



ИПБ России

№6 | 2024

# Вестник

## БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

Обеспечение  
самозанятых  
средствами  
труда –  
доказатель-  
ство наличия  
трудовых  
отношений?

с. 7

Можно ли  
предприятие  
считать стра-  
хователем,  
полагаясь  
лишь на поло-  
жения его  
устава?

с. 21

Повышающий  
коэффициент  
амортизации  
к магазинам  
розничной  
торговли –  
законно  
или нет?

с. 46

[www.ipbmr.ru](http://www.ipbmr.ru)

*Из истории нашей  
профессии*



**ГОПФЕНГАУЗЕН**  
**Иван Дмитриевич**

❖  
(1832-1910)

Действительный статский советник, начальник счетного отделения при министре государственных имуществ. В 1894 году И.Д. Гопфенгаузен сделал доклад об отсутствии аудита и ненормальном положении бухгалтеров в России. Создание Института бухгалтеров и присяжных счетоводов нашло поддержку у Министерства финансов. Занимал должность главного бухгалтера Обуховского сталелитейного завода, а в 1868 году — должность в правлении Путиловских заводов. В 1880 г. произведён в коллежские асессоры. С 1880 года откомандирован в Горный Департамент для исправления обязанностей главного бухгалтера. За усердную службу награждён орденом Святой Анны 2-й степени.





## Уважаемые коллеги!

Центральный конкурсный Совет подвел итоги Всероссийского конкурса «Лучший бухгалтер России – 2024». Хочу от души поздравить москвичей и жителей Подмосковья, принявших участие в этом замечательном профессиональном турнире! В этом году они показали наилучший результат среди всех российских регионов как по количеству участников, так и по количеству победителей в разных номинациях. Кроме того, два из трех денежных призов, предназначенных «Лучшим из лучших», также остаются в столичном регионе.

Подсчет баллов, заработанных каждым конкурсантом при решении конкурсных заданий, осуществляется автоматически, без участия человека. Полагаем, что эта мера обеспечивает прозрачность и объективность при определении результатов. Ведь имя победителя, его место работы и другая информация «подкачивается» уже после фиксации набранной суммы баллов. В этой связи особенно приятно, что все конкурсанты от Московского региона, победившие в этом году на федеральном уровне, являются членами территориального института. С моей точки зрения, это подтверждает тот факт, что членство в профессиональной организации стимулирует практиков не стоять на месте, развивать и наращивать профессиональные компетенции, использовать для этого, в том числе возможности, которые не требуют финансовых затрат.

Московский регион на своем уровне также определяет победителей и награждает участников конкурса призами, самый ценный из которых – возможность бесплатного участия во всех мероприятиях конгресса ИПБ России 2024.

Как председатель Центрального конкурсного совета не устаю повторять: профессиональный конкурс – это всегда победа над собой, всегда праздник! Если вы еще не пробовали в нем свои силы, обязательно ждем вас в следующем году!

С ИПБ России – вам всегда по пути!

**Людмила Ивановна Хоружий,**

*президент ИПБ Московского региона*

## 4 К ВОПРОСУ «О БУДУЩЕМ ОБЛИКЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА»



В статье **И.Н. Ложникова**, председателя Комитета ИПБ России по бухгалтерскому учету, заслуженного экономиста России, доцента, Государственного советника Российской Федерации I класса представлены возможные изменения формы и содержания бухгалтерского учета в будущем, связанные с внедрением передовых технологий обработки учетных данных, в том числе основанных на использовании технологий искусственного интеллекта, рассмотрены аспекты организации бухгалтерского учета, которые могут претерпеть существенные изменения.

## 18 ОБ ОЦЕНКЕ ИЗЛИШКОВ, ВЫЯВЛЕННЫХ ПРИ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ, ПО ФСБУ 28/2023



**А.М. Рабинович**, руководитель управления бухгалтерского и налогового консалтинга ООО «Фин-Экспертиза», кандидат исторических наук в своей статье раскрывает вопросы применения ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация», который становится обязательным для использования с 1 апреля 2025 г. Подробно описаны три способа оценки излишков по справедливой стоимости, по балансовой стоимости, либо по балансовой стоимости аналогичных активов, а так же раскрыты случаи применения каждой из трех возможных оценок, методы определения выбора оценки и их отражения в учетной политике.

## 44 ПРАВОМЕРНОСТЬ ЗАЯВЛЕНИЯ ВЫЧЕТОВ ПО НДС ЗА ПРЕДЕЛАМИ ТРЁХ ЛЕТ – СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА



В статье **О.С. Поповой**, партнёра ООО «Легикон-Право» и **А.В. Вербовского** раскрыты вопросы, возникающие у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость, проанализирована судебная практика по налоговым вычетам, возникающим положительным разницам, образовавшимся в результате превышения суммы налоговых вычетов над суммами налога, исчисленного по облагаемым операциям, рассмотрены сроки подачи налоговой декларации в случае включения налоговых вычетов в подаваемую уточнённую налоговую декларацию и другие вопросы.

### 2 Новости региона

#### Актуальные вопросы бухгалтерского учета

- 4 К вопросу «О будущем облике бухгалтерского учета»  
**И.Н. Ложников**

#### Актуальные вопросы налогообложения

- 7 Обеспечение самозанятых средствами труда – доказательство наличия трудовых отношений?  
**Л.С. Васнецова**
- 10 Возникновение обязанностей у организации по выполнению функций налогового агента по НДС  
**Д.В. Игнатьев**
- 13 Налогообложение вознаграждения физического лица зарегистрированного в качестве ИП на территории иностранного государства  
**О.Н. Графкин**

#### Актуальные вопросы бухгалтерского учета

- 18 Об оценке излишков, выявленных при инвентаризации, по ФСБУ 28/2023  
**А.М. Рабинович**

#### Профессиональная бухгалтерия

- 21 Можно ли предприятие считать страхователем, полагаясь лишь на положения его устава?  
**Л.С. Васнецова**
- 23 Сотрудничество с самозанятыми: вправе ли проверяющие переквалифицировать гражданско-правовые отношения в трудовые в целях надлежащего расчета страховых взносов?  
**М.А. Никифорова**
- 26 Включение премий за выполнение плана в состав расходов на оплату труда  
**Т.Ю. Кошкина**
- 29 Уменьшение налога на ПСН на страховые взносы. Обязательно ли подавать уведомление?  
**М.А. Андреева**
- 31 Страховые взносы от несчастных случаев и профессиональных заболеваний: удастся ли оспорить повышенный тариф, если подтвердить вид деятельности позднее установленного срока?  
**Е.И. Иванова**
- 32 Передача имущества в качестве отступного, чтобы погасить долг по договору займа. Что с НДС?  
**А.Н. Кузнецова**
- 34 Компания продала автомобиль своему руководителю дешевле, чем на рынке. Законны ли претензии проверяющих?  
**М.А. Соколова**
- 36 Среднемесячная заработная плата по предприятию и средний заработок работника – разные понятия  
**М.А. Никифорова**
- 38 Просрочка сдачи декларации по НДС. Обновление ЭЦП подтверждает отсутствие правонарушений или нет?  
**Н.А. Кораблева**
- 39 Обработка персональных данных по истечении срока хранения документов, содержащих персональные данные  
**Т.Н. Беликова**
- 44 Правомерность заявления вычетов по НДС за пределами трёх лет – судебная практика  
**О.С. Попова, А.В. Вербовский**
- 46 Повышающий коэффициент амортизации к магазинам розничной торговли – законно или нет?  
**М.А. Соколова**



## Николаю Тихоновичу ЛАБЫНЦЕВУ – 80 лет!

21 ноября 2024 года отмечает свой юбилей профессор, доктор экономических наук, почетный работник высшего профессионального образования РФ, выдающийся ученый, талантливый педагог, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета, Почетный член ИПБ России, член редакционного совета научного журнала «Вестник ИПБ», президент Ростовского территориального института профессиональных бухгалтеров и аудиторов Николай Тихонович Лабынцев.

Лабынцев Николай Тихонович, являясь одним из выдающихся представителей научной общественности, известный всей стране и далеко за ее пределами, видный ученый и убежденный сторонник и активный участник реформирования бухгалтерского учёта в рыночной среде, внёс существенный вклад в развитие методологии учета, анализа и аудита, а также в становление и развитие самого крупного в стране профессионального объединения – ИПБ России.

Николай Тихонович стоял у истоков создания Ростовского-на-Дону Территориального Института Профессиональных бухгалтеров и аудиторов и по сей день остается его бессменным руководителем. Под руководством Николая Тихоновича ТИПБ занял лидирующие позиции в развитии бухгалтерской и аудиторской профессии в стране.

Во многом благодаря деятельности и высочайшему авторитету Николая Тихоновича работа ТИПБ по подготовке высококвалифицированных кадров в области бухгалтерского учета и аудита получила признание и широкую поддержку государственных органов, представителей бизнеса и крупнейших предприятий региона. И сегодня, как и раньше, Ростовский-на-Дону ТИПБ остаётся единственным профессиональным сообществом, объединяющим бухгалтеров и представителей смежных профессий региона, представляя их интересы и обеспечивая непрерывное повышение профессионального уровня.

Профессиональное суждение Николая Тихоновича, его компетентность, опыт и широта взглядов неизменно помогали принимать оптимальные решения по направлениям деятельности нашего Института.

Важнейшим вкладом в развитие профессии стала разработка ИПБ России в 2014 году профессионального стандарта «Бухгалтер», в обсуждении которого на всех стадиях его формирования, подготовке ценных замечаний принимал самое активное участие Николай Тихонович. Несколько лет назад ИПБ России, как разработчик профессионального стандарта «Бухгалтер», проводил процесс его актуализации. Николай Тихонович принял непосредственное участие в разработке действующей редакции профессионального стандарта «Бухгалтер». В результате введение новых квалификационных уровней (7-го и 8-го) обеспечило учет специфики работы руководителей бухгалтерских служб, которая заключена в повышенной сложности и сопровождается повышенной ответственностью, а также положительно сказалось на подготовке бухгалтерских кадров.

Николай Тихонович успешно совмещает плодотворную научную и педагогическую деятельность с большой общественной работой. Николай Тихонович проводит большую методологическую работу в области бухгалтерского учета, анализа, аудита и сопряженных дисциплин. Возглавляемая им кафедра занимает устойчивую лидирующую позицию в стране по изданию научных монографий, учебников, учебных пособий, по подготовке кадров высшей квалификации – докторов и кандидатов экономических наук. Научные труды Николая Тихоновича пользуются заслуженным авторитетом среди ученых и практиков всей страны. Его имя хорошо известно всем специалистам в сфере бухучета, аудита, налогообложения, экономического анализа и других экономических дисциплин.

Дорогой Николай Тихонович, в день Вашего юбилея примите наши искренние поздравления! Приятно отметить, что этот знаменательный день Вы встречаете в расцвете творческих сил и неиссякаемой энергии. Благодарим Вас за совместную работу по многим направлениям деятельности Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России.

**Желаем Вам, глубокоуважаемый Николай Тихонович, крепкого здоровья, счастья, дальнейших побед и достижений в Вашей многогранной деятельности!**

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

## К вопросу «О будущем облике бухгалтерского учета»

Возможные изменения формы и содержания бухгалтерского учета в будущем во многом зависят от степени внедрения передовых технологий обработки учетных данных, в том числе основанных на использовании технологий искусственного интеллекта. В связи с этим зададимся вопросом – какие аспекты организации бухгалтерского учета могут претерпеть существенную эволюцию? По нашему мнению, возможные изменения затронут:



И.Н. Ложников

### 1. В части порядка представления бухгалтерской отчетности

– По-видимому, скорость обработки учетной информации позволит формировать необходимый набор показателей в режиме «реального времени». Поэтому понятие сроков представления бухгалтерской отчетности в современном виде будет упразднено. В тоже время для целей проведения анализа отчетных данных, статистических исследований, оценки финансового положения и ряда других задач представление дискретной информации сохранится как некая «мгновенная фотография» непрерывного учетно-производственного процесса.

– По этой же причине периодичность представления отчетной информации будет зависеть исключительно от потребностей пользователей бухгалтерской отчетности и требований органов управления, и какими-либо ограничениями по срокам сопровождаться не будет.

– Собственно отчетность будет оставаться публичной за исключением возможных ограничений, связанных с необходимостью соблюдения требования положений о государственной тайне (например, в части номенклатуры и нормативов расхода ядерных материалов в ОПК). Поэтому категория «адресности» отчетности как таковая будет упразднена, а доступ к ней будет свободным с помощью «банка» данных (хранилища информации).

– Отчетный период как таковой потеряет свой первоначальный вид и значение, так как технически и

технологически формирование отчетной информации не будет ограничено какими-либо рамками, кроме необходимости в дискретной информации для отдельных её пользователей за определенные периоды времени.

### 2. По содержанию показателей бухгалтерской отчетности

Существенная трансформация коснется содержания бухгалтерской отчетности, что также будет в определенной мере связано с использованием технологий искусственного интеллекта. По-видимому, при сохранении важнейших интегрированных показателей отчетности (доходы, расходы, прибыль, выручка, себестоимость, активы и др.) произойдет кардинальное изменение соотношения натуральных и стоимостных показателей в сторону всё большей роли натуральных показателей как более объективных параметров.

При этом обязательный «каркас», т.е. «унифицированная» номенклатура разделов отчетности, будет использоваться для обеспечения формирования сводных (консолидированных) данных по макрообъектам (отрасль, регион и т.п.), а их внутреннее наполнение будет варьироваться в зависимости от специфики деятельности организации, её отраслевой принадлежности, региона и ряда других особенностей. По-видимому, решение такой задачи потребует кардинального усиления роли отраслевого регулирования бухгалтерского учета, т.к. обеспечить учет специфики деятельности организаций различных сфер экономики, одному органу

При сохранении важнейших интегрированных показателей отчетности (доходы, расходы, прибыль, выручка, себестоимость, активы и др.) произойдет кардинальное изменение соотношения натуральных и стоимостных показателей в сторону всё большей роли натуральных показателей как более объективных параметров.

власти не под силу. Необходимо будет добиться «единства в многообразии», для чего будут созданы отраслевые методологические центры по бухгалтерскому учету.

В связи с этим будет дифференцировано формирование и представление бухгалтерской отчетности по отдельным (основным) видам деятельности: промышленность, наука, торговля, строительство, сельское хозяйство. Повысится и роль саморегулируемых организаций в обеспечении связи между законодателями и практикующими специалистами.

