дата платежно-расчетного документа, свидетельствующего об оплате приобретаемых товаров. В строках 2б, 3, 4 ставится прочерк.

Для налоговых агентов, применяющих упрощенную систему налогообложения и приобретающих на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранных юридических лиц, не зарегистрированных на территории РФ в качестве налогоплательщика, срок составления счетов-фактур определяется также в соответствии с пунктом 3 статьи 168 НК РФ. То есть счет-фактуру необходимо выставить в течение 5 календарных дней со дня перечисления оплаты (ст. 161 НК РФ; письмо ФНС России от 12.08.2009 № ШС-22-3/634@).

Составленный счет-фактура подлежит регистрации в книге продаж (ст. 161 НК РФ, п. 15 Правил ведения книги продаж, применяемой при расчетах по НДС (утв. Постановлением № 1137)).

В книге продаж налоговой агент указывает код операции 06 (подп. «д» п. 7 Правил ведения книги продаж, применяемой при расчетах по НДС, приказ ФНС России от 14.03.2016 № ММВ-7-3/136@ «Об утверждении перечня кодов видов операций…»).

Декларация по НДС

Налоговые агенты, применяющие упрощенную систему налогообложения, обязаны представить налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по форме и в срок, утвержденный Налоговым кодексом РФ. В данном случае налоговые агенты сдают только титульный лист, а также разделы 1, 2 и 12 (пункты 3, 51 приказа ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость»).

Случаи, когда декларация по НДС должна представляться в электронной форме, установлены в пункте 5 статьи 174 НК РФ.

Сумма налога, уплаченная в бюджет налоговыми агентами, отражается в разделе 2 налоговой декларации (приказ ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@, письмо ФНС России от 23.01.2017 № СД-4-3/950@).

Раздел 2 декларации заполняется налоговыми агентами по каждому иностранному лицу, не состоящему на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика. Раздел 12 декларации заполняется налоговыми агентами:

- освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость;
- при отгрузке товаров (работ, услуг), операции по реализации которых, не подлежат обложению налогом на добавленную стоимость;
- лицами, не являющимися плательщиками налога на добавленную стоимость (п. 51 приказа ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@).

В нашем случае налоговые агенты попадают под критерии, указанные выше и в пункте 51 приказа ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@). Соответственно, заполняют раздел 12 декларации.

Налоговыми агентами может предоставляться декларация по налогу на добавленную стоимость на бумажном носителе не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 174 НК РФ, письмо ФНС от 30.01.2015 № ОА-4-17/1350@ «Об особенностях предоставления деклараций по НДС»). Случаи, когда декларация по НДС должна представляться в электронной форме, установлены в пункте 5 статьи 174 НК РФ.

Ответственность налогового агента

При неисполнении своих обязательств налоговые агенты несут ответственность согласно законодательству РФ:

- неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный Налоговым кодексом РФ срок сумм налога, подлежащего удержанию

и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению (ст. 123 НК РФ);
- непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5% не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1 000 руб. (ст. 119 НК РФ);
- за нарушение установленных сроков представления декларации должностные лица организации также могут быть привлечены к административной ответственности в виде предупреждения или штрафа в размере от 300 до 500 руб. (ст. 15.5 КоАП РФ);
- при задержке подачи налоговой декларации более чем на 10 рабочих дней налоговые органы могут приостановить операции по счетам в банке и переводы электронных денежных средств (п. 3 ст. 76 НК РФ);

Неуплата НДС и непредоставление декларации по НДС налоговым агентом не освобождает его от этих обязанностей.

Л.В. Чхутиашвили, *канд. экон. наук, аудитор, член ИПБ Московского региона*

Организация и внутренний контроль управленческого учета в организации

Управленческий учет представляет собой установленную организацией систему сбора, регистрации, обобщения и представления информации о ее хозяйственной деятельности для осуществления планирования, контроля и управления этой деятельностью. Рассмотрим, как организовать и контролировать управленческий учет.

Л.В. Чхутиашвили

Основная цель управленческого учета – предоставить руководителям и специалистам организации и структурных подразделений плановую, фактическую и прогнозную информацию о хозяйственной деятельности организации и ее внешнем окружении для принятия обоснованных управленческих решений. Основными пользователями информации управленческого учета являются руководство самой организации и ее структурных подразделений.

Построение системы внутреннего контроля является прерогативой самой организации. В современных условиях для эффективного функционирования каждая организация должна поддерживать необходимый уровень конкурентоспособности за счет качественного управления и эффективного внутреннего контроля управленческого учета.

Внедрение внутреннего контроля управленческого учета в организации позволяет:

- осуществлять контроль правильного определения стратегии развития бизнеса, формулирования цели и выработки путей их достижения;
- контролировать разработку системы сбора, консолидации и анализа финансовой и нефинансовой информации, которая быстрее сигнализирует о проблемах (количестве отказов, рекламаций от клиентов, снижении качества продукции);
- повышать эффективность управления денежными средствами предприятия;
- проводить контроль системы взаимоотношений между структурными подразделениями организации;
- организовать эффективную многоступенчатую систему внутреннего контроля в организации;
- контролировать функционирование системы управления затратами для их оптимизации, внедрения системы бюджетирования и принимать обоснованные стратегические и оперативные управленческие решения.