Собственно стоимостные показатели будут претерпевать серьезные метаморфозы. Например, влияние на процесс производства массового применения технологий искусственного, а в будущем и органоидного интеллекта, неизбежно отразится на порядке формирования цены (стоимости) продукции (работ, услуг). Действительно в настоящее время структура цены товара включает в себя сумму произведенных затрат (себестоимость продукции) и прибыль. Прибыль же, согласно трудовой теории стоимости Уильяма Петти (и его последователей), это часть неоплаченного труда. В условиях же глобального применения технологий ИИ доля оплаты труда будет сведена до минимума (заводы автоматы и т. п.). Поэтому из чего будет формироваться вновь созданная стоимость, в том числе прибыль, и сохранится ли прибыль, как экономическая категория, в её прежнем виде?

По-видимому, в этих условиях существенную роль в формировании цены товара будут играть рентные платежи за использование земли и других видов природных ресурсов, а также научная рента как элемент стоимости капитала.

Учитывая данное обстоятельство, возможно изменение теоретических основ ценообразования и установление соответствующего ему порядка. В целом же меновая стоимость товара, по-видимому, утратит свою доминирующую роль, отдав приоритет его потребительской стоимости. В этой связи возможен и некий симбиоз трудовой теории стоимости товара и теории «предельной полезности».

Существенно изменится и калькуляционный разрез структуры затрат, их элементный состав. При этом данные изменения затронут не только удельные

веса отдельных статей и элементов, но и их состав. Причем набор калькуляционных статей будет существенно варьироваться по отраслям экономики. При этом по сравнению с действующей номенклатурой некоторые статьи будут дифференцированы, а другие объединены или исключены. В то же время появятся и новые статьи, которые будут связаны с новыми технологическими процессами производства. По-видимому, повысится и удельный вес амортизации нематериальных активов в структуре затрат организаций.

Также мы находимся на пороге перехода на альтернативные эквиваленты исчисления стоимости активов и обязательств. Связано это с тем, что массовое использование денежных суррогатов валют, которые все в большей степени отрываются от традиционного порядка использования в качестве абсолюта золота, приведет к формированию новых эквивалентов стоимости товаров. Вполне возможно, что это будут единицы энергии, иных видов ресурсов.

Потребность государств в формировании суверенных национальных финансовых систем приведет к массовому использованию новых видов валют, в качестве которых на определенном этапе развития будут применяться криптовалюты. В то же время их функционирование будет иметь разнонаправленные последствия. С одной стороны, использование криптовалют позволит преодолеть гегемонию мировых эмиссионных центров, а с другой стороны, произойдет ослабление суверенитета государств в сфере финансов. Соотношение этих противоположных тенденций определит конкретный путь эмиссионной политики нашей страны. При этом не исключена ситуация полной замены наличных и безналичных расчетов в национальных денежных единицах на их региональных представителей (Евразия, Европа, Америка).

### 3. В части порядка установления правил регулирования системы бухгалтерского учета

При сохранении основ государственного регулирования произойдет повышение роли не только отраслевого, но и корпоративного управления финансами организаций. При этом обеспечение основ государственного регулирования будет выражаться в установлении

Существенную роль в формировании цены товара будут играть рентные платежи за использование земли и других видов природных ресурсов, а также научная рента как элемент стоимости капитала.

единства (единообразия) содержания категорий бухгалтерского учета, которые должны быть закреплены на общегосударственном уровне в соответствующих нормативных актах. Одновременно с этим появятся и новые экономические категории, а вслед за ними и их учетные аналоги, которые так же будут закреплены на общегосударственном уровне.

Сохранятся и основополагающие принципы методологических основ бухгалтерского учета, в том числе такие как «двойная запись», баланс, тождество данных синтетического и аналитического учета и некоторые другие.

При этом следует подчеркнуть, что, как и в геометрии, действие аксиом в «евклидовом», т. е. трехмерном пространстве остаётся неизменным, несмотря на их отсутствие в искривленной среде, также и в бухгалтерском учете указанные основы сохранятся в неизменном виде.

Произойдет и полный отказ от бумажных носителей информации, а также переход к формированию необходимой (любой) учетной информации (сверх рамок обязательной отчетности) на основе заявительных пожеланий (потребностей) её пользователей. Кроме того, будет осуществлена передача ряда учетных функций от человека к «машине».

Также, несмотря на сохранение «института» унифицированных форм первичной учетной документации (например, документы по финансовым операциям), многие из действующих форматов будут упразднены. Произойдет максимальный переход на бездокументарную форму учета хозяйственных операций, когда данные о производственном процессе будут регистрироваться (отражаться) в бухгалтерском учете непосредственно с датчиков, счетчиков, других автоматических устройств непосредственно из производственных подразделений предприятий. Произойдет и полный отказ от дублирования ввода информации в регистры первичной учетной документации. Любая хозяйственная операция будет единожды попадать в базу данных организации, откуда направляться (передаваться) для последующего осуществления необходимых расчетов во все учетные регистры.

Кардинально изменится «система» управленческого учета, в том числе производственный учет. В действующем



виде его (производственного учета) как такового не будет, т. к. все производственные операции (от поступления запасов до выпуска готовой продукции) будут фиксироваться в местах их осуществления и отражаться в учете в автоматическом режиме. В связи с этим будет обеспечена полная достоверность учетных данных (т. к. человеческий фактор будет исключен), что позволит отказаться от проведения регулярных инвентаризаций и отдельных проверок наличия ценностей, необходимость в которых сохранится только в экстренных случаях (например, после произошедших чрезвычайных событий – наводнения, пожары и т. п.). Функции контроля останутся только в части проверки качества поступающих запасов, а также соответствия выполнения технологических операций техническим заданиям и проведения контрольных испытаний.

Произойдет и переориентация методологического обеспечения с потребностей финансовых рынков на развитие отечественной методологии бухгалтерского учета, учитывающего нужды реального сектора экономики как основы благосостояния государства.

Будет упрощен порядок налогообложения путем установления единых правил бухгалтерского и налогового учета, при этом расчет налогов будет осуществляться на базе данных бухгалтерского учета. В необходимых случаях может использоваться механизм корректировок данных бухгалтерского учета, позволяющих учитывать особенности налогообложения (предоставление льгот и т. п.).

Произойдет полный отказ от бумажных носителей информации, а так же переход к формированию необходимой учетной информации (сверх рамок обязательной отчетности) на основе заявительных пожеланий (потребностей) её пользователей.



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

## Обеспечение самозанятых средствами труда – доказательство наличия трудовых отношений?

Рассмотрим спор компании и налоговой инспекции по поводу переквалификации гражданско-правовых отношений с самозанятыми в трудовые отношения. Проверяющие указывали на ряд обстоятельств, в том числе на предоставление компанией своих транспортных средств исполнителям для оказания услуг. Но компания продолжала настаивать, что действовала законно. Кого поддержали судьи – читайте в статье.

**Суть спора.** Компания занималась перевозкой неспециализированными автотранспортными средствами. Чтобы исполнить обязательства перед клиентами, компания привлекала к работе физических лиц – плательщиков НПД. Число самозанятых, кому компания выплатила вознаграждение в 2021 году, составило 115 человек.

По итогам камеральных проверок расчетов по страховым взносам и расчета по НДФЛ инспекторы пришли к выводу, что фактически между компанией и самозанятыми сложились трудовые отношения (есть признаки срочного трудового договора). Следовательно, компания незаконно сэкономила на НДФЛ и страховых взносах.

В результате проверяющие насчитали компании НДФЛ, страховые взносы, пени, а также привлекли ее к ответственности. Основание – п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ. Компания написала жалобу в налоговое управление, а затем обратилась в суд.

### На заметку!

Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 129.3 и 129.5 Налогового кодекса РФ, влекут взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов) (п. 1 ст. 122 НК РФ).

**Мнение проверяющих.** Налоговые инспекторы обратили внимание на следующие обстоятельства:

- самозанятые вели тот же вид деятельности, что и компания;
- самозанятые не имели самостоятельности и приобрели статус плательщиков НПД не по своей воле, а в связи с одним из условий договора (обязательное наличие у исполнителя статуса плательщика НПД);
- компания предоставляла свой транспорт для оказания услуг, проводила предрейсовые медосмотры и инструктаж;
- условия сотрудничества со всеми самозанятыми были схожими (типовой характер условий договоров);
- самозанятые работали под управлением компании (компания контролировала ход оказания услуг самозанятыми);
- самозанятые работали по графику компании;
- выплаты самозанятым носили систематический и одновременный характер;
- сотрудничество с самозанятыми было продолжительным (договор заключали, как правило, на 1 год, а потом неоднократно его продлевали).

**Мнение компании.** Как пояснила компания, привлечение самозанятых граждан в качестве исполнителей имеет деловую цель. Во-первых, количество перевозок в проверяемый период было нестабильно (был простой). Во-вторых, заявки поступали от заказчиков – новых клиентов. В-третьих, сумма в контрактах была ориентировочной и впоследствии могла быть изменена (допускалась корректировка объема транспортных услуг). Таким образом, нанимать работников в большом количестве в таком случае рискованно и экономически неразумно. Компания убеждена: сотрудничество с самозанятыми помогло ей избежать убытков.

Налогоплательщиками НДФЛ признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также физические лица, получающие доходы от источников в РФ, не являющиеся налоговыми резидентами РФ.

Объектом обложения НДФЛ для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ, признается доход, полученный такими налогоплательщиками от источников в Российской Федерации и/или от источников за пределами Российской Федерации.

*Решение судей.* Налогоплательщиками НДФЛ признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации (п. 1 ст. 207 НК РФ).

К доходам от источников в Российской Федерации относится вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в Российской Федерации (подп. 6 п. 1 ст. 208 НК РФ).

Объектом обложения НДФЛ для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, признается доход, полученный такими налогоплательщиками от источников в Российской Федерации и/или от источников за пределами Российской Федерации. Основание – ст. 209 Налогового кодекса РФ.

#### На заметку!

К характерным признакам трудовых отношений в соответствии со статьями 15 и 56 Трудового кодекса РФ относятся: достижение сторонами соглашения о личном выполнении работником определенной, заранее обусловленной трудовой функции в интересах, под контролем и управлением работодателя; подчинение работника действующим у работодателя правилам внутреннего трудового распорядка, графику работы (сменности); обеспечение работодателем условий труда; выполнение работником трудовой функции за плату (п. 17 Постановления Пленума Верховного суда РФ от 29.05.2018 № 15 «О применении судами законодательства, регулирующего труд работников, работающих у работодателей – физических лиц и у работодателей – субъектов малого предпринимательства, которые отнесены к микропредприятиям»).

#### На заметку!

Профессиональный доход – это доход физических лиц от деятельности, при ведении которой они не имеют работодателя и не привлекают наемных работников по трудовым договорам, а также доход от использования имущества (ч. 7 ст. 2 Федерального закона от 27.11.2018 № 422 «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»).

#### На заметку!

Налогоплательщиками налога на профессиональный доход признаются физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, перешедшие на специальный налоговый режим в порядке, установленном Федеральным законом от 27.11.2018 № 422 (ч. 1 ст. 4 Федерального закона от 27.11.2018 № 422 «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»).

В рассматриваемой ситуации периодичность и длительность выполнения перевозок плательщиками НПД, а также порядок оплаты их услуг устанавливала не компания, а заказчики транспортных услуг, с которыми у компании были заключены соответствующие контракты. Плательщики НПД зависели от заявок заказчиков и придерживались графика, которые те устанавливали.

Что касается непосредственно договоров между компанией и самозанятыми, то договоры не предусматривали:

- место работы самозанятого лица;
- продолжительность рабочего дня (смены);
- контроль со стороны компании;
- предоставление социальных гарантий согласно Трудовому кодексу РФ (больничных, отпусков, времени отдыха, обеда и др.).

Более того, установлено, что в рассматриваемой ситуации сумма вознаграждения самозанятых не зависела от их квалификации, опыта работы и профессиональных качеств, а определялась лишь количеством отработанных часов, установленным в актах выполненных работ. Размер вознаграждения не был фиксированным. Его выплачивали нерегулярно (не чаще 1 раза в месяц и только на основании акта выполненных работ). Нормы продолжительности рабочего времени не соблюдались. Зачастую количество часов, отработанное самозанятыми, превышало такие нормы.

#### На заметку!

По договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги (п. 1 ст. 779 ГК РФ).

**На заметку!**

Целью договора возмездного оказания услуг является не выполнение работы как таковой, а осуществление исполнителем действий или деятельности на основании индивидуально-конкретного задания к оговоренному сроку за обусловленную в договоре плату.

**На заметку!**

От договора возмездного оказания услуг трудовой договор отличается предметом договора, в соответствии с которым исполнителем (работником) выполняется не какая-то конкретная разовая работа, а определенные трудовые функции, входящие в обязанности физического лица – работника, при этом важен сам процесс исполнения им этой трудовой функции, а не оказанная услуга. По договору возмездного оказания услуг исполнитель сохраняет положение самостоятельного хозяйствующего субъекта, в то время как по трудовому договору работник принимает на себя обязанность выполнять работу по определенной трудовой функции (специальности, квалификации, должности), включается в состав персонала работодателя, подчиняется установленному режиму труда и работает под контролем и руководством работодателя. Исполнитель по договору возмездного оказания услуг работает на свой риск, а лицо, работающее по трудовому договору, не несет риска, связанного с осуществлением своего труда (п. 24 Постановления Пленума Верховного суда РФ от 29.05.2018 № 15 «О применении судами законодательства, регулирующего труд работников, работающих у работодателей – физических лиц и у работодателей – субъектов малого предпринимательства, которые отнесены к микропредприятиям»).



Судьи обратили внимание, что должностные инструкции отсутствовали, а в договорах значились требования только к качеству оказываемых услуг, что характерно для обычных хозяйственных отношений. В частности, соблюдение правил дорожного движения, предоставление транспорта в чистом виде, оформление документов.

Несмотря на включенное в договоры условие о наличии у исполнителя статуса плательщика НПД, большинство самозанятых зарегистрировались в качестве таковых по собственной инициативе без участия компании. Самозанятые добросовестно исполняли свои обязательства перед бюджетом. При этом часть физических лиц имела доход и от иных источников.

Первая инстанция, апелляция и кассация на стороне компании. В рассматриваемой ситуации нет совокупности признаков, подтверждающих наличие подмены трудовых отношений гражданско-правовыми. Обеспечение самозанятых автомобилями, а также проведение предрейсовых и послерейсовых осмотров не свидетельствуют о трудовых отношениях. Включение таких требований допускается гражданским законодательством, поскольку это напрямую касается качества оказываемых услуг (Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 16.08.2024 № Ф09-4169/24 по делу № А76-18712/2023).