Источниками информации, используемыми в ходе внутреннего контроля управленческого учета в организации, являются как учетные, так и «внеучетные»:

- бухгалтерский учет и бухгалтерская (финансовая) отчетность организации, которые наиболее полно отражают и обобщают хозяйственные средства и хозяйственные операции;
- статистический учет и отчетность организации, отражающие совокупность массовых явлений и процессов, характеризующие их, прежде всего, с количественной стороны;
- оперативный учет и отчетность, применяемые на отдельных участках хозяйственной деятельности организации, обеспечивающие более быстрое получение соответствующей информации;
- акты проверок внутриведомственными вышестоящими организациями и вневедомственными контрольными службами органов государственной власти и управления, внешнего и внутреннего аудита;
- акты налоговых проверок;
- пояснительные и докладные записки;
- переписка с вышестоящей организацией, финансовыми и кредитными организациями;
- материалы, получаемые в результате личных контактов с исполнителями.

Кроме того, источником информации является управленческая отчетность, которая раскрывает истинное положение дел, позволяет выявить слабые и сильные сферы организации, способствует принятию эффективных управленческих решений.

Нормативно-правовая база внутреннего контроля управленческого учета должна основываться в первую очередь на контроле учетной политики, сформированной на основе изучения цели и задач управления с учетом особенностей бизнеса, анализа действующего законодательства, проведения экономических и финансовых расчетов, принятия решений и т.д.

Рекомендации по формированию учетной политики для целей управленческого учета

Соблюдение требования достоверности получения отчетных данных организации в системе управленческого учета для обоснования управленческих решений обеспечивается посредством осуществления внутреннего контроля формирования и применения учетной политики.

Учетная политика для целей управленческого учета разрабатывается исходя из информационных потребностей организации и специфики ее деятельности.

Учетная политика для целей управленческого учета разрабатывается исходя из информационных потребностей организации и специфики ее деятельности. Как правило, необходимость разработки учетной политики для целей управленческого учета возникает тогда, когда требуется определить, по каким правилам будут отражаться хозяйственные операции и оцениваться имущество организации, источники его возникновения и финансовые результаты. Поскольку нормативного определения понятия «учетная политика для целей управленческого учета» не существует, каждой организации необходимо самостоятельно определить содержание и сферу применения внутреннего нормативного документа.

В соответствии с ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» (утв. приказом Минфина России от 09.12.1998 № 60н), учетная политика – это принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Данное определение не полностью отражает сущность учетной политики, представляя ее как последовательные стадии учетного процесса. В международных стандартах учета и финансовой отчетности учетная политика рассматривается с позиций обеспечения достоверной информацией заинтересованных пользователей, на основе которой может быть дана адекватная оценка финансового состояния организации.

При формировании учетной политики для целей управленческого учета необходимо:

1) выделить и описать объекты управленческого учета (зачастую специфика деятельности организации приводит к тому, что не всегда определения объектов совпадают с бухгалтерскими, определения объектов учета, содержащиеся в нормативных актах по бухгалтерскому учету, совпадают с общеэкономическими терминами для этих же объектов имущества, поэтому рекомендуется закрепить характеристики подобных объектов в учетной политике);
2) классифицировать объекты управленческого учета, порядок их признания и оценки;
3) разработать порядок отражения операций в регистрах и отчетности

управленческого учета, который определяется общими правилами, а главный бухгалтер выбирает из разрешенных законодателем способов наиболее приемлемый для его организации, и только при отсутствии указаний (правил) устанавливает соответствующий порядок самостоятельно.

Основными элементами учетной политики в целях управленческого учета являются:

- порядок отражения хозяйственных операций в управленческом учете;
- разработка рабочего плана счетов (который должен использоваться как для целей бухгалтерского «финансового», так и управленческого учета);
- выбор метода учета затрат;
- определение даты отражения хозяйственной операции в управленческом учете;
- определение калькуляционного периода;
- документарное основание для отражения в управленческом учете;
- определение даты получения и установление порядка признания доходов;
- порядок определения видов учетных цен на материально-производственные запасы (МПЗ);
- порядок оценки сырья и материалов, используемых при производстве продукции (работ, услуг);
- трансфертные цены (при их использовании);
- определение лимита стоимости имущества, подлежащего учету в составе МПЗ;
- порядок списания стоимости основных средств;
- методы начисления амортизации;
- вариант учета стоимости готовой продукции (работ, услуг);
- состав и классификация расходов (затрат);
- критерий распределения косвенных (накладных) расходов между конкретными видами продукции (работ, услуг);
- порядок распределения прямых расходов на остатки незавершенного производства;
- учет дебиторской и кредиторской задолженности;
- финансово-экономические показатели бюджетов.

Важно разработать и отразить в учетной политике организации классификаторы и кодификаторы управленческого учета. Система классификаторов характеризует объект учета для единого понимания его всеми участниками производственного процесса. Исходя из своих потребностей каждая организация самостоятельно определяет необходимое ей количество классификаторов. Наиболее часто применяются следующие классификаторы:

- виды производимой продукции, оказываемых работ и услуг;
- виды доходов;
- центры финансовой ответственности;
- места возникновения затрат;
- виды (экономические элементы) затрат;
- статьи калькуляции;
- виды активов;
- виды обязательств;
- виды собственного капитала;
- проекты;
- направления инвестиций;
- основные и вспомогательные бизнес-процессы;
- типы клиентов;
- категории персонала.

Учитывая свои собственные особенности и специфику деятельности, отраслевую принадлежность и другие существенные факторы, каждая организация самостоятельно выбирает методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Они также отражаются в учетной политике организации. Например:

- в зависимости от объектов учета это может быть учет затрат по экономическим элементам, по местам возникновения, по статьям калькуляции, по видам продукции, по периодам;
- в зависимости от полноты их включения в себестоимость: учет затрат с калькулированием полной себестоимости, с калькулированием усеченной себестоимости;
- в зависимости от управленческой интерпретации затрат: учет затрат по фактической себестоимости, по нормативной и плановой себестоимости.

Важно разработать и отразить в учетной политике организации классификаторы и кодификаторы управленческого учета.

Контроль организации управленческого учета в организации

Разработка и внедрение системы управленческого учета позволит предприятию эффективно использовать ресурсы производства, капитала и труда. Чтобы создать и внедрить систему управленческого учета, организация в зависимости от долгосрочных целей развития предприятия, стратегии, информационных

потребностей внутренних пользователей информации и т.д. должна:
- определить особенности нормативно-правового регулирования деятельности организации;
- с учетом характера деятельности (производственная сфера, торговля, выполнение работ, оказание услуг), масштаба деятельности (операций), собственной организационной структуры разработать внутренние стандарты деятельности;
- разработать системы информационного обеспечения для целей управления (например, программное обеспечение, позволяющие создавать большие базы данных и управлять интегрированной базой данных).

Для создания эффективной системы управленческого учета с учетом внешних и внутренних особенностей функционирования организации всех запросов и требований менеджмента, необходимо:
- создать центры (зоны) ответственности и определить контролируемые показатели;
- разработать первичные документы управленческого учета и учетные процедуры сбора, обработки и представления информации пользователям;
- утвердить учетные регистры для группировки данных и формы управленческой отчетности.

Основными этапами организации эффективной системы управленческого учета должны быть:
- планирование – разработка финансовой стратегии и тактики;
- анализ – оценка финансового состояния организации;
- учет и контроль достоверной информации о значениях внутренних (об остатках товаров на складе, дебиторской и кредиторской задолженности, размере основных статей затрат) и внешних (о финансовом результате организации в целом и в разрезе подразделений и групп товаров, движении денежных средств), финансовых показателях, о величине отклонений значений показателей от нормативов, причинах отклонений, превышающих критические значения.

Система управленческого учета в организации не может ограничиваться финансовым отделом экономических служб, а должна охватывать все структурные подразделения. Каждый сотрудник вовлекается в систему управленческого учета для внесения в нее информации о проделанной работе и получения информации, необходимой для выполнения своих функциональных обязанностей. Следовательно, эффективный внутренний контроль системы управленческого учета, обеспечивающей оперативной и достоверной информацией менеджмент организации, должен осуществляться поэтапно:
- контроль построения структуры системы управленческого учета;
- контроль подготовки управленческой отчетности;
- контроль наличия классификаторов и кодификаторов управленческого учета;
- контроль применения методов управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;
- контроль соблюдения рабочего плана счетов и моделей типовых хозяйственных операций;
- контроль выполнения внутренних положений и инструкций;
- контроль проведения организационных изменений на предприятии.

На первом этапе необходимо проконтролировать, четко ли каждый сотрудник представляет, за что отвечает и какие данные может предоставить. Это является основанием для построения структуры управленческого учета, которая является иерархической системой центров финансовой ответственности. В работах зарубежных и отечественных ученых центры ответственности определялись по-разному.

От четкой организационной и производственной структуры во многом зависит создание центров ответственности, что позволяет связать работу подразделения и ответственность определенных лиц, оценить результаты работы каждого структурного подразделения и определить их вклад в работу организации в целом.

На втором этапе необходимо проконтролировать разработку форм управленческой отчетности. Для расчета эффективности работы необходимо разработать ряд показателей и закрепить их за каждым центром ответственности. Кроме того, разработать формы отчетов, которые будут максимально удобно и наглядно представлять необходимую для принятия решений информацию.

На третьем этапе контролер проверяет разрабатываемый самой организацией рабочий план счетов и модели типовых хозяйственных операций.

Система управленческого учета в организации не может ограничиваться финансовым отделом экономических служб, а должна охватывать все структурные подразделения.

Правильно разработанный рабочий план счетов управленческого учета является основой учетной политики и обеспечивает качественную и оперативную информацию о состоянии предприятия. Создание рабочего плана счетов зависит от выбранных объектов управления затратами на предприятии.

Кроме того, здесь же контролируются разработанные в организации внутренние положения и инструкции, регламентирующие ведение управленческого учета. Так как формы управленческой отчетности в нашей стране законодательно не утверждены, каждая организация самостоятельно разрабатывает их для себя в наиболее удобной форме, отвечающей запросам внутренних пользователей, для которых значение имеют не только содержание информации, но и способы ее доставки, формы отчетности, грамотно составленные сведения. Важно, чтобы внутренняя отчетность обеспечивала быстрый обзор и оценку фактических результатов, их отклонений от цели, определение существующих недостатков, выбор оптимальных вариантов управленческих решений.

На заключительном этапе осуществляется контроль организационных изменений, связанных с организацией и ведением управленческого учета. За службами управленческого учета должны быть закреплены определенные полномочия и ответственность в зависимости от объектов учета. Каждая служба формирует только ту часть отчетности, которая входит в ее компетенцию.

Контроль функционирования служб управленческого учета

Управленческим учетом должны заниматься высококвалифицированные специалисты. Высококвалифицированный кадровый состав обеспечивает работу коллектива как единого целого в атмосфере взаимопомощи, взаимного уважения и осознания ответственности за представляемую информацию.

Ответственность и полномочия работников и специализированных служб по организации и ведению управленческого учета, как правило, определяются в таких организационных документах, как:

- положение о концепции развития организации;
- положение о службе (отделе);
- положение об определении целей в области качества;
- положение об организационной структуре;
- руководство по качеству и документированным процедурам;
- карты процессов;
- должностные инструкции работников;
- организационно-распорядительные документы (приказы, распоряжения, поручения руководства);
- положение о системе мотивации персонала.