Обеспечение самозанятых автомобилями, а также проведение предрейсовых и послерейсовых осмотров не свидетельствуют о трудовых отношениях. Включение таких требований допускается гражданским законодательством, поскольку это напрямую касается качества оказываемых услуг.

Редакция журнала  
«Вестник бухгалтера Московского региона»

**ПРИГЛАШАЕТ  
К СОТРУДНИЧЕСТВУ  
АВТОРОВ**

e-mail: [vestnik\\_mr@ipbr.org](mailto:vestnik_mr@ipbr.org)



**Д.В.Игнатьев**, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ, кандидат экономических наук

## Возникновение обязанностей у организации по выполнению функций налогового агента по НДС

Сотрудники некоммерческой организации находились в заграничной командировке (не ЕАЭС) по вопросам, связанным с приносящей доход деятельностью. В процессе выполнения командировочных задач подотчетные лица в течение трех месяцев арендовали автомобили, а также ангар (недвижимое имущество) для хранения собственного транспорта. Оплата производилась наличными. Иностранным арендодателем был предоставлен только инвойс на имя командированного сотрудника с указанием характера и стоимости услуг. Авансовый отчет командированного работника, оплатившего аренду, утвержден руководителем. Можно ли принять данные затраты для целей налогообложения прибыли при наличии только инвойса? Не возникает ли у организации обязанностей по выполнению функций налогового агента по НДС?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции: при надлежащем оформлении командировочных документов организация в рассматриваемой ситуации не лишена права на признание расходов на аренду ангара и транспорта, произведенных командированным работником, при расчете прибыли, подлежащей налогообложению. Но в отсутствие документов, прямо указывающих на факт оказания и оплаты услуг аренды, такие действия могут вызвать претензии со стороны налоговых органов. Организация не должна выполнять обязанности налогового агента по НДС.

### **Обоснование позиции:**

**Налог на прибыль организаций.**

Объектом налогообложения и налоговой базой по налогу на прибыль для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, признается прибыль (ее денежное выражение), которая представляет собой разницу между полученными ими доходами и величиной произведенных ими расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ (п. 1 ст. 247, п. 1 ст. 274 НК РФ).

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на

расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (п. 2 ст. 252 НК РФ). Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на: материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации и прочие расходы (п. 2 ст. 253 НК РФ). К прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся, в частности, расходы на командировки, перечень которых является открытым (подп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ). Прямо не поименованные в приведенном подпункте расходы на командировки могут быть учтены при определении налоговой базы по налогу на прибыль при условии, что возмещение указанных затрат предусмотрено локальным нормативным актом организации, и при соответствии их положениям ст. 252 НК РФ (Письмо Минфина России от 20.03.2024 № 03-03-06/1/25042).

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ в целях расчета налогооблагаемой прибыли налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ), которыми признаются обоснованные (экономически оправданные, выраженные в денежной форме) и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (п. 2 ст. 252 НК РФ).

НК РФ, – убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Из Определений КС РФ от 04.06.2007 № 320-О-П и № 366-О-П, Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 следует, что основным критерием признания затрат обоснованными (экономически оправданными) является их осуществление для деятельности, направленной на получение дохода. Обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом речь идет именно о намерениях и целях (направленности) этой деятельности, а не о ее результате. Налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата.

Произведенные командированным работником в данном случае расходы на аренду имущества связаны с деятельностью некоммерческой организации, направленной на получение дохода, что указывает и на их обоснованность (экономическую оправданность).

Под документально подтвержденными расходами для целей главы 25 НК РФ понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, 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).



Из приведенной нормы следует, что расходы, произведенные на территории иностранного государства, для целей налогообложения прибыли могут подтверждаться:

- документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в соответствующем иностранном государстве, 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).

При этом нужно учитывать, что глава 25 НК РФ не устанавливает конкретного перечня документов, которые подтверждают произведенные расходы, тем самым не ограничивая налогоплательщика в вопросе подтверждения правомерности их учета (смотрите, например, Письмо ФНС России от 20.02.2021 № СД-3-3/1280@, Письма Минфина России от 24.04.2024 № 03-03-06/1/38382, от 19.03.2019 № 03-03-06/1/17927).

Инвойс представляет собой применяемый в международной практике счет на оплату и может рассматриваться в качестве одного из документов, подтверждающих произведенные расходы (смотрите, например, Постановление ФАС Московского округа от 22.02.2013 № Ф05-15934/12 по делу № А40-12064/2011). Однако инвойс сам по себе прямо не доказывает ни факта оплаты, ни факта оказания услуг по аренде (смотрите, например, Постановление ФАС Уральского округа от 22.10.2007 № Ф09-8696/07 по делу № А60-3011/2007). По нашему мнению, отсутствие такого рода документов является существенным фактором налогового риска при признании расходов в налоговом учете.

Однако отсутствие документов об оплате и потреблении услуг по аренде, на наш взгляд, не может рассматриваться в качестве обстоятельства, однозначно указывающего на невозможность

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ в целях расчета налогооблагаемой прибыли налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ).

Под документально подтвержденными расходами для целей главы 25 НК РФ понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, 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.

признания расходов на аренду при расчете налоговой базы по налогу на прибыль.

Так, наряду с инвойсом факт осуществления расходов на аренду ангара и транспорта в данном случае могут подтверждать и иные документы, косвенно свидетельствующие о произведенных расходах (смотрите также Письмо Минфина России от 20.11.2023 № 03-03-06/1110686). К ним можно отнести документы, которыми оформлена заграничная командировка, включая приказ о командировке и утвержденный руководителем авансовый отчет, в том числе в суммах, израсходованных на аренду ангара и транспорта. При этом желательно оформление работником, понесшим расходы на аренду, отчета о выполнении служебного задания (проделанной работе) в командировке, из которого бы следовало, что ангар и транспортные средства фактически арендовались.

Таким образом, полагаем, что при надлежащем оформлении командировочных документов организация в рассматриваемой ситуации не лишена права на признание расходов на аренду ангара и транспорта, произведенных командированным работником, при расчете прибыли, подлежащей налогообложению. Но в отсутствие документов, прямо указывающих на факт оказания и оплаты услуг аренды, такие действия могут вызвать претензии со стороны налоговых органов.

## НДС

По общему правилу российские организации признаются налоговыми агентами по НДС, если они приобретают на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах на территории РФ (пп. 1, 2 ст. 161 НК РФ).

Для целей главы 21 НК РФ аренда относится к услугам (п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33). Место реализации услуг для целей НДС определяется согласно правилам, установленным ст. 148 НК РФ.

Так, местом реализации работ (услуг) не признается территория РФ, если работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся за пределами территории РФ. К таким работам (услугам), в частности, относятся строительные, монтажные,

строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде (подп. 1 п. 1.1 ст. 148 НК РФ).

Соответственно, услуги по аренде ангара, находящегося на территории иностранного государства, не считаются реализованными на территории РФ.

Что касается услуг по аренде наземного транспорта, то место их реализации определяется по месту осуществления деятельности арендодателя (подп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ, смотрите также Письмо Минфина России от 09.01.2017 № 03-07-08/41). Местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, оказывающих данные услуги, считается территория РФ в случае фактического присутствия этой организации или индивидуального предпринимателя на территории РФ на основе государственной регистрации, а при ее отсутствии или в отношении филиалов и представительств указанной организации – на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения постоянно действующего исполнительного органа организации, места нахождения постоянного представительства в РФ (если услуги оказаны через это постоянное представительство) либо места жительства индивидуального предпринимателя (п. 2 ст. 148 НК РФ).

Из имеющейся у нас информации не следует, что местом осуществления деятельности иностранного арендодателя в данном случае признается территория РФ, а потому считаем, что местом реализации оказанных им услуг по аренде наземного транспорта территория РФ также не признается.

Таким образом, необходимость выполнения российской организацией функций налогового агента по НДС в связи с приобретением за пределами территории РФ услуг по аренде ангара и наземных транспортных средств в рассматриваемой ситуации отсутствует.

Кроме того, нужно учитывать, что непосредственным покупателем услуг по аренде имущества выступала не российская организация, а ее работник, направленный в командировку. При этом глава 21 НК РФ не возлагает обязанности по выполнению функций налогового агента по НДС на физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями.



О.Н. Графкин, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

## Налогообложение вознаграждения физического лица зарегистрированного в качестве ИП на территории иностранного государства

Компания заключила с гражданином Итальянской Республики договор о предоставлении консультационных услуг (консультации по конференц-связи). Физическое лицо в РФ не приезжает, услуги оказывает удаленно. Иностранное физическое лицо зарегистрировано на территории Итальянской Республики в качестве индивидуального предпринимателя. Какие налоги удерживаются при выплате вознаграждения?

**По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции:**

Если организация при приобретении консультационных услуг у гражданина иностранного государства, имеющего статус предпринимателя в стране проживания, не будет исполнять обязанности налогового агента по НДС, у ней может возникнуть налоговый риск.

Российская организация не должна исполнять обязанности налогового агента по НДС в связи с выплатой вознаграждения физическому лицу, зарегистрированному в качестве ИП на территории Итальянской Республики, за услуги, которые оказываются им удаленно из страны проживания.

**Обоснование позиции:**

В общем случае налогоплательщики обязаны самостоятельно уплачивать законно установленные налоги, а также встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК РФ (подпункты 1, 2 п. 1 ст. 23, п. 1 ст. 45 НК РФ). Но в отдельных случаях, установленных НК РФ, обязанность по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджетную систему РФ налогов может возлагаться на иных лиц – налоговых агентов (п. 1 ст. 24 НК РФ). Со дня удержания сумм налога налоговым агентом обязанность налогоплательщика по его уплате считается исполненной (подп. 5 п. 3 ст. 45 НК РФ).

### Обязанности налогового агента по НДС

На основании п. 2 ст. 161 НК РФ для целей п. 1 ст. 161 НК РФ налоговыми

агентами признаются организации и индивидуальные предприниматели, приобретающие на территории Российской Федерации товары (работы, услуги) у указанных в п. 1 ст. 161 НК РФ иностранных лиц, если иное не предусмотрено п. 5.2 ст. 161 НК РФ и пунктами 3 и 10.1 ст. 174.2 НК РФ.

При получении услуг от иностранных исполнителей, не состоящих на учете в налоговых органах РФ, российская организация должна определить место оказания этих услуг для целей НДС. Если местом оказания услуг признается территория РФ, то российская организация как налоговый агент должна сама начислить НДС, удержать его из дохода иностранного исполнителя и перечислить в российский бюджет.

Подпунктом 4 п. 1 ст. 148 НК РФ (подп. 4 п. 1.1 ст. 148 НК РФ) установлен закрытый перечень работ (услуг), для которых место реализации для целей исчисления НДС определяется в особом порядке – по месту деятельности покупателя. В соответствии с абзацем вторым подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ местом осуществления деятельности покупателя считается территория РФ в случае фактического присутствия покупателя работ (услуг), указанных в этом подпункте, на территории РФ на основе государственной регистрации организации или индивидуального предпринимателя, а при ее отсутствии или в отношении филиалов и представительств указанной организации – на основании в том числе:

- места, указанного в учредительных документах организации;
- места управления организации;

При получении услуг от иностранных исполнителей, не состоящих на учете в налоговых органах РФ, российская организация должна определить место оказания этих услуг для целей НДС.

В соответствии пунктом 2 ст. 11 НК РФ, ИП – это физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств.

- места нахождения его постоянно действующего исполнительного органа.

Положения 4 п. 1 ст. 148 НК РФ и подп. 4 п. 1.1 ст. 148 НК РФ применяются, в частности, при оказании консультационных, юридических, бухгалтерских, аудиторских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, за исключением услуг, указанных в п. 1 ст. 174.2 НК РФ, а также при проведении НИОКР.

По общему правилу, если покупателем перечисленных в подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ услуг является российское лицо, то местом реализации таких услуг признается территория РФ, и они облагаются НДС на территории РФ.

В общем случае в ситуации, когда иностранная компания оказывает российскому покупателю рекламные, консалтинговые, информационные (включая размещение и доступ к информации в сети «Интернет») и другие упомянутые в подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ услуги, российский покупатель (ИП или организация) признается налоговым агентом по НДС (смотрите Письма Минфина России от 23.07.2021 № 03-07-14/59243, от 18.06.2021 № 03-03-06/1/48218, от 20.02.2021 № 03-07-08/12121, от 19.07.2017 № 03-07-08/45864). При этом фактическое место выполнения работ (оказания услуг) не имеет значения (смотрите также Письма Минфина России от 23.07.2021 № 03-07-14/59243, от 30.11.2020 № 03-07-11/104239, от 05.02.2018 № 03-07-08/6574, от 01.06.2016 № 03-07-11/31508, от 11.08.2015 № 03-07-13/1/46116, от 25.04.2013 № 03-07-08/14625, ФНС России от 02.04.2018 № СД-4-3/6192@).

Вместе с тем необходимо учитывать, что согласно п. 1 ст. 143 НК РФ налогоплательщиками НДС признаются:

- организации;
  - ИП;
  - лица, признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле.
- Таким образом, применительно к рассматриваемой ситуации налогоплательщиками налога на добавленную стоимость являются организации и индивидуальные предприниматели.

Поскольку физические лица не признаются налогоплательщиками НДС (ст. 143 НК РФ), то по общему правилу оказываемые ими услуги не являются

объектом обложения НДС, и, соответственно, российская организация-заказчик не признается налоговым агентом этого физлица (в т. ч. в ситуации, когда по правилам ст. 148 НК РФ местом их оказания признается территория РФ).

Что касается физических лиц, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей на территории иностранного государства, то необходимо отметить следующее.

Пунктом 2 ст. 11 НК РФ установлено, что ИП – это физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств. Гражданин вправе заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица с момента государственной регистрации в качестве ИП (п. 1 ст. 23 ГК РФ). Порядок госрегистрации физлиц в качестве ИП определен Федеральным законом от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (далее – Закон № 129-ФЗ). В то же время в п. 2 ст. 11 НК РФ также указано, что физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве ИП в нарушение требований гражданского законодательства РФ, при исполнении обязанностей, возложенных на них НК РФ, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями. Указанное уточнение используется, как правило, при квалификации деятельности в качестве предпринимательской российских граждан, осуществляющих деятельность на территории РФ.

В данном случае иностранное физическое лицо не имеет статуса ИП для целей российского налогообложения. Следовательно, его услуги не признаются объектом налогообложения НДС, а российская организация не несет обязанности налогового агента.