Внутренний контролер должен проверить уровень квалификации специалистов управленческого учета, опыт их работы по постановке управленческого учета и знания финансового анализа, бухгалтерского учета, системы налогообложения, международных принципов бухгалтерского учета, структурных особенностей информационных систем.

Управленческим учетом должны заниматься высококвалифицированные специалисты.

Наиболее распространенными ошибками организации системы управленческого учета являются:

- несвоевременное предоставление руководителями центров финансовой ответственности информации о деятельности служб или структурных подразделений;
- отсутствие единой информационной сети, неэффективная система документооборота, нечеткое распределение обязанностей и ответственности;
- нежелание работников делать лишнюю, по их мнению, работу и составлять дополнительные отчеты;
- отсутствие высококвалифицированных кадров в области управленческого, бухгалтерского и налогового учета;
- конкуренция финансовых бухгалтеров и управленческих бухгалтеров.

Чтобы разрешить указанные трудности в организации важно:

- вести разъяснительную работу о необходимости внедрения системы управленческого учета, ее основных преимуществ и возможностей;
- четко формулировать цели и перспективы развития предприятия;
- разрабатывать эффективную организационную структуру;
- обеспечивать службы управленческого учета методическими документами и повышать уровень информатизации работы служб;
- внедрять рациональную систему мотивации управленческого персонала, используя передовой национальный и международный опыт.

Внутренний контроль за состоянием уровня автоматизации учетного процесса,

Акулова Н.Г., Ряховский Д.И. Основные направления политики формирования и развития кадрового потенциала бизнес-компании // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). –2017.– № 3. – С. 42–48.

за проводимыми мероприятиями по оптимизации организационно-производственной структуры, включающей совершенствование реальной организационной схемы работы организации, обеспечением соблюдения должностных инструкции и т.п. позволит сделать вывод о том, обеспечивают ли указанные формы и методы контроля повышение эффективности ведения управленческого учета, а следовательно, и деятельности организации в целом.

Особо следует подчеркнуть значение надлежащего уровня информатизации управленческого учета, который позволяет:

- выявлять информационные потребности и способы наиболее эффективного их удовлетворения;
- объективно и оперативно отражать процессы и ресурсы производства;
- устранять дублирование в первичной информации, поступающей из различных источников (бухгалтерского, статистического и оперативного учета;
- ограничивать объем первичной информации и повышение коэффициента ее использования;
- внедрять системы автоматизации для сбора и анализа первичной информации для целей планирования и управления, обеспечивающие сопоставимость ценности информации с затратами на ее получение.

Таким образом, для целей внутреннего контроля управленческого учета аккумулируется и обрабатывается информация о самых разных сферах хозяйственной деятельности организации: от натуральных производственных показателей до мнений работников о самой организации и делается вывод, насколько такая информация позволяет отслеживать финансовое положение организации, отвечает требованиям прогнозирования и моделирования ее будущего состояния.

Современное методическое обеспечение внутреннего контроля управленческого учета специфично для каждой организации. Разработка методики, включающей параметры управленческого учета (направления, аналитические центры), учетную политику, форматы отчетности, процедуры получения информации является одним из непременных условий становления управленческого учета. Процесс внедрения эффективной системы управленческого учета является длительным и зависит от структуры и характера бизнеса организации.

Внутренний контролер должен при наличии значительного числа методик, касающихся общих вопросов осуществления контроля управленческого учета, понять адекватно ли адаптированы они к данной организации, учитывают ли специфику ее отдельных производств и видов деятельности.

Эффективная система внутреннего контроля управленческого учета является результатом действий руководства по планированию, организации, мониторингу деятельности организации в целом и ее отдельных подразделений.

Процесс внедрения эффективной системы управленческого учета является длительным и зависит от структуры и характера бизнеса организации.

И.В. Башкирова, Е.Н. Королева, *эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ*

Увеличение уставного капитала: последствия для учредителя

ООО увеличивает уставный капитал с 10 тыс. до 10 млн руб. за счет нераспределенной прибыли. Учредитель – физическое лицо с долей 100% (не является сотрудником общества). Возникает ли у физического лица объект налогообложения НДФЛ и в какой сумме? Если возникает, то на какую дату необходимо сдать декларацию по НДФЛ и уплатить налог? Является ли ООО налоговым агентом в данном случае?

Согласно пункту 1 статьи 210 НК РФ при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 НК РФ.

Перечень доходов, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения), приведен в статье 217 НК РФ. Пунктом 19 статьи 217 НК РФ предусмотрено освобождение от налогообложения для целей исчисления НДФЛ доходов, полученных акционерами акционерных обществ или участниками других организаций в результате переоценки основных фондов (средств) в виде дополнительно полученных ими акций (долей, паев), распределенных между акционерами или участниками организации пропорционально их доле и видам акций, либо в виде разницы между новой и первоначальной номинальной стоимостью акций или их имущественной доли в уставном капитале.

По мнению представителей финансового ведомства, основанному на определении Конституционного Суда РФ от 16.01.2009 № 81-О-О, в случае, когда увеличение номинальной стоимости долей (акций) участников (акционеров) производится за счет иных источников, не в результате переоценки основных фондов (средств), положения пункта 19 статьи 217 НК РФ не применяются (письма Минфина России от 13.09.2013 № 03-04-06/37880, от 29.12.2012 № 03-04-05/4-1464, от 27.02.2012 № 03-04-05/3-227).