Тем не менее в отдельных случаях наличие у физического лица – гражданина иностранного государства статуса ИП в стране проживания учитывается Минфином России и судами для целей применения норм российского налогового законодательства (Постановления ФАС Центрального округа от 19.03.2009 № А62-1979/2008, ФАС Северо-Западного

округа от 09.09.2008 № А56-1937/2008, Письма Минфина России от 11.12.2017 № 03-04-06/82683, от 02.08.2006 № 03-04-08/173).

В основном физическое лицо, зарегистрированное в качестве предпринимателя на территории иностранного государства, признается ИП как раз для целей исчисления НДС.

При этом в НК РФ прямо не определено, являются ли физические лица, зарегистрированные в качестве предпринимателей в иностранном государстве, индивидуальными предпринимателями в смысле российского законодательства.

В НК РФ также не установлено, что иностранные предприниматели освобождены от уплаты НДС, равно как не утверждается обратное.

По нашему мнению, нормы НК РФ, касающиеся ИП, применяются только к лицам, зарегистрированным в качестве таковых в налоговых органах РФ в силу ст. 1, 4, п. 2 ст. 11 Закона № 129-ФЗ.

Вместе с тем представители контролирующих органов зачастую исходили из того, что с учетом п. 2 ст. 11 НК РФ к иностранным лицам относятся как иностранные организации, так и иностранные граждане. Так, в схожей ситуации о необходимости уплаты НДС в отношении рекламных услуг, оказываемых казахским индивидуальным предпринимателем российской организации, применяющей УСН, в Письме от 22.06.2010 № 03-07-08/181 (с текстом письма можно ознакомиться в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет») Минфин России указал, что организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не освобождаются

от исполнения обязанностей налогового агента, российская организация, применяющая указанный специальный налоговый режим, приобретающая у казахского индивидуального предпринимателя, не зарегистрированного на территории Российской Федерации, рекламные услуги, обязана уплатить в бюджет НДС.

В Письме Минфина России от 02.08.2006 № 03-04-08/173 также отмечалось, что российская организация, приобретающая у украинского предпринимателя, не зарегистрированного на территории Российской Федерации, информационно-консультационные услуги, является налоговым агентом и обязана уплатить в бюджет налог на добавленную стоимость независимо от того, что данный предприниматель не зарегистрирован на территории Украины в качестве налогоплательщика налога на добавленную стоимость.

Подобная точка зрения высказывалась применительно к приобретению электронных услуг у иностранного ИП (смотрите Письма Минфина России от 17.03.2022 № 03-07-08/20277, от 13.01.2022 № 03-07-08/1108, от 26.07.2021 № 03-07-08/59533, от 18.05.2021 № 03-07-14/37565, от 09.01.2020 № 03-07-08/38, от 24.05.2019 № 03-07-08/37670, от 11.12.2017 № 03-04-06/82683).

В то же время имеет место иная позиция: при приобретении российской организацией товаров и услуг у иностранного гражданина (даже если местом их реализации является РФ), являющегося физическим лицом и не признаваемого индивидуальным предпринимателем по законодательству РФ, данной российской организации уплачивать налог на добавленную стоимость не следует (смотрите Письма Минфина России от 15.11.2018 № 03-07-14/82255, от 31.10.2018 № 03-07-08/78163, дополнительно также смотрите Письма Минфина России от 06.03.2017 № 03-07-11/12534, от 06.03.2017 № 03-07-11/12532, от 06.06.2011 № 03-07-08/166, от 03.09.2012 № 03-04-06/4-266).

То есть если придерживаться позиции, что физлицо в данном случае не имеет статуса ИП для целей российского налогообложения, то его услуги не признаются объектом налогообложения НДС, а российская организация не несет обязанности налогового агента.

Однако сам факт наличия другой позиции у контролирующих органов свидетельствует о возможности возникновения налогового риска в том случае,

Согласно п. 1 ст. 143 НК РФ налогоплательщиками НДС признаются: организации; ИП; лица, признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле.



Физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами РФ, но получающие доходы от источников в РФ, признаются плательщиками НДФЛ (п. 1 ст. 207 НК РФ).

если организация при приобретении консультационных услуг у гражданина иностранного государства, имеющего статус предпринимателя в стране проживания, не будет исполнять обязанности налогового агента по НДС.

**К сведению:**

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

**Обязанности налогового агента по НДФЛ**

Необходимо учитывать, что согласно ст. 1201 ГК РФ право физического лица заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица в качестве индивидуального предпринимателя определяется по праву страны, где такое физическое лицо зарегистрировано в качестве индивидуального предпринимателя.

Индивидуальные предприниматели, зарегистрированные в качестве таковых в соответствии с законодательством иностранных государств, не являются организациями в понимании абзаца второго п. 2 ст. 11 НК РФ и должны рассматриваться для целей налогообложения в качестве физических лиц (абзац третий п. 2 ст. 11 НК РФ), которые не являются плательщиками налога на прибыль организаций (п. 1 ст. 246 НК РФ).

В связи с этим при решении вопроса о необходимости выполнения российской организацией функций налогового агента в данном случае необходимо руководствоваться нормами главы 23 НК РФ, а не главы 25 НК РФ (дополнительно смотрите, например, Письмо Минфина России от 03.09.2012 № 03-04-06/4-266, Постановления ФАС Центрального округа от 19.03.2009 № А62-1979/2008, ФАС

Северо-Западного округа от 09.09.2008 № А56-1937/2008).

В общем случае российская организация, выплачивающая налогооблагаемые доходы иностранному ИП, признается налоговым агентом по НДФЛ.

Физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами РФ, но получающие доходы от источников в РФ, признаются плательщиками НДФЛ (п. 1 ст. 207 НК РФ). Перечня документов, позволяющих налоговому агенту проверить статус налогоплательщика, не установлено (Письма ФНС России от 05.03.2013 № ЕД-3-3/743@ и Минфина России от 13.01.2015 № 03-04-05/69536). Такими документами могут быть любые документы, подтверждающие срок пребывания физического лица на территории РФ (или за ее пределами), в том числе и вид на жительство в иностранном государстве либо паспорт иностранного гражданина (Письмо Минфина России от 16.03.2012 № 03-04-06/6-64, смотрите также Письма ФНС России от 30.09.2019 № БС-4-11/19925, от 22.10.2014 № ОА-3-17/3584@, от 05.03.2013 № ЕД-3-3/743@).

При этом в силу п. 2 ст. 209 НК РФ доходы физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, облагаются налогом только в том случае, если они являются доходами от источников в РФ (ст. 209 НК РФ). Такие доходы перечислены в п. 1 ст. 208 НК РФ.

Таким образом, организации, выплачивающей доход лицу, не признаваемому резидентом РФ для целей налогообложения, необходимо определить, признается ли доход полученным от источников в РФ или нет. Обращаем внимание, что для целей налогообложения имеет значение квалификация договорных отношений организации и лица, оказывающего консультационные услуги.

В соответствии с подп. 6 п. 3 ст. 208 НК РФ вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия за пределами РФ относится к доходам, полученным от источников за пределами РФ.

Обращаем внимание, что фактический источник дохода (т. е. российская организация) в контексте подп. 6 п. 3 ст. 208 НК РФ не рассматривается в качестве источника получения дохода нерезидентом, работающим за пределами РФ. То есть объект обложения НДФЛ в такой ситуации не возникает независимо от

того, кто произвел выплату (российское лицо или нет) (Постановление Тринадцатого ААС от 25.03.2015 № 13АП-4805/15).

Поскольку в рассматриваемой ситуации иностранный гражданин не является налоговым резидентом РФ и будет оказывать консультационные услуги на территории иностранного государства дистанционно, то получаемое им вознаграждение, начисляемое российской организацией в его пользу, не облагается НДФЛ в России (Письма Минфина России от 09.03.2023 № 03-04-05/19604, от 04.03.2022 № 03-04-06/15886, от 25.02.2022 № 03-04-06/13551, от 22.04.2021 № 03-04-06/30627, от 05.02.2018 № 03-04-06/7082, от 20.12.2017 № 03-04-05/85191, от 26.10.2017 № 03-04-06/70450, от 30.07.2020 № 03-04-06/66831, от 01.08.2018 № 03-04-06/54321, от 21.02.2018 № 03-04-05/10825 и др.).

Минфин России в письме от 16.08.2016 № 03-04-06/47898 отметил, что в случае, если какие-либо доходы физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ, не подлежат налогообложению в Российской Федерации на основании положений НК РФ, то применение международного договора об избежании двойного налогообложения не требуется. В связи с этим направление в налоговый орган сведений об иностранных физических лицах и о выплаченных им доходах в соответствии с требованиями п. 8 ст. 232 НК РФ в таких случаях, по мнению финансового ведомства, не требуется.

Таким образом, у организации не возникнет обязанностей налогового агента по НДФЛ в связи с выплатой вознаграждения физическому лицу, зарегистрированному в качестве ИП на территории Итальянской Республики, за услуги, оказываемые за пределами территории РФ.

#### **К сведению:**

В силу положений законов (смотри-те п. 1 ст. 7 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ», п. 1 ст. 2 Федерального закона от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством», п. 1 ст. 10 Федерального закона от 29.11.2010 № 326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в РФ») иностранный гражданин, осуществляющий деятельность за пределами территории РФ (в том числе по трудовому договору и по гражданско-правовому

договору об оказании услуг), а потому не проживающий и не пребывающий в РФ, не относится к лицам, подлежащим обязательному социальному страхованию в РФ. Наряду с этим п. 5 ст. 420 НК РФ установлено, что не признаются объектом обложения страховыми взносами для организаций выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, являющихся иностранными гражданами или лицами без гражданства, по трудовым договорам, заключенным с российской организацией для работы в ее обособленном подразделении, место расположения которого находится за пределами территории РФ, выплаты и иные вознаграждения, исчисленные в пользу физических лиц, являющихся иностранными гражданами или лицами без гражданства, в связи с осуществлением ими деятельности за пределами территории РФ в рамках заключенных договоров гражданско-правового характера, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг.

В письме от 06.02.2003 № 02-18/07-832 (ознакомиться с ним можно в сети Интернет) представители ФСС РФ указали, что в соответствии с Федеральным законом от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний подлежат только иностранные граждане и лица без гражданства, выполняющие работу на основании трудового либо гражданско-правового договора на территории РФ.

Согласно ст. 1201 ГК РФ право физического лица заниматься предпринимательской деятельностью без образования юридического лица в качестве индивидуального предпринимателя определяется по праву страны, где такое физическое лицо зарегистрировано в качестве индивидуального предпринимателя.



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

## Об оценке излишков, выявленных при инвентаризации, по ФСБУ 28/2023



А.М. Рабинович

Как известно, с 1 апреля 2025 г. обязательным для применения становится Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация», утвержденный Приказом Минфина России от 13.01.2023 № 4н. Больших содержательных нововведений, которые могли бы изменить данные бухгалтерской отчетности по сравнению с тем, как они выглядели бы при проведении инвентаризации по прежним правилам, этот стандарт не содержит, что подтверждается, в частности, рекомендацией Минфина России раскрывать факт досрочного применения ФСБУ 28/2023 с учетом существенности информации о нем с точки зрения пользователей бухгалтерской отчетности (Информационное сообщение от 12.04.2023 № ИС-учет-44 «Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии. Новый порядок инвентаризации»).

Тем самым дается понять, что в целом применение ФСБУ 28/2023 не должно оказать существенного влияния на данные бухгалтерской отчетности, поэтому можно и не обременять (не отвлекать) внимание ее пользователя несущественной информацией о досрочном применении ничего существенно не меняющего стандарта. При том, что п.23 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (утв. Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н) требует обязательного раскрытия факта добровольного применения новых правил до наступления срока их обязательного применения, и ничего подобного в отношении добровольного применения других новых ФСБУ Минфин России в своих Информационных сообщениях не писал.

Исключением из сказанного, на мой взгляд, является ситуация оценки излишков. Согласно подп. «а» п. 11 ФСБУ 28/2023 активы, оказавшиеся по результатам инвентаризации в излишке, подлежат принятию к бухгалтерскому учету по их справедливой стоимости, либо по их балансовой стоимости, либо по балансовой

стоимости аналогичных активов. Встает вопрос, в каком случае какая из этих трех возможных оценок применяется, чем определяется выбор оценки, может ли он быть предметом учетной политики. По моему мнению, ответ на это дает история разработки указанной трехступенчатой шкалы оценки.

Согласно действующей до 1 апреля 2025 года норме подп. «а» п. 28 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, далее – Положение по ведению бухгалтерского учета), выявленный при инвентаризации излишек имущества приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации. То есть допускается только одна оценка, но заметим, очень выгодная для налогоплательщика. Так, например, можно намеренно не принять к учету какой-нибудь дорогостоящий актив (скажем, как это было в практике автора, склад или мост), чтобы при необходимости улучшить показатели отчета о финансовых результатах (далее – ОФР) «выявить» этот актив при инвентаризации и, благодаря оценке его по рыночной стоимости (естественно выросшей по сравнению с моментом приобретения/создания вследствие инфляции и, возможно (или, скорее всего) роста курса иностранной валюты), получить требуемый результат в виде «красивого» ОФР.

Естественно, хочется поставить барьер на пути такого возможного манипулирования данными бухгалтерской отчетности. Причем не только аудиторам, уделяющим большое внимание соблюдению аудируемой организацией требования осмотрительности – не завышать активы и доходы (п. 6 ПБУ 1/2008), но и бизнесу, заинтересованному в достоверной бухгалтерской отчетности, в частности, дочерних организаций и данных, предоставляемых для нее структурными подразделениями (всех ведь из «центра» не проконтролируешь!).

Первым по этому пути пошел Банк России, указавший, что при признании в бухгалтерском учете выявленных при инвентаризации имущества неучтенных объектов основных средств осуществляются бухгалтерские записи: по себестоимости, определенной в сумме справедливой стоимости, или, если причинами возникновения излишков являются ошибки в бухгалтерском учете, по себестоимости, определенной в сумме документально подтвержденных ранее произведенных затрат (п. 2.20 Положения ЦБ РФ от 22.09.2015 № 492-П «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета основных средств, нематериальных активов, инвестиционного имущества, долгосрочных активов, предназначенных для продажи, запасов, средств труда и предметов труда, полученных по договорам отступного, залога, назначение которых не определено, имущества и (или) его годных остатков, полученных в связи с отказом страхователя (выгодоприобретателя) от права собственности на застрахованное имущество, в некредитных финансовых организациях» (далее – Положение 492-П). То есть появилась – пусть и на втором месте – еще одна возможная оценка: по фактическим затратам, подтвержденными первичными документами, по чьей-то ошибке своевременно не проведенным в бухгалтерском учете.

Следующий шаг через 5 лет сделал Фонд «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (далее – БМЦ), основывая его на п. 7.1 ПБУ 1/2008, регулирующем порядок действий в ситуации, когда «по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в федеральных стандартах бухгалтерского учета не установлены способы ведения бухгалтерского учета». Но как же можно было считать в 2020 году, что способ оценки активов, выявленных при инвентаризации, «не установлен», если он, казалось бы, четко и однозначно регулировался приведенным подп. «а» п. 28 Положения по ведению бухгалтерского учета?

Все дело – в статусе данного документа. С одной стороны, согласно п. 1 ст. 30 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон 402-ФЗ) правило об оценке выявленных излишков только по рыночной стоимости действует до утверждения соответствующих правил оценки новым



ФСБУ. Но, с другой, в силу приведенной в п. 1.1 той же статьи «даты отсечения» 1 октября 1998 года, Положение по ведению бухгалтерского учета не признается федеральным стандартом бухгалтерского учета. Значит, возникает именно та ситуация, которая описана в п. 7.1 ПБУ 1/2008, поскольку искомый способ оценки установлен не федеральным стандартом.

Можно, конечно, говорить, что все это софистика и результат нестыковки п.1 и п. 1.1 ст. 30 Закона 402-ФЗ, но тем не менее изложенная логика существует, и именно на нее опирался в рассматриваемом случае БМЦ. А дальше – все почти автоматически.

Поскольку в МСФО (подп. «а» п. 7.1 ПБУ 1/2008) ничего по анализируемому вопросу не сказано, то в силу прямого указания о «последовательном применении» источников разработки отсутствующего в ФСБУ способа учета, необходимо обратиться к положениям федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам (подп. «б» п. 7.1 ПБУ 1/2008).

В федеральных стандартах бухгалтерского учета для организаций государственного сектора интересующая нас ситуация регулируется следующим образом:

- при выявлении излишков увеличение объектов бухгалтерского учета отражается на основании документов, являющихся основанием для их признания в бухгалтерском учете и (или) основанием отражения выявленных в результате ошибок. В случае выявления излишков по результатам инвентаризации материальных ценностей, в отношении которых подтвердить государственную (муниципальную) собственность не представляется возможным, такие материальные ценности принимаются к забалансовому учету на основании акта о приеме-передаче объектов нефинансовых активов, составленного по

Ввиду даты принятия Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ не обладает статусом ФСБУ (п. 1.1 ст. 30 Закона 402-ФЗ).

Целесообразно, чтобы оценка излишков по справедливой стоимости применялась только при невозможности оценить их другим способом из ФСБУ 28/2023.

результатам инвентаризации (подп. «а» п. 27 Приложения 1 к федеральному стандарту бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки», утвержденному Приказом Минфина России от 30.12.2017 № 274н, далее – Приказ Минфина 274н).

Если при этом (отступая от требования учитывать положения только стандартов по бухгалтерскому учету) принять во внимание написанное в одной из рекомендаций Минфина России по применению ФСБУ для госсектора, то получим, что, например, неучтенные биологические объекты, выявленные при инвентаризации, принимаются к бюджетному учету по справедливой стоимости, определяемой как нормативно-плановая стоимость (цена) (п. 5 разд. 4 Методических рекомендаций по применению федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Биологические активы», направленных Письмом Минфина России от 29.11.2021 № 02-07-07/96775).

Таким образом, с определенными допущениями можно сказать, что и в этом случае, как и в Положении 492-П, установлены два способа оценки: по своеобразно определяемой справедливой стоимости и по данным первичных документов, ошибочно не отраженных в бухгалтерском учете. Но поскольку в 2020 году приведенных Методических рекомендаций Минфина России еще не было, то БМЦ мог опираться только на п. 2.20 Положения 492-П.

Отталкиваясь от него, БМЦ в Рекомендации от 24.09.2020 № Р-120/2020-КпР «Активы, выявленные в результате инвентаризации» (далее – Рекомендация БМЦ) предложил три возможных способа оценки:

- в качестве приоритетного – отражение в порядке, предусмотренном для исправления ошибок в бухгалтерском учете, то есть по данным выявленных первичных документов с учетом в применимых случаях амортизации и обесценения;
- в качестве промежуточного при отсутствии таких документов – по балансовой стоимости имеющихся у организации аналогичных активов (которая, скорее всего, будет ниже их справедливой стоимости на момент инвентаризации);
- и лишь при отсутствии таковых, то есть в качестве вынужденного последнего способа – по справедливой стоимости.

В подп. «а» п. 27 проекта ФСБУ «Инвентаризация», размещенного для общественного обсуждения на официальном сайте Минфина России, предлагался

только один способ оценки активов, оказавшихся в излишке, – по справедливой стоимости. То есть в современной терминологии воспроизводился единственный вариант, установленный Положением по ведению бухгалтерского учета. Но в результате обсуждения «сердце успокоилось» приведенной трехзвенной формулировкой п. 11 ФСБУ 28/2023.

Да, в ней (как и в Положении 492-П, но в отличие от Рекомендации БМЦ) на первом месте стоит оценка по справедливой стоимости. На втором – не названная (в отличие от Приказа Минфина 274н, Положения 492-П и Рекомендации БМЦ) исправлением ошибки оценка по балансовой стоимости. Но поскольку балансовая стоимость, как известно, определяется суммой фактических затрат на приобретение/создание актива, которая может быть установлена лишь на основании первичных документов, то, по сути, речь идет об оценке в порядке исправления ошибки по неотражению в бухгалтерском учете найденных вместе с активом документов. И в качестве третьего вида оценки добавлена представленная в Рекомендации БМЦ оценка по стоимости аналогичных активов.

Проследив историю и понимая теперь мотивацию ухода от оценки выявленных при инвентаризации активов по рыночной/справедливой стоимости как единственно возможной, вернемся к вопросу, поставленному в начале статьи: в каком случае, какая из этих трех возможных оценок применяется, чем определяется выбор оценки, может ли он быть методом учетной политики?

Как представляется, эти история и мотивация позволяют говорить о необходимости последовательного применения допускаемых способов оценки выявленных при инвентаризации активов в том порядке, который был предложен БМЦ: по балансовой стоимости, определенной на основании обнаруженных вместе с активом первичных учетных документов, при их необнаружении – по стоимости имеющихся у организации аналогичных активов, при отсутствии таковых – по справедливой стоимости. Потому что именно такая последовательность (а не выбор посредством учетной политики для всех ситуаций наиболее выгодной оценки по справедливой стоимости) в наиболее полной мере обеспечивает и надежность оценки, и соблюдение при ведении бухгалтерского учета требования осмотрительности.



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

## Можно ли предприятие считать страхователем, полагаясь лишь на положения его устава?

Рассмотрим спор казенного учреждения и Фонда пенсионного и социального страхования. Казенное учреждение настаивало, что не обязано платить штраф за несвоевременную подачу сведений о дате прекращения договоров гражданско-правового характера. Причина – особенность деятельности (социальные выплаты). Проверяющие считали, что в таком случае есть статус страхователя. Кого поддержали судьи – читайте в статье.

**Суть спора.** Казенное учреждение предоставило отчетность по форме ЕФС-1 04.05.2023, 16.05.2023, 19.05.2023, 23.05.2023, 25.05.2023, 02.06.2023, 13.06.2023, 22.06.2023 и 23.06.2023. Тем самым казенное учреждение проинформировало проверяющих о дате окончания (прекращения) договора гражданско-правового характера с несколькими лицами. По мнению инспекторов, казенное учреждение нарушило срок подачи таких сведений. В связи с этим проверяющие привлекли его к ответственности. Основание – ч. 3 ст. 17 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования». Штраф составил 7 500 руб. (500 руб. за нарушение срока представления сведений о расторжении каждого договора с застрахованными лицами). Казенное учреждение не стало уплачивать штраф.

В связи с тем, что требования об уплате финансовых санкций не были исполнены в добровольном порядке, сотрудники Фонда пенсионного и социального страхования РФ обратились в суд.

### На заметку!

За непредставление страхователем в установленный срок либо представление им неполных и/или недостоверных сведений, предусмотренных пунктами 2 и 2.1 статьи 11 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ (за исключением сведений, предусмотренных подпунктом 4 пункта 2 статьи 11), к такому страхователю применяются финансовые санкции в размере 500 рублей в отношении каждого застрахованного лица (ч. 3 ст. 17 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования»).

**Мнение казенного учреждения.** Обязанность предоставить проверяющим сведения по форме ЕФС-1 возложена на страхователей. В данном случае согласно положениям Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ в отношении спорных физических лиц статуса страхователя нет. Ведь само учреждение не является стороной по договорам гражданско-правового характера и, соответственно, не приобретает статуса страхователя в отношении соответствующих застрахованных лиц. Спорные сведения представлены в фонд не по сотрудникам учреждения, а в отношении лиц, которые заключили или расторгли договоры об осуществлении опеки на возмездных условиях с органами опеки и попечительства. В данном случае нет оснований для штрафа.

Казенное учреждение напоминает, что занимается социальными выплатами. В частности, выплачивает вознаграждения приемным родителям. Основанием

Обязанность предоставить проверяющим сведения по форме ЕФС-1 возложена на страхователей.





для этого служат данные о назначении (прекращении) выплаты мер социальной поддержки, которые поступают от органов опеки и попечительства.

**Решение судей первой инстанции.** Первая инстанция встала на сторону проверяющих. Судьи считают, что учреждение законно привлекли к ответственности. Однако взысканию подлежит не 7 500 руб., а 1 300 руб., поскольку есть обстоятельства, которые смягчают ответственность.

Что касается доводов казенного учреждения, то судьи первой инстанции их отклонили, напомнив о положениях устава казенного учреждения. Так, согласно уставу целями деятельности учреждения являются, в частности:

- выполнение функций по начислению физическим лицам оплаты труда и иных выплат, а также связанных с ними обязательных платежей в бюджеты Российской Федерации;
- выполнение функций по ведению бухгалтерского учета, включая составление и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также формирование иной обязательной отчетности, формируемой на основании данных бухгалтерского учета.

Судьи первой инстанции обращают внимание, что Федеральный закон от 01.04.1996 № 27-ФЗ не содержит положений, которые позволяли бы не привлекать к ответственности лицо, на которое возложена обязанность предоставлять сведения, при несвоевременной передаче необходимых данных от третьих лиц.

**Решение судей апелляции.** Судьи апелляции напомнили, что положения пункта 3 статьи 17 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ, как следует из самой нормы закона, применяются к страхователям. Страхователями являются:

- юридические лица, в том числе иностранные, и их обособленные подразделения;
- международные организации, осуществляющие свою деятельность на территории Российской Федерации (в отношении застрахованных лиц);
- семейные (родовые) общины коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации, осуществляющие традиционную хозяйственную деятельность; крестьянские (фермерские) хозяйства;
- граждане, в том числе иностранные, лица без гражданства, проживающие на территории Российской Федерации,

и индивидуальные предприниматели, осуществляющие прием на работу по трудовому договору, а также заключающие договоры гражданско-правового характера.

## На заметку!

Службы занятости в отношении безработных, а также организации, в которых лица, осужденные к лишению свободы, привлекаются к труду, также приравниваются к понятию «страхователь» (п. 1 ст. 1 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ).

## На заметку!

Обязанность представления сведений для индивидуального (персонифицированного) учета возлагается на страхователей. Основание – ст. 11 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ.

## На заметку!

Страхователь представляет о каждом работающем у него лице (включая лиц, заключивших договоры гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг), договоры авторского заказа, договоры об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательские лицензионные договоры, лицензионные договоры о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства, в том числе договоры о передаче полномочий по управлению правами, заключенные с организацией по управлению правами на коллективной основе) определенные сведения и документы, в том числе дату прекращения договора гражданско-правового характера о выполнении работ (об оказании услуг). Основание – п. 2 ст. 11 Федерального закона от 01.04.1996 № 27-ФЗ.

Судьи пояснили: установление опеки или попечительства допускается по договору об осуществлении опеки или попечительства (в том числе по договору о приемной семье либо в случаях, предусмотренных законами субъектов РФ, по договору о патронатной семье (патронате, патронатном воспитании)) (ч. 1 ст. 14 Федерального закона от 24.04.2008 № 48-ФЗ «Об опеке и попечительстве»).

Орган опеки и попечительства, исходя из интересов подопечного, вправе заключить с опекуном или попечителем договор об осуществлении опеки или

Службы занятости в отношении безработных, а также организации, в которых лица, осужденные к лишению свободы, привлекаются к труду, приравниваются к понятию «страхователь».

Установление опеки или попечительства допускается по договору об осуществлении опеки или попечительства (в том числе по договору о приемной семье либо в случаях, предусмотренных законами субъектов РФ, по договору о патронатной семье (патронате, патронатном воспитании)).

попечительства на возмездных условиях. Вознаграждение опекуну или попечителю может выплачиваться за счет доходов от имущества подопечного, средств третьих лиц, а также средств бюджета субъекта РФ. Случаи и порядок выплаты вознаграждения опекунам или попечителям за счет средств бюджетов субъектов РФ устанавливаются законами субъектов РФ (п. 2 ст. 16 Федерального закона от 24.04.2008 № 48-ФЗ).

Таким образом, выплата вознаграждения приемным родителям хоть и осуществляется казенным учреждением, однако назначается такое вознаграждение соответствующим органом местного самоуправления на основании договора, заключенного органом опеки и попечительства с приемным родителем.

Апелляция на стороне казенного учреждения. Сотрудники фонда не доказали

фактическое наличие оснований, чтобы привлечь казенное учреждение к ответственности. Нет доказательств, что учреждение выступало в качестве стороны по спорным договорам.

Статус страхователя определяется не положениями устава юридического лица, а фактическими обстоятельствами заключения договора гражданско-правового характера, на основании которого застрахованному лицу осуществляются выплаты вознаграждения.

Сама по себе передача сведений в отношении застрахованных лиц (после получения соответствующей информации от органов опеки и попечительства) в рассматриваемой ситуации не влечет автоматическое признание учреждения страхователем (Постановление Четырнадцатого Арбитражного апелляционного суда от 10.09.2024 по делу № А13-14538/2023).

Статус страхователя определяется не положениями устава юридического лица, а фактическими обстоятельствами заключения договора гражданско-правового характера, на основании которого застрахованному лицу осуществляются выплаты вознаграждения.

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

## Сотрудничество с самозанятыми: вправе ли проверяющие переквалифицировать гражданско-правовые отношения в трудовые в целях надлежащего расчета страховых взносов?