Следовательно, при увеличении уставного капитала за счет нераспределенной прибыли разница между первоначальной и новой номинальной стоимостью долей участника подлежит обложению НДФЛ на общих основаниях (письма Минфина России от 21.05.2014 № 03-04-05/24185, от 13.06.2013 № 03-04-05/22035, от 12.04.2013 № 03-04-05/4-373, от 21.02.2013 № 03-04-05/4-117, от 14.04.2011 № 03-04-06/3-88, от 12.03.2010 № 03-04-06/2-30, от 04.03.2008 № 03-04-06-01/45, ФНС России от 15.06.2006 № 04-1-03/318 и УФНС России по г. Москве от 15.07.2010 № 20-14/4/074932@).

Арбитражная практика по данному вопросу противоречива. Существуют суды, поддерживающие позицию налоговых органов. Например: постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 10.02.2011 по делу № А78-928/2010, ФАС Северо-Кавказского округа от 02.12.2010 № А32-38158/2009, постановления ФАС Поволжского округа от 04.12.2008 № А72-8464/07 (определением ВАС РФ от 03.02.2009 № 75/09 в передаче дела на пересмотр в порядке надзора отказано), ФАС Волго-Вятского округа от 24.11.2005 № А79-4867/2005, апелляционное определение СК по гражданским делам Астраханского областного суда от 09.01.2013 по делу № 33-142/2013, решение Советского районного суда г. Астрахани от 19.11.2012 по делу № 2-3224/12.

В то же время в правоприменительной практике существуют и иные подходы к рассматриваемой проблеме. Так, в постановлении ФАС Московского округа от 05.06.2013 № Ф05-5489/13 суд указал, что увеличение уставного капитала за счет чистой прибыли не повлекло изменения размера доли участников общества и сумма разницы между первоначальным и увеличенным размером уставного капитала общества и номинальной стоимостью долей его участников не может быть квалифицирована как доход физического лица. Ссылка налогового органа на Определение Конституционного суда РФ от 16.01.2009 № 81-О-О подлежит отклонению, поскольку Конституционным судом в указанном споре проверялась конституционность положений пункта 19 статьи 217 НК РФ. Отметим, что определением ВАС РФ от 11.10.2013 № ВАС-13599/13 в передаче в Президиум ВАС РФ указанного дела для пересмотра в порядке надзора отказано.

Смотрите также постановления ФАС Волго-Вятского округа от 02.06.2008 № А29-5650/2007, ФАС Северо-Западного округа от 23.04.2008 № А26-3819/2007, ФАС Уральского округа от 28.05.2007 № Ф09-3942/07-С2, ФАС Восточно-Сибирского округа от 10.02.2011 по делу № А78-928/2010, от 25.07.2006 № А33-18719/2005-Ф02-3629/06-С1, ФАС Северо-Кавказского округа от 02.12.2010 по делу № А32-38158/2009, от 25.02.2010 № А32-38158/2009-51/646, Восьмого арбитражного апелляционного суда от 25.01.2011 № 08АП-10402/2010, 08АП-10405/2010, Десятого арбитражного апелляционного суда от 04.12.2008 № 10АП-3823/2008, апелляционное определение СК по гражданским делам Ярославского областного суда от 30.05.2013 по делу № 33-2765/2013.

При этом финансовое ведомство по данному вопросу придерживается прежней позиции. Например, в письме Минфина России от 16.02.2017 № 03-04-05/8906 в очередной раз отмечено, что при увеличении обществом номинальной стоимости долей участников за счет нераспределенной прибыли прошлых лет, а не в результате переоценки основных фондов (средств) положения указанного

При увеличении уставного капитала за счет нераспределенной прибыли разница между первоначальной и новой номинальной стоимостью долей участника подлежит обложению НДФЛ.

пункта 19 статьи 217 НК РФ не применяются, а доход в виде разницы между первоначальной и новой номинальной стоимостью долей участников общества подлежит обложению НДФЛ на общих основаниях.

Таким образом, учитывая разъяснения финансовых и налоговых ведомств и отсутствие единой позиции судебных органов, считаем, что в данной ситуации у участника возникает доход в виде разницы между новой и прежней стоимостью уставного капитала, подлежащей обложению НДФЛ.

При этом у общества в этом случае возникают обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет НДФЛ с указанного дохода участника в бюджет (пункты 1, 2 ст. 226 НК РФ).

Датой получения такого дохода в виде увеличения номинальной стоимости доли, облагаемого по ставке 13%, признается дата регистрации увеличения уставного капитала общества (письмо УФНС России по г. Москве от 15.07.2010 № 20-14/4/074932@, постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 6.02.2013 г. № Ф04-6717/12).

Начисленную сумму НДФЛ налоговые агенты должны удержать непосредственно из доходов физического лица при их фактической выплате. При выплате налогоплательщику дохода в натуральной форме или получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды удержание исчисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых доходов, выплачиваемых им налогоплательщику в денежной форме. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплачиваемого дохода в денежной форме (п. 4 ст. 226 НК РФ).

Уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается (п. 9 ст. 226 НК РФ).

В рассматриваемом случае участник не является сотрудником общества, доходы ему не выплачиваются.

В этом случае налоговому агенту необходимо письменно сообщить налогоплательщику и в налоговый орган о невозможности удержания НДФЛ в течение налогового периода и сумме задолженности налогоплательщика в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 226 НК РФ).

В случае если после регистрации увеличения уставного капитала в течение налогового периода участнику будут выплачены какие-либо доходы (например, дивиденды), при их выплате следует удержать исчисленную сумму налога, но не более 50% суммы выплачиваемого дохода в денежной форме.

В том случае, если налог не будет полностью удержан до окончания налогового периода, в отношении оставшейся неудержанной суммы необходимо будет сообщить в налоговый орган и самому участнику о невозможности удержать НДФЛ.