Рассмотрим спор компании и налоговой инспекции, в котором компания настаивала, что не подменяла трудовые отношения с самозанятыми гражданско-правовыми отношениями. В качестве доказательства своей правоты она указывала на сезонность работ. Однако проверяющие продолжали считать, что компания незаконно сэкономила на страховых взносах. Кого поддержали судьи – читайте в статье.

**Суть спора.** Компания занималась торговлей автотранспортными средствами. Численность ее работников составляла 177 человек за 2021 год, 110 человек за 2022 год. Снижение численности работников обусловлено заключением договоров с плательщиками НПД.

В ходе камеральной проверки расчета по страховым взносам за 12 месяцев 2022 года инспекторы пришли к выводу, что фактически между компанией и

плательщиками НПД сложились трудовые отношения. Ведь интерес компании заключался не в разовом результате от услуги, в непрерывной деятельности в течение длительного периода времени.

По итогам контрольных мероприятий проверяющие доначислили компании страховые взносы – 11 463 868,30 руб., а также привлекли ее к ответственности по пункту 3 статьи 122 Налогового кодекса РФ. Штраф составил 286 597 руб.



Компания не согласилась с доначислениями, написала жалобу в налоговое управление, а затем обратилась в суд.

## На заметку!

Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 129.3 и 129.5 Налогового кодекса РФ, влекут взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов) (п. 1 ст. 122 НК РФ).

## На заметку!

Деяния, предусмотренные пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса РФ, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере 40% от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов) (п. 3 ст. 122 НК РФ).

**Мнение компании.** Компания считает, что, заключая договоры с самозанятыми, преследовала только деловую цель. Ведь самозанятые выполняли сезонные работы. А значит, брать их в штат невыгодно.

Компания обращает внимание, что в рассматриваемой ситуации исполнители – самостоятельные экономические субъекты. Отсутствие у них других контрагентов – не повод для переквалификации гражданско-правовых договоров в трудовые договоры.

По мнению компании, отсутствие у самозанятых других контрагентов можно объяснить, в частности, тем, что данный спецрежим налогообложения в проверяемый период только появился. Более того, важна и специфика деятельности исполнителей (они не могли выполнять работы еще и другим контрагентам).

## На заметку!

Профессиональный доход – это доход физических лиц от деятельности, при ведении которой они не имеют работодателя и не привлекают наемных работников по трудовым договорам, а также доход от использования имущества (ч. 7 ст. 2 Федерального закона от 27.11.2018 № 422 «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»).

## На заметку!

Не признаются объектом налогообложения НПД:

- доходы, получаемые в рамках трудовых отношений (п. 1 ч. 2 ст. 6 Федерального закона от 27.11.2018 № 422);
- доходы от передачи имущественных прав на недвижимое имущество (за исключением аренды (найма) жилых помещений) (п. 3 ч. 2 ст. 6 Федерального закона от 27.11.2018 № 422);
- доходы от оказания (выполнения) физическими лицами услуг (работ) по гражданско-правовым договорам при условии, что заказчиками услуг (работ) выступают работодатели указанных физических лиц или лица, бывшие их работодателями менее двух лет назад (п. 8 ч. 2 ст. 6 Федерального закона от 27.11.2018 № 422).

**Решение судей.** Плательщики страховых взносов обязаны уплачивать страховые взносы, установленные Налоговым кодексом РФ, вести учет объектов обложения страховыми взносами, сумм исчисленных страховых взносов по каждому физическому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты и иные вознаграждения, в соответствии с главой 34 Налогового кодекса РФ (п. 3.4 ст. 23 НК РФ).

Объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования в рамках трудовых отношений и по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг (п. 1 ст. 420 НК РФ).

База для исчисления страховых взносов определяется по истечении каждого календарного месяца как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных пунктом 1 статьи 420 Налогового кодекса РФ, начисленных отдельно в отношении каждого физического лица с начала расчетного периода нарастающим итогом, за исключением сумм, указанных в статье 422 Налогового кодекса РФ (п. 1 ст. 421 НК РФ).

Таким образом, в отношении доходов физических лиц от трудовой деятельности работодатель должен начислять и уплачивать страховые взносы, а также исполнять обязанности налогового агента по НДФЛ.

Деяния, предусмотренные пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса РФ, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере 40% от неуплаченной суммы страховых взносов.

Профессиональный доход – это доход физических лиц от деятельности, при ведении которой они не имеют работодателя и не привлекают наемных работников по трудовым договорам, а также доход от использования имущества.

База для исчисления страховых взносов определяется по истечении каждого календарного месяца как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных пунктом 1 статьи 420 Налогового кодекса РФ, начисленных отдельно в отношении каждого физического лица с начала расчетного периода нарастающим итогом, за исключением сумм, указанных в статье 422 Налогового кодекса РФ.

Само по себе наименование договора не может рассматриваться в качестве достаточного основания, чтобы безусловно отнести договор к гражданско-правовому или трудовому.

### На заметку!

Характерные признаки применения схем уклонения от налогообложения с привлечением плательщиков НПД в целях подмены трудовых отношений гражданско-правовыми и, соответственно, незаконной оптимизации страховых взносов и НДСЛ приведены в Письме ФНС России от 16.09.2021 №АБ-4-20/13183@. В частности, признаками подмены трудового договора являются: организационная зависимость плательщика НПД от своего заказчика, инфраструктурная зависимость плательщика НПД от заказчика, а также оплата и учет услуг согласно порядку, который аналогичен правилам Трудового кодекса РФ.

### На заметку!

Если отношения, связанные с использованием личного труда, возникли на основании гражданско-правового договора, но впоследствии в порядке, установленном Трудовым кодексом РФ, другими федеральными законами, были признаны трудовыми отношениями, к таким отношениям применяются положения трудового законодательства и иных актов, содержащих нормы трудового права (ст. 11 ТК РФ).

Судьи напомнили: само по себе наименование договора не может рассматриваться в качестве достаточного основания, чтобы безусловно отнести договор к гражданско-правовому или трудовому. Определяющее значение для его квалификации имеет анализ содержания договора на предмет наличия или отсутствия признаков гражданско-правового или трудового договора.

В рассматриваемой ситуации договоры об оказании услуг:

- направлены на обеспечение деятельности организации;
- предусматривают систематическое исполнение услуг с регулярной ежемесячной оплатой;
- содержат четкое указание на конкретный вид деятельности, поручаемой работнику;
- имеют систематический характер и подписаны на неопределенный срок.

Таким образом, в спорных договорах есть элементы трудового договора (систематическое выполнение исполнителем работ определенного рода, ежемесячная оплата труда, организационная и инфраструктурная зависимость).

В данном случае договоры гражданско-правового характера являются трудовыми договорами и отвечают требованиям статей 56, 57 и 59 Трудового кодекса РФ. Актов оказания услуг нет. Это, по мнению судей, также свидетельствует о формальности договоров гражданско-правового характера.

### На заметку!

Судебная практика признает допустимым переквалификацию гражданско-правовых отношений в трудовые для целей надлежащего исчисления страховых взносов.

### На заметку!

Само по себе несоблюдение работниками правил внутреннего трудового распорядка, правил охраны труда, либо отсутствие в договорах условия о необходимости соблюдения соответствующих правил не является обстоятельством, исключающим признание сложившихся отношений в качестве трудовых.

Судьи на стороне проверяющих. Доход, полученный самозанятыми, является скрытой формой оплаты труда и подлежит обложению страховыми взносами (Решение Арбитражного суда Брянской области от 13.09.2024 по делу № А09-2092/2024).





Т.Ю. Кошкина, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

## Включение премий за выполнение плана в состав расходов на оплату труда

В Положении об оплате труда указано, что работники премируются при условии выполнения основных показателей премирования в отчетном периоде, определенных в Приложении, в котором установлена зависимость от выполнения плана производства по трудоемкости. Также установлено, что премия начисляется пропорционально проценту выполнения плана, но не более 100%, при выполнении плана производства по трудоемкости согласно ФРВ производств и основной номенклатуре 80% и более.

Цех выполнил план производства на 77%, что менее 80%. Согласно положению премия, зависящая от выполнения плана производства, не положена.

Цех написал служебную записку на имя генерального директора о том, чтобы считать план выполненным на 100% и начислить премию в полном объеме. Служебная записка согласована генеральным директором. В Положении прописано, что на усмотрение генерального директора общества процент премии работнику может быть изменен как в сторону уменьшения, так и в сторону увеличения, но не более установленного размера.

При начислении премии работникам цеха в полном объеме согласно резолюции гендиректора будет ли это являться основанием для невозможности учета затрат на выплату премий в составе расходов на оплату труда?

**По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции:**

Мы не можем полностью исключить вероятность предъявления налоговым органом претензий, однако считаем, что само по себе незначительное недостижение показателей премирования не является достаточным основанием для вывода об экономической необоснованности сумм начисленных премий и невозможности учета затрат на выплату премий в составе расходов на оплату труда в соответствии со ст. 255 НК РФ.

**Обоснование позиции:**

В соответствии со ст. 252 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ). В п. 1 ст. 252 НК РФ установлены общие условия учета

расходов, принимаемых в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль. Расходы должны быть экономически обоснованны, документально подтверждены и направлены на получение дохода.

Согласно ст. 255 НК РФ в целях исчисления налога на прибыль в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

В п. 2 ст. 255 НК РФ предусмотрено, что к расходам на оплату труда относятся начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели.

На основании п. 21 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам, помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов).

Позиция ФНС России в отношении признания сумм премий в составе расходов, уменьшающих базу по налогу на прибыль, подробно изложена в письме от 01.04.2011 № КЕ-4-3/5165 «О порядке учета в целях налогообложения прибыли

На основании п. 21 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам, помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов).

выплат в виде премий за результаты хозяйственной деятельности».

В частности, в письме указано, что для учета сумм премий в составе расходов на оплату труда в целях налогообложения прибыли необходимо:

- наличие документов, подтверждающих отношение выплат в виде премий к системе оплаты труда в организации. Для этого выплаты должны быть установлены в трудовых договорах с работниками или трудовые договоры должны содержать ссылку на локальный нормативный акт, регулирующий обязанности работодателя в части оплаты и (или) стимулирования труда работников. При этом отношения по оплате труда можно считать установленными, если условиями трудового договора или локальных нормативных актов размер причитающихся к получению работником выплат может быть однозначно определен из согласованных условий. Иными словами, совокупность документов, определяющих обязанность работодателя по оплате и стимулированию труда, должна четко определять систему отношений по выплате премий за труд, то есть однозначный порядок расчета обязательных к выплате работодателем премий, которые основой для своего исчисления имеют конкретные показатели оценки труда работников (время труда, объем труда, качество труда (при возможности его формализации), иные показатели, характеризующие итоги труда). В противном случае, если условия трудовых договоров или локальных нормативных актов не позволяют однозначно определить причитающуюся к выплате работнику сумму, исходя из достигнутых им (или трудовым коллективом) показателей оценки труда, то права и обязанности работника и работодателя в этой части следует считать не установленными;
- документы, подтверждающие достижение работниками конкретных показателей оценки труда (фактически отработанное время, количество созданных трудом материальных ценностей, суммы полученного с привлечением труда доходов и пр.);
- первичные документы о начислении конкретных сумм выплат в пользу работников по действующей в организации системе оплаты труда, оформленные в соответствии с законодательством.



Практика подтверждает, что налоговые органы проверяют соблюдение установленных налогоплательщиком условий премирования. Суммы выплаченных (начисленных) премий могут быть исключены из состава налоговых расходов, если будет установлено недостижение показателей премирования. Причем в некоторых случаях суды подтверждают законность действий налогового органа, начислившего недоимку по налогу на прибыль, пени и штрафы.

Недавний пример – Постановление АС Дальневосточного округа от 27.05.2022 № Ф03-1519/22 по делу № А59-1863/2021. Суд отметил следующее:

- в обществе установлена возможность выплаты премий по основанию «производственные показатели работы компании», но при определенных условиях, а именно: премия по итогам работы выплачивается ежемесячно, ежеквартально или раз в год по усмотрению работодателя в случае достижения организацией хороших результатов в своей деятельности, получения прибыли, увеличения объемов производства (пункт 5.2 Положения об оплате труда);
- единовременное (разовое) премирование осуществляется в отношении работников предприятия по итогам успешной работы предприятия за год (пункт 2.3.1 Положения о премировании);
- по итогам 2016 и 2017 годов обществом получены убытки, то есть высокие производственные показатели работы не достигнуты, вместе с тем в указанный период работникам выплачены премии по основанию: производственные показатели работы компании;
- премии не соответствуют критериям, установленным в локальных актах общества, следовательно, неправомерно отнесены на расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль.

Особо суд подчеркнул: при проведении проверки соблюдения налогоплательщиком законодательства о налогах

Суммы выплаченных (начисленных) премий могут быть исключены из состава налоговых расходов, если будет установлено недостижение показателей премирования.



Согласно  
Определению  
Конституционного  
Суда от 04.06.2007  
№ 320-О-П  
и № 366-О-П  
и Постановления  
Пленума ВАС РФ  
от 12.10.2006 № 53  
основным крите-  
рием признания  
затрат обоснован-  
ными (экономически  
оправданными)  
является их осущест-  
вление для деятель-  
ности, направленной  
на получение дохода.

и сборах налоговый орган не оценивал экономическую целесообразность выплаты премий, а осуществлял контроль законности и обоснованности включения сумм указанных премий в состав расходов, уменьшающих доходы при исчислении налога на прибыль.

Однако подробно обстоятельства этого налогового спора изложены в решении АС Сахалинской области от 22.09.2021 по делу № А59-1863/2021. Из него следует, что в проверяемом периоде (2016-2018 гг.) у предприятия наблюдалось многократное увеличение кредиторской и дебиторской задолженностей, отсутствовал рост продаж, не наблюдалось снижения расходов, были убытки.

При средней заработной плате в обществе в 2016 году в размере 30 тыс. рублей премия генеральному директору составила почти 7 млн рублей, что почти в 400 раз больше, чем его ежемесячная заработная плата. Причем премия выплачена в конце года, по результатам которого общество сработало в убыток. Иные работники премии в 2016 году не получили.

В убыточном 2017 году премии получили четыре работника (гендиректор, его заместитель и два инженера). При этом размер премии генерального директора в 1431 раз больше, чем его ежемесячная зарплата, размер премии заместителя гендиректора в 680 раз больше его ежемесячной заработной платы и т. д.

Суд сделал вывод: размер выплаченных премий не соответствует экономическим результатам деятельности общества, его развитию, а несоразмерность между средней оплатой труда в обществе и размером выплаченных его руководящему составу премий свидетельствует о том, что премии были выплачены в целях перераспределения денежных средств и уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Аналогичные обстоятельства были установлены в отношении премий, выплаченных в 2018 году. В связи с этим суд указал: выплата данных премий в 2018 году также обусловлена иными целями, чем поощрение работников, в том числе исходя из того, что выплаченные премии не соответствуют по критериям и основаниям тем, которые могут быть выплачены обществом на основании трудовых договоров и действующих локальных актов общества.

Судом было учтено и то, что ни один из премированных сотрудников не смог

назвать основания для его премирования, пояснить, какие работы, задания были выполнены, какие показатели были достигнуты.

Рассмотренный спор наглядно свидетельствует, при каких обстоятельствах налогоплательщику не следует рассчитывать на судебную защиту. Подчеркнем, суды учитывают совокупность конкретных обстоятельств, принимают во внимание доказательства, предоставленные налоговым органом и налогоплательщиком.

Напомним, что согласно позиции Конституционного Суда (Определения от 04.06.2007 № 320-О-П и № 366-О-П) и Пленума ВАС РФ (Постановление от 12.10.2006 № 53) основным критерием признания затрат обоснованными (экономически оправданными) является их осуществление для деятельности, направленной на получение дохода. Обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом речь идет именно о намерениях и целях (направленности) этой деятельности, а не о ее результате. Налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата.

Экономическая оправданность затрат предполагает, что они понесены налогоплательщиком в его собственных интересах (Решение АС Краснодарского края от 29.12.2023 по делу № А32-46027/2021).

Действия налогоплательщика предполагаются экономически оправданными и законными, если иное не доказано налоговым органом. Предметом доказывания являются выявленные правонарушения, допущенные налогоплательщиком при определении размера налогового обязательства, отклонения от правил, предписанных налоговым законодательством, в частности, совершение операций, не обусловленных разумными экономическими причинами или целями делового

характера, отражение в учете операций не в соответствии с их действительным экономическим смыслом (Постановление Пятнадцатого ААС от 13.03.2022 № 15АП-1839/22 по делу № А53-12985/2020).

С учетом изложенного полагаем, что суммы премии, решение о выплате которой коллективу цеха было принято в порядке, установленном локальным нормативным актом организации, не могут быть признаны экономически необоснованными расходами только по причине незначительного недостижения показателей премирования.

В случае возникновения налогового спора организация может ссылаться на самые разные обстоятельства, например на то, что финансово-хозяйственная политика общества в проверяемый период, включая выплату премий, была эффективной и экономически обоснованной: сохранены рабочие места, доходы повышались, увеличивались суммы страховых взносов и налогов, которые своевременно и в полном объеме уплачивались в бюджет, т. е. экономическая обоснованность выплаты премий подтверждается результатами хозяйственной деятельности организации (смотри Постановление ФАС Московского округа от 06.02.2014 № Ф05-17554/13 по делу № А40-33091/2013).

Как и в любом налоговом споре, организации важно подтвердить, что в рассматриваемой ситуации отсутствуют основания для применения положений п. 1 ст. 54.1 НК РФ, согласно которому не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Таким образом, мы не можем полностью исключить вероятность предъявления налоговым органом претензий, однако считаем, что само по себе незначительное недостижение показателей премирования не является достаточным основанием для вывода об экономической необоснованности сумм выплаченных премий и невозможности учета премий в составе расходов на оплату труда в соответствии со ст. 255 НК РФ.

Сделанный вывод является нашим экспертным мнением. Нами не обнаружено разъяснений Минфина России и ФНС России и судебной практики, максимально учитывающих обстоятельства, изложенные в вопросе. 

Экономическая оправданность затрат предполагает, что они понесены налогоплательщиком в его собственных интересах (Решение АС Краснодарского края от 29.12.2023 по делу № А32-46027/2021).

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

## Уменьшение налога на ПСН на страховые взносы. Обязательно ли подавать уведомление?

Рассмотрим судебное дело, в котором предприниматель настаивал, что проверяющие могут самостоятельно скорректировать налог на ПСН на сумму страховых взносов. Согласились ли с таким мнением судьи – читайте в статье.

**Суть спора.** Гражданин зарегистрировался в качестве индивидуального предпринимателя. В качестве системы налогообложения выбрал ПСН. ИП считал, что проверяющие должны самостоятельно уменьшить налог к уплате на сумму страховых взносов. Однако проверяющие такую корректировку не

сделали. По мнению предпринимателя, его права нарушили. В связи с этим он написал жалобу в налоговое управление, а затем обратился в суд.

**Мнение ИП.** Предприниматель убежден, что, администрируя патентную систему налогообложения, проверяющие обладают всеми необходимыми



Порядок исчисления налога, уплачиваемого в связи с применением патентной системы налогообложения, порядок и сроки его уплаты установлены статьей 346.51 НК РФ.

Налогоплательщики, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, производят уменьшение налога без ограничения, установленного абзацем 6 пункта 1.2 статьи 346.51 НК РФ.

сведениями. По мнению ИП, проверяющие могли самостоятельно, без уведомления, уменьшить налог на ПСН на сумму страховых взносов. Бездействие проверяющих незаконно.

**Решение судей.** Порядок исчисления налога, уплачиваемого в связи с применением патентной системы налогообложения, порядок и сроки его уплаты установлены статьей 346.51 Налогового кодекса РФ.

Так, сумма налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается, в частности, на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) в календарном году периода действия патента в соответствии с законодательством РФ (за исключением страховых взносов, установленных в соответствии со статьей 430 Налогового кодекса РФ), и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное медицинское страхование, подлежащих уплате в соответствии со статьей 430 Налогового кодекса РФ в календарном году периода действия патента (подп. 1 п. 1.2 ст. 346.51 НК РФ).

## На заметку!

Страховые платежи (взносы) и пособия уменьшают сумму налога, исчисленную за налоговый период, в случае их уплаты в пользу работников, занятых в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается налог в связи с применением ПСН. При этом налогоплательщик вправе уменьшить сумму налога на сумму страховых платежей (взносов) и пособий, но не более чем на 50% (п. 1.2 ст. 346.51 НК РФ).

## На заметку!

Налогоплательщики, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, производят уменьшение налога без ограничения, установленного абзацем 6 пункта 1.2 статьи 346.51 Налогового кодекса РФ (п. 1.2 ст. 346.51 НК РФ).

Налогоплательщик направляет уведомление об уменьшении суммы налога, уплачиваемого в связи с применением

патентной системы налогообложения, на сумму указанных в пункте 1.2 статьи 346.51 Налогового кодекса РФ страховых платежей (взносов) и пособий в письменной или электронной форме с использованием усиленной квалифицированной электронной подписи по телекоммуникационным каналам связи либо через личный кабинет налогоплательщика в налоговый орган по месту постановки на учет в качестве налогоплательщика, применяющего патентную систему налогообложения (абз. 9 п. 1.2 ст. 346.51 НК РФ).

Форма, формат и порядок представления указанного уведомления утверждены Приказом ФНС России от 26.03.2021 № ЕД-7-3/218@ «Об утверждении формы, формата и порядка представления уведомления об уменьшении суммы налога, уплачиваемого в связи с применением патентной системы налогообложения, на сумму указанных в пункте 1.2 статьи 346.51 Налогового кодекса РФ страховых платежей (взносов) и пособий».

## На заметку!

Индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения, вправе подать уведомление об уменьшении суммы налога в налоговый орган по месту постановки на учет в качестве налогоплательщика, применяющего ПСН.

Судьи на стороне проверяющих. Корректировка суммы патента носит уведомительный характер. Уменьшение суммы налога является правом налогоплательщика. Налоговый кодекс РФ не позволяет проверяющим самостоятельно, то есть без уведомления налогоплательщика, уменьшать налог на ПСН на сумму страховых взносов (Решение Арбитражного суда Республики Татарстан от 11.09.2024 по делу № А65-24863/2024).



Е.И. Иванова, эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению

## Страховые взносы от несчастных случаев и профессиональных заболеваний: удастся ли оспорить повышенный тариф, если подтвердить вид деятельности позднее установленного срока?

Рассмотрим спор компании и Фонда пенсионного и социального страхования РФ. Проверяющие требовали пересчитать страховые взносы, исходя из тарифа 1,3%. Однако компания считала, что вправе применять иную ставку – 0,2%. Причина – документы, подтверждающие основной вид деятельности, хоть с опозданием, но представлены. Кого поддержали судьи – читайте в статье.

Суть спора. Компания получила письмо от Фонда пенсионного и социального страхования РФ. Проверяющие сообщили компании о том, что она должна пересчитать взносы на травматизм по тарифу 1,3%, а также пересдать отчет ЕФС-1.

Как оказалось, компания не подтвердила свой основной вид экономической деятельности в установленный срок. В связи с этим инспекторы установили тариф, исходя из того вида деятельности, который имеет наиболее высокий класс профессионального риска по данным компании в ЕГРЮЛ.

Компания против. Она представила нужные документы позднее. А значит, сохранила право на ту ставку, которая соответствует ее фактической деятельности: «Торговля оптовая металлами и металлическими рудами» (ОКВЭД 46.72). То есть 0,2% (1 класс профессионального риска).



Страхователь не может быть лишен возможности представить заявление о подтверждении основного вида экономической деятельности, даже и с нарушением установленного срока (но в пределах периода, для целей расчетов по которому производится данное подтверждение).

### На заметку!

Для подтверждения основного вида экономической деятельности страхователь ежегодно в срок не позднее 15 апреля представляет в Фонд по месту своей регистрации пакет документов. В частности, заявление, справку – подтверждение основного вида экономической деятельности, копию пояснительной записки к бухгалтерскому балансу за предыдущий год (кроме страхователей – субъектов малого предпринимательства). Основание – п. 3 Приказа Министерства здравоохранения и социального развития РФ от 31.01.2006 № 55 «Об утверждении Порядка подтверждения основного вида экономической деятельности страхователя по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний – юридического лица, а также видов экономической деятельности подразделений страхователя, являющихся самостоятельными классификационными единицами».

### На заметку!

Страхователь обязан собирать и представлять за свой счет страховщику в установленные страховщиком сроки документы (их заверенные копии), являющиеся основанием для начисления и уплаты страховых взносов, назначения обеспечения по страхованию и иные сведения, необходимые для осуществления обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (подп. 7 п. 2 ст. 17 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»).



Факт регистрации в ЕГРЮЛ дополнительных видов экономической деятельности не означает, что в действительности эти виды деятельности осуществляются. Дополнительные виды деятельности указывают лишь на право заниматься ими, в том числе в будущем.

**Решение судей.** Первая инстанция и апелляция на стороне компании. Компания представила Фонду необходимые документы и тем самым подтвердила свой основной вид деятельности («Торговля оптовая металлами и металлическими рудами» (ОКВЭД 46.72)). Таким образом, размер ставки страховых взносов должен составлять 0,2%. Тариф 1,3% не имеет экономического основания.

По мнению судей, проверяющие не вправе игнорировать документы, подтверждающие основной вид деятельности, даже если такие документы получены за пределами установленного срока. Ведь между этими документами и размером ставки страховых взносов, заявленной в отчетности, есть взаимосвязь.

## На заметку!

Порядок и последствия подтверждения страхователем вида деятельности с нарушением срока не установлены.

## На заметку!

Страхователь не может быть лишен возможности представить заявление о подтверждении основного вида экономической деятельности, даже с нарушением установленного срока (но в пределах периода, для целей расчетов по которому производится данное подтверждение).

Судьи обращают внимание: факт регистрации в ЕГРЮЛ дополнительных видов экономической деятельности не означает, что в действительности эти виды деятельности осуществляются. Дополнительные виды деятельности указывают лишь на право заниматься ими, в том числе в будущем. Следовательно, в отношении тех видов деятельности, которые в действительности не осуществляются, не может применяться понятие профессионального риска. Ведь наступление соответствующих страховых случаев невозможно по объективной причине отсутствия самих производственных условий, как основания для таких рисков (Постановление Девятого Арбитражного апелляционного суда от 27.09.2024 № 09АП-41583/2024 по делу № А40-42453/24).



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

## Передача имущества в качестве отступного, чтобы погасить долг по договору займа. Что с НДС?

Рассмотрим спор компании и налоговой инспекции, в котором компания настаивала, что не обязана исчислять НДС от передачи недвижимости займодавцу в целях погашения долга. Проверяющие считали иначе. Кого поддержали судьи – читайте в статье.

**Суть спора.** Компания заключила договоры беспроцентных займов с физическим лицом (займодавцем). Чтобы погасить долг, компания оформила соглашение об отступном, а затем на его основании 12.04.2022 передала займодавцу

в собственность недвижимость: нежилое здание (станцию технического обслуживания) и земельный участок.

Согласно соглашению об отступном стоимость здания составила 39 520 849,38 руб., а земельного участка – 15 410 753,55

руб. Переход права собственности был зарегистрирован и подтверждается выписками из ЕГРН.

По итогам камеральной проверки декларации по НДС за 2 квартал 2022 года инспекторы доначислили НДС, а также привлекли компанию к ответственности в виде штрафа. Основание – п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ.

Как пояснили проверяющие, реализация имущественных прав по соглашению об отступном в части здания – объект налогообложения НДС. Основание – п. 1 ст. 39, подп. 1 п. 1 ст. 146, ст. 167 Налогового кодекса РФ. Что касается земельного участка, также переданного по соглашению об отступном, то его в налоговую базу можно не включать. Ведь реализация земельных участков (долей в них) не признается объектом налогообложения в целях НДС. Основание – подп. 6 п. 2 ст. 146 Налогового кодекса РФ.

#### На заметку!

В целях главы 21 Налогового кодекса РФ не признаются объектом налогообложения операции по реализации земельных участков (долей в них) (подп. 6 п. 2 ст. 146 НК РФ).

#### На заметку!

Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 129.3 и 129.5 Налогового кодекса РФ, влекут взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов) (п. 1 ст. 122 НК РФ).

**Решение судей.** По договору займа одна сторона (займодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить займодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Основание – п. 1 ст. 807 Гражданского кодекса РФ.

Операции по предоставлению займов в денежной форме не подлежат налогообложению (освобождаются от

налогообложения) НДС (подп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ). Аналогичным образом в соответствии с положениями статьи 146 Налогового кодекса РФ не является объектом налогообложения НДС возврат заемных денежных средств. Таким образом, от налогообложения НДС освобождаются займы только в денежной, а не в иной форме.

#### На заметку!

По соглашению сторон обязательство может быть прекращено предоставлением отступного. Основание – ст. 409 Гражданского кодекса РФ.