При этом с 2016 года налогоплательщики, получившие доходы, сведения о которых представлены налоговыми агентами в налоговые органы в порядке, установленном пунктом 5 статьи 226 и пунктом 14 статьи 226.1 НК РФ, уплачивают налог не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом, на основании направленного налоговым органом налогового уведомления об уплате налога (п. 6 ст. 228 НК РФ). Положения пункта 6 статьи 228 НК РФ (в редакции Федерального закона от 29.12.2015 № 396-ФЗ) применяются к правоотношениям по исчислению и уплате налога на доходы физических лиц за налоговые периоды начиная с 2016 года.

Обязанность подавать декларацию по форме 3-НДФЛ в отношении таких доходов отсутствует (подп. 4 п. 1 ст. 228 НК РФ). Срок представления налоговым органом уведомления пунктом 6 статьи 228 НК РФ не установлен. Полагаем, что в этом случае действует норма пункта 2 статьи 52 НК РФ, согласно которой в случае, если обязанность по исчислению суммы налога возлагается на налоговый орган, налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление не позднее 30 дней до наступления срока платежа.

Обратите внимание, что со 2 июня 2016 года всем гражданам, имеющим доступ к «Личному кабинету», налоговые уведомления на уплату налогов направляются только в электронной форме (через «Личный кабинет») (п. 2 ст. 11.2 в ред. Федерального закона от 01.05.2016 № 130-ФЗ). Рассылаться почтовыми отправлениями (на бумажном носителе) такие уведомления пользователям «Личного кабинета» не будут, за исключением случая, когда налогоплательщик лично изъявит желание получить налоговое уведомление на бумаге, о чем ему необходимо уведомить налоговый орган.

Со 2 июня 2016 года всем гражданам, имеющим доступ к «Личному кабинету», налоговые уведомления на уплату налогов направляются только в электронной форме.

Ю.М. Галимарданова, Д.В. Игнатьев, *эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ*

Беспроцентный заем для сотрудников

Организация-работодатель выдала своим работникам беспроцентные займы на приобретение жилья с отсрочкой платежа на 5 лет. Организация-работодатель ежемесячно удерживает из заработной платы данных работников НДФЛ с суммы материальной выгоды от экономии на процентах за пользование указанными заемными денежными средствами. Каков порядок освобождения от налогообложения НДФЛ дохода в виде материальной выгоды от экономии на процентах за пользование работниками заемными средствами?

При формировании налоговой базы по НДФЛ подлежат учету все полученные налогоплательщиками доходы, признаваемые объектом налогообложения.

При формировании налоговой базы по НДФЛ подлежат учету все полученные налогоплательщиками доходы, признаваемые объектом налогообложения, в частности, доходы в виде материальной выгоды от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей (за рядом исключений) (ст. 209, п. 1 ст. 210, подп. 1 п. 1 ст. 212 НК РФ).

С 1 января 2016 года данный доход считается полученным налогоплательщиком в последний день каждого месяца в течение срока, на который были предоставлены заемные (кредитные) средства (подп. 7 п. 1 ст. 223 НК РФ). Данное правило распространяется в том числе на беспроцентные займы и не зависит от порядка и факта возврата налогоплательщиком заемных средств (дополнительно смотрите, например, письма Минфина России от 25.11.2016 № 03-04-06/70043, от 05.08.2016 № 03-04-06/45954, от 15.07.2016 № 03-04-06/41552).

Обязанности по определению налоговой базы по НДФЛ в отношении дохода в виде материальной выгоды от экономии на процентах при пользовании заемными (кредитными) средствами, исчислению налога, его удержанию и перечислению в бюджетную систему РФ в рассматриваемой ситуации возлагаются на организацию-заимодавца (также и работодателя) как налогового агента (п. 2 ст. 212, пункты 1, 2 ст. 226 НК РФ).

При этом необходимо учитывать, что в силу абзаца 5 подпункта 1 пункта 1 статьи 212 НК РФ материальная выгода, полученная от экономии на процентах при пользовании заемными (кредитными) средствами, предоставленными на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доли (долей) в них, освобождается от налогообложения НДФЛ при условии наличия права у налогоплательщика на получение имущественного налогового вычета, установленного подпунктом 3 пункта 1 статьи 220 НК РФ, подтвержденного налоговым органом в порядке, предусмотренном пунктом 8 статьи 220 НК РФ.

Речь идет о наличии у налогоплательщика права на получение имущественного налогового вычета в размере фактически произведенных им расходов на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилых домов, квартир, комнат или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков или доли (долей) в них, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доля (доли) в них (ст. 220 НК РФ).

Таким образом, учитывая положения пункта 8 статьи 220 НК РФ, для освобождения от налогообложения НДФЛ у источника выплаты дохода в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах при пользовании заемными (кредитными) средствами, предоставленными на приобретение на территории РФ жилья, налогоплательщик должен представить налоговому агенту (в данном случае – организации-заимодавцу) полученное от налогового органа уведомление о подтверждении своего права на имущественный

налоговый вычет, предусмотренный подпунктом 3 пункта 1 статьи 220 НК РФ (далее – Уведомление), форма которого утверждена приказом ФНС России от 14.01.2015 № ММВ-7-11/3@.

Для получения Уведомления налогоплательщик должен обратиться в налоговый орган по месту учета с соответствующим заявлением (рекомендуемая форма направлена письмом ФНС России от 06.10.2016 № БС-4-11/18925@) и документами, подтверждающими его право на получение имущественного налогового вычета, предусмотренного подпунктом 3 пункта 1 статьи 220 НК РФ. Уведомление должно быть выдано налогоплательщику в срок, не превышающий 30 календарных дней со дня его обращения в налоговый орган (абз. 4 п. 8 ст. 220 НК РФ, письмо ФНС России от 22.09.2015 № БС-19-11/233).

Излишне удержанная налоговым агентом из дохода налогоплательщика сумма НДФЛ подлежит возврату налоговым агентом на основании письменного заявления налогоплательщика.

Вместе с тем в письмах Минфина России от 30.09.2016 № 03-04-05/57104, от 21.09.2016 № 03-04-07/55231 разъясняется, что в целях освобождения от налогообложения доходов налогоплательщиков в виде материальной выгоды от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами в соответствии с положениями статьи 212 НК РФ может использоваться также справка, форма которой рекомендована письмом ФНС России от 15.01.2016 № БС-4-11/329@ (далее – Справка). При этом Справка может быть выдана налоговым органом и для представления налоговым агентам, являющимся работодателями.

Кроме того, в последнем из приведенных писем отмечается следующее:

- Уведомление и Справка должны содержать реквизиты договора займа (кредита), на основании которого предоставлены заемные (кредитные) средства, израсходованные на приобретение недвижимости, в отношении которой предоставлен имущественный налоговый вычет. При отсутствии в указанных документах реквизитов договора займа (кредита), данные документы не могут являться основанием для освобождения от налогообложения доходов в виде материальной выгоды от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, поскольку не подтверждают тот факт, что заем (кредит), при погашении которого определяется материальная выгода, был израсходован на приобретение недвижимого имущества, в отношении которого налогоплательщику предоставлен имущественный налоговый вычет;
- в случае если у организации, выдавшей заем (предоставившей кредит), имеется подтверждение права налогоплательщика на получение имущественного налогового вычета в отношении недвижимости, на приобретение которой предоставлен заем (кредит), для освобождения от налогообложения доходов в виде материальной выгоды, возникающей при последующем погашении процентов по указанному займу (кредиту), представление нового такого подтверждения не требуется;
- начиная с месяца представления налогоплательщиком документа, подтверждающего его право на получение имущественного налогового вычета, предусмотренного подпунктом 3 пункта 1 статьи 220 НК РФ, суммы налога, удержанные налоговым агентом с дохода в виде материальной выгоды с начала налогового периода, подлежат зачету при исчислении сумм НДФЛ нарастающим итогом по суммам дохода налогоплательщика, подлежащим налогообложению. При этом сумма НДФЛ, исчисленная и удержанная с начала налогового периода до месяца включительно (если налог в нем уже был исчислен и удержан), в котором было предоставлено Уведомление или Справка, является излишне перечисленной в бюджет. Согласно пункту 1 статьи 231 НК РФ, излишне удержанная налоговым агентом из дохода налогоплательщика сумма НДФЛ подлежит возврату налоговым агентом на основании письменного заявления налогоплательщика.

Данные разъяснения представлены в ответ на запрос ФНС России и направлены налоговым органам для сведения и использования в работе письмом ФНС России от 04.10.2016 № БС-4-11/18723@. В этой связи нужно учитывать, что на основании подпункта 5 пункта 1 статьи 32 НК РФ налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах (см. также письмо Минфина России от 13.04.2010 № 03-02-08/22).

Отметим, что указанная позиция финансового ведомства по возврату НДФЛ, удержанного с дохода в виде материальной выгоды, в целом согласуется с позицией

Президиума ВС РФ, выраженной в пункте 15 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 НК РФ, утвержденного 21.10.2015, хотя и по иному вопросу.

Принимая во внимание данные обстоятельства, считаем, что при определении порядка действий налогоплательщиков и организации – налогового агента после получения последней Уведомлений или Справок, целесообразно ориентироваться на положения письма Минфина России от 21.09.2016 № 03-04-07/55231 и, соответственно, на пункт 1 статьи 231 НК РФ, несмотря на то что ранее специалисты финансового ведомства давали несколько иные разъяснения на этот счет (см., например, письма Минфина России от 21.03.2013 № 03-04-06/8790, от 24.07.2013 № 03-04-05/29212, от 13.04.2011 № 03-04-06/6-87).

Это, в частности, означает, что после предоставления налогоплательщиком (работником-заемщиком) Уведомления или Справки, организация-заимодавец обязана в течение 10 дней сообщить ему о факте излишнего удержания НДФЛ в отношении дохода в виде материальной выгоды от экономии на процентах и сумме излишне удержанного налога. При этом налогоплательщик вправе обратиться за возвратом данной суммы НДФЛ непосредственно к организации-заимодавцу, представив ей соответствующее заявление. Возврат налогоплательщику излишне удержанной суммы НДФЛ должен быть произведен организацией-заимодавцем в течение трех месяцев со дня его обращения в безналичной форме путем перечисления денежных средств на счет налогоплательщика в банке, указанный в его заявлении.

К.Г. Завьялов, Е.Н. Королева, *эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ*

Учредитель – Департамент городского имущества г. Москвы

Акционерное общество получило от учредителя – единственного акционера (Департамент городского имущества г. Москвы) основное средство (здание) в качестве вклада в уставный капитал. Могут ли государственные органы быть плательщиками НДС? Может ли АО принять к вычету НДС по переданному основному средству?

Органы власти, включенные в Единый государственный реестр юридических лиц, могут признаваться плательщиками НДС.

Департамент городского имущества г. Москвы является органом власти г. Москвы, осуществляющим функции по выполнению полномочий собственника в сфере управления и распоряжения движимым и недвижимым имуществом г. Москвы (п. 1 Положения о Департаменте городского имущества города Москвы (Приложение 1 к постановлению Правительства Москвы от 20.02.2013 № 99-ПП)).

На основании пункта 1 статьи 143 НК РФ организации признаются плательщиками НДС. Для целей Налогового кодекса РФ под организациями понимаются в том числе юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Органы государственной власти (местного самоуправления) в рамках их компетенции, установленной актами, определяющими статус этих органов, могут своими действиями приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права и обязанности, выступать в суде от имени публично-правового образования (пункты 1, 2 ст. 125 ГК РФ).

При этом из анализа ряда судебных решений и разъяснений уполномоченных органов следует, что органы власти, включенные в Единый государственный реестр юридических лиц, могут признаваться плательщиками НДС (см., например, п. 1 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33, письма Минфина России от 07.12.2007 № 03-07-11/616, от 30.11.2007 № 03-03-04/7, ФНС России от 13.07.2009 № ШС-22-3/562@).

В свою очередь, в постановлениях АС Центрального округа от 12.11.2015 № Ф10-3885/15 по делу № А48-61/2015, АС Восточно-Сибирского округа от 07.04.2015 № Ф02-807/15 по делу № А19-9906/2014

отмечается, что государственные (муниципальные) органы признаются плательщиками НДС, если они действуют в собственных интересах в качестве самостоятельных хозяйствующих субъектов, а не реализуют публично-правовые функции соответствующего публично-правового образования и не выступают от его имени в гражданских правоотношениях в порядке, предусмотренном статьей 125 ГК РФ.

В ситуации, когда НДС предъявляет лицо, не являющееся плательщиком данного налога, его вычет покупателем (заказчиком) неправомерен.

Согласно пункту 11 статьи 171 НК РФ вычетам у налогоплательщика, получившего в качестве вклада (взноса) в уставный (складочный) капитал (фонд) имущество, нематериальные активы и имущественные права, подлежат суммы НДС, которые были восстановлены акционером (участником, пайщиком) в порядке, установленном пунктом 3 статьи 170 НК РФ, в случае их использования для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ.

Как видим, обязательным условием для принятия сумм НДС к вычету при получении имущества в качестве вклада в уставный капитал является восстановление ранее правомерно принятых к вычету сумм НДС акционером (учредителем) общества, осуществившим вложение имущества в уставный капитал. При несоблюдении указанного условия вычет неправомерен (письмо Минфина России от 14.05.2015 № 03-03-06/1/27742).

В силу пункта 8 статьи 172 НК РФ вычет производится после принятия на учет имущества, полученного в качестве оплаты вклада (взноса) в уставный капитал.

Из подпункта 1 пункта 3 статьи 170 НК РФ следует, что акционер (учредитель) указывает сумму восстановленного НДС в документах, которыми оформляется передача вклада в уставный капитал. На основании пункта 14 Правил ведения книги покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость (утв. постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137) документы, которыми оформляется передача имущества, нематериальных активов, имущественных прав в качестве вклада в уставный капитал и в которых указаны суммы НДС, восстановленного акционером (участником) в порядке, установленном пунктом 3 статьи 170 НК РФ, подлежат регистрации принимающей организацией в книге покупок.

Соответственно, если акционер (участник) при передаче имущества НДС не восстанавливал и в документах, которыми оформляется передача указанного имущества, отдельной строкой его не выделял, то условия, необходимые для принятия сумм налога к вычету, у получающей стороны не выполняются (определение ВС РФ от 28.08.2014 № 306-ЭС14-233).

В связи с изложенным полагаем, что если Департамент имущества указал сумму восстановленного НДС в документе (например, акте приемки-передачи), которым оформляется передача в уставный капитал объекта основных средств, то у организации возникает право на вычет налога при условии использования данного имущества для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС. В противном случае вычет НДС неправомерен.

Так как Департамент имущества осуществляет полномочия собственника в сфере управления и распоряжения движимым и недвижимым имуществом г. Москвы, то с учетом приведенной выше арбитражной практики можно сделать вывод, что департамент плательщиком НДС не является. Соответственно, оснований для восстановления НДС у него не имеется.

При этом мы не исключаем, что в акте приемки-передачи восстановленный НДС все же может быть выделен. В такой ситуации вычет НДС может привести к налоговым спорам.

По мнению финансового ведомства (см., например, письма Минфина России от 05.10.2015 № 03-07-11/56700, от 16.05.2011 № 03-07-11/126), в ситуации, когда НДС предъявляет лицо, не являющееся плательщиком данного налога, его вычет покупателем (заказчиком) неправомерен.

Судьи такую позицию не разделяют и в большинстве случаев приходят к выводу, что факт выделения НДС является условием для получения вычетов (см., например, определение ВС РФ от 23.09.2016 № 306-КГ16-11590 по делу № А57-18885/2015, постановления АС Волго-Вятского округа от 14.12.2015 № Ф01-5042/2015 по делу № А11-10797/2014, ФАС Поволжского округа от 03.04.2014 по делу № А12-16538/2013). Отметим, что приведенные разъяснения Минфина России и судебные решения не относятся к ситуациям, когда НДС выделялся органом власти, не являющимся плательщиком НДС.

20 лет ИПБ России

МАСШТАБНАЯ ПРОГРАММА

ПО ПОВЫШЕНИЮ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО УРОВНЯ БУХГАЛТЕРОВ

МОСКВА

КАЗАНЬ

ЯЛТА

СВЕТЛОГОРСК

ЕРЕВАН

САНКТ-ПЕТЕРБУРГ

ПЕТРОПАВЛОВСК-КАМЧАТСКИЙ

Подробности по телефону + 7 (495) 720 54 55 и на сайте ИПБ России www.ipbr.org