В рассматриваемой ситуации при подписании соглашения об отступном обязательство по договору займа было прекращено. У сторон появились другие, новые обязательства, а первоначальный способ исполнения обязательства прекратился. Поскольку при передаче имущества в качестве отступного происходит передача права собственности на него на возмездной основе, следовательно, данная передача признается реализацией.

#### На заметку!

Объект налогообложения – реализация товаров, работ, услуг, имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога (п. 1 ст. 38 НК РФ).

#### На заметку!

Объектом налогообложения НДС признается, в частности, реализация товаров, работ, услуг на территории РФ, в том числе реализация предметов залога и передача товаров, результатов выполненных работ, оказание услуг по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

В целях главы 21 Налогового кодекса РФ не признаются объектом налогообложения операции по реализации земельных участков (долей в них).

От налогообложения НДС освобождаются займы только в денежной, а не в иной форме.





## На заметку!

Реализацией товаров, работ или услуг организацией или ИП признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказания услуг одним лицом другому лицу – на безвозмездной основе (п. 1 ст. 39 НК РФ).

## На заметку!

Товаром для целей Налогового кодекса РФ признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации (п. 3 ст. 38 НК РФ).

Таким образом, передача имущества в качестве отступного в целях погашения обязательств по договору займа является реализацией имущества, в связи с чем передающая сторона обязана исчислить НДС с реализации, а получающая – вправе принять налог к вычету. Данные выводы согласуются с выводами, изложенными в Определении Верховного суда РФ от 31.01.2017 № 309-КГ16-13100, п. 23 Обзора судебной практики Верховного суда РФ № 2 (2017), утв. Президиумом Верховного суда РФ 26.04.2017.

## На заметку!

В целях НДС моментом определения налоговой базы, если иное не предусмотрено пунктами 3, 7 - 11, 13 - 15 статьи 167 Налогового кодекса РФ, является наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров, работ, услуг, имущественных прав;
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав.

Основание – п. 1 ст. 167 Налогового кодекса РФ.

## На заметку!

При реализации недвижимого имущества датой отгрузки в целях главы 21 Налогового кодекса РФ признается день передачи недвижимого имущества покупателю этого имущества по передаточному акту или иному документу о передаче недвижимого имущества (п. 16 ст. 167 НК РФ).

Первая инстанция, апелляция и кассация на стороне проверяющих. Передача заимодавцу нежилого здания признается реализацией имущества, в связи с чем у компании возникла обязанность исчислить и уплатить в бюджет НДС с такой операции (Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 30.08.2024 по делу № А08-6391/2023).

Объектом налогообложения НДС признается, в частности, реализация товаров, работ, услуг на территории РФ, в том числе реализация предметов залога и передача товаров, результатов выполненных работ, оказания услуг по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

Товаром для целей Налогового кодекса РФ признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации.

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

## Компания продала автомобиль своему руководителю дешевле, чем на рынке. Законны ли претензии проверяющих?

Рассмотрим спор компании и налоговой инспекции, в котором компания настаивала, что проверяющие незаконно доначислили ей налог на прибыль. Как выяснилось, она продала автомобиль своему руководителю дешевле, чем на рынке. Проверяющие убеждены: есть правовые основания, чтобы доначислить налог. Кого поддержали судьи – читайте в статье.

Суть спора. Компания представила декларацию по налогу на прибыль. В ходе камеральной проверки инспекторы обнаружили, что компания продала

автомобиль Mitsubishi Outlander (2017 года выпуска) своему руководителю (он же учредитель, доля участия – 100%). Цена сделки – 441 000 руб.

Поскольку продавец и покупатель оказались взаимозависимыми лицами, проверяющие посчитали необходимым проверить цену сделки. В связи с чем обратились к оценщику. Оказалось, что среднерыночная цена Mitsubishi Outlander (2017 года выпуска) – 2 239 079 руб.

В результате проверяющие доначислили компании налог на прибыль. Компания не согласилась с доначислениями, написала жалобу в налоговое управление, а затем обратилась в суд.

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

Если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и/или результаты сделок, совершаемых этими лицами, и/или экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, указанные в пункте 1 статьи 105.1 Налогового кодекса РФ, лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения (п. 1 ст. 105.1 НК РФ).

В случае если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица (п. 1 ст. 105.3 НК РФ).

#### На заметку!

При проведении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (в том числе при сопоставлении коммерческих и/или финансовых условий анализируемой сделки и ее результатов с коммерческими и/или финансовыми условиями сопоставимых сделок и их результатами) федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, использует метод сопоставимых рыночных цен (п. 1 ст. 105.7 НК РФ).

#### На заметку!

Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера) (п. 3 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»).

#### На заметку!

Если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции (п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53).

#### На заметку!

Установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. Судам необходимо учитывать, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели (п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53).

В рассматриваемой ситуации компания и ее руководитель являются взаимозависимыми лицами. Основание – подп. 7 п. 2 ст. 105.1 Налогового кодекса РФ. В связи с этим проверяющие обоснованно обратили внимание на цену сделки. Первая инстанция, апелляция и кассация пришли к выводу, что доначисления законны (Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 26.07.2024 № Ф06-5741/2024 по делу № А12-26288/2023).

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

Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

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

## Среднемесячная заработная плата по предприятию и средний заработок работника – разные понятия

Рассмотрим спор компании и налоговой инспекции по поводу льготы по налогу на имущество. Компания считала, что вправе не платить налог. Однако проверяющие указывали обратное, ссылаясь на свою методику расчета. Компания сумела доказать, что действовала правомерно. Подробности в статье.

Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 129.3 и 129.5 Налогового кодекса РФ, влечет взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога.

**Суть спора.** Компания сдала декларацию по налогу на имущество за 2021 год. В ходе камеральной проверки налоговые инспекторы обратили внимание, что компания воспользовалась льготой. Основание – подп. 25 п. 2 ст. 3 Закона Свердловской области от 27.11.2003 № 35-ОЗ «Об установлении на территории Свердловской области налога на имущество организаций».

По мнению проверяющих, компания незаконно применила освобождение от уплаты налога. Ведь она не выполнила установленные условия. В частности, размер среднемесячной заработной платы работников компании в соответствующем периоде был менее тех пределов, что определены Законом Свердловской области от 27.11.2003 № 35-ОЗ.

По итогам камеральной проверки проверяющие доначислили компании налог на имущество в сумме 1 815 544 руб., а также выписали штраф – 90 777,25 руб. Основание – п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ. Компания подала жалобу в налоговое управление, а затем обратилась в суд.

### На заметку!

Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 129.3 и 129.5 Налогового кодекса РФ, влекут взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов) (п. 1 ст. 122 НК РФ).

**Мнение компании.** Компания указывает, что считала заработную плату, руководствуясь приказом Росстата от 27.11.2019 № 711 «Об утверждении Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг», № П-2 «Сведения об инвестициях в нефинансовые активы», № П-3 «Сведения о финансовом состоянии организации», № П-4 «Сведения о численности и заработной плате работников», № П-5(м) «Основные сведения о деятельности организации». Размер среднемесячной заработной платы работников не противоречит критериям, установленным для применения льготы.

### На заметку!

Приказ Федеральной службы государственной статистики от 27.11.2019 № 711 «Об утверждении Указаний по заполнению форм федерального статистического наблюдения № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг», № П-2 «Сведения об инвестициях в нефинансовые активы», № П-3 «Сведения о финансовом состоянии организации», № П-4 «Сведения о численности и заработной плате работников», № П-5(м) «Основные сведения о деятельности организации» утратил силу с отчета за январь 2022 года. Основание – приказ Росстата от 24.11.2021 № 832.

По мнению компании, проверяющие пересчитали спорный показатель, исходя из Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы (утв. Постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 № 922), в отсутствие на то правовых оснований.

*Решение судей.* Первая инстанция и апелляция поддержали проверяющих. При исчислении среднемесячной заработной платы работников следовало руководствоваться положениями статьи 139 Трудового кодекса РФ и пункта 4 Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы (утв. Постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 № 922).

#### На заметку!

Для всех случаев определения размера средней заработной платы (среднего заработка), предусмотренных Трудовым кодексом РФ, устанавливается единый порядок ее исчисления (ст. 139 ТК РФ).

#### На заметку!

Для расчета средней заработной платы учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые у соответствующего работодателя независимо от источников этих выплат (ст. 139 ТК РФ).

#### На заметку!

При любом режиме работы расчет средней заработной платы работника производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 календарных месяцев, предшествующих периоду, в течение которого за работником сохраняется средняя заработная плата (ст. 139 ТК РФ).

#### На заметку!

Особенности порядка исчисления средней заработной платы, установленного статьей 139 Трудового кодекса РФ, определяются Правительством РФ с учетом мнения Российской трехсторонней комиссии по регулированию социально-трудовых отношений (ст. 139 ТК РФ).

#### На заметку!

Положение об особенностях порядка исчисления средней заработной платы утверждено Постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 № 922.

Таким образом, расчет среднего заработка работника (независимо от режима его работы) производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 календарных месяцев, предшествующих периоду, в течение

которого за работником сохраняется средняя заработная плата.

По мнению судей, налоговые инспекторы правомерно рассчитали среднемесячную заработную плату путем деления фактического фонда оплаты труда на среднесписочную численность работников (без учета полной или неполной занятости сотрудников) и на количество месяцев в отчетном периоде.

Кассация встала на сторону компании. Как пояснили судьи, в ходе контрольных мероприятий налоговые инспекторы проверили иной экономический показатель – средний заработок работника, а не среднемесячную заработную плату сотрудников предприятия за 2021 год. Среднемесячная заработная плата работников организации и средний заработок работника не едины по своему содержанию, имеют различное правовое значение. В рассматриваемой ситуации применение для целей расчета среднемесячной заработной платы работников той методики, что определена статьей 139 Трудового кодекса РФ и пунктом 4 Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы (утв. Постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 № 922), нельзя считать законным, поскольку с неизбежностью влечет искажение такого показателя, как среднемесячная заработная плата работников предприятия, в условиях, когда часть сотрудников трудится на условиях неполного рабочего дня, внешнего совместительства.

Более того, правовая норма, содержащаяся в пунктах 2-4 статьи 3 Закона Свердловской области от 27.11.2003 № 35-ОЗ, в качестве сравнительной величины среднемесячной заработной платы работников налогоплательщика, претендующего на спорную льготу, устанавливает размер среднемесячной номинальной начисленной заработной платы работников по полному кругу организаций в целом по экономике Свердловской области по данным федерального государственного статистического наблюдения. Такой показатель определяется по правилам, которые установлены Указаниями Росстата № 711. Следовательно, доводы компании о том, что и среднемесячная заработная плата его работников должна определяться в том же порядке, что и показатель, избранный законодателем для сопоставления, являются обоснованными (Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 13.08.2024 № Ф09-4779/24 по делу № А60-39256/2023).

Для всех случаев определения размера средней заработной платы (среднего заработка), предусмотренных Трудовым кодексом РФ, устанавливается единый порядок ее исчисления.

Для расчета средней заработной платы учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые у соответствующего работодателя независимо от источников этих выплат.

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

## Просрочка сдачи декларации по НДС. Обновление ЭЦП подтверждает отсутствие правонарушения или нет?

Рассмотрим спор компании и налоговой инспекции, в котором компания, хоть и подала декларацию с опозданием, но все равно полагала, что состава налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 119 Налогового кодекса РФ, в ее случае нет. Проверяющие считали иначе. Кого поддержали судьи – читайте в статье.

Налогоплательщики обязаны вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, а также представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты).

Объективной стороной правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 119 Налогового кодекса РФ, является бездействие налогоплательщика.

**Суть спора.** 27.01.2023 компания представила декларацию по НДС за 4 квартал 2022 года. То есть с опозданием. Срок подачи такой отчетности – не позднее 25.01.2023. По итогам камеральной проверки ее привлекли к ответственности. Основание – п. 1 ст. 119 Налогового кодекса РФ. Штраф составил 438 801 руб. Как выяснилось, причиной сбоя сдачи отчетности стало обновление ЭЦП.

### На заметку!

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 (не перечисленной) в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога, подлежащей уплате (доплате, перечислению) на основании данной налоговой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1000 руб. (п. 1 ст. 119 НК РФ).

**Решение судей.** Налогоплательщики обязаны вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, а также представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах. Основание – подп. 3 и 4 п. 1 ст. 23 Налогового кодекса РФ.

Налогоплательщики (в том числе являющиеся налоговыми агентами), а также лица, указанные в пункте 8 статьи 161 и пункте 5 статьи 173 Налогового кодекса РФ, обязаны представить в налоговые

органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию по установленному формату в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено главой 21 Налогового кодекса РФ (п. 5 ст. 174 НК РФ).

### На заметку!

Налоговым периодом по НДС признается квартал (ст. 163 НК РФ).

По мнению судей, в рассматриваемой ситуации есть состав налогового правонарушения, которое определено в пункте 1 статьи 119 Налогового кодекса РФ. Судьи напомнили: объективной стороной такого правонарушения является бездействие налогоплательщика. То есть невыполнение им обязанности представить в налоговую инспекцию декларацию по тому налогу, который он должен заплатить согласно требованиям налогового законодательства. Компания не выполнила требования подпункта 4 пункта 1 статьи 23 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, вывод проверяющих о наличии налогового правонарушения в данном случае является обоснованным. Ведь компания представила отчетность за пределами установленного срока – 27.01.2023. Обновление ЭЦП не может свидетельствовать об отсутствии состава налогового правонарушения.

По мнению судей, проверяющие правильно рассчитали сумму штрафа. Сумма НДС по декларации за 4 квартал 2022 года составляет 20 277 492 руб. На момент составления акта камеральной

проверки сумма неуплаченного налога (согласно представленной декларации) – 17 552 047 руб. Следовательно,  $17\,552\,047 \text{ руб.} \times 5\% \times 1 = 877\,602 \text{ руб.}$  Однако компания – среднее предприятие (есть статус субъекта МСП). Такое обстоятельство смягчает ответственность. В результате уплате подлежит 438 801 руб. ( $877\,602 \text{ руб.} : 2$ ).

#### На заметку!

При наличии хотя бы одного обстоятельства, смягчающего ответственность, размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей Налогового кодекса РФ (п. 3 ст. 114 НК РФ).

#### На заметку!

Пунктом 3 статьи 114 Налогового кодекса РФ установлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, суд по результатам оценки соответствующих обстоятельств (например, характера совершенного правонарушения, количества обстоятельств, смягчающих ответственность, личности налогоплательщика, его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания более чем в два раза (п. 16 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).



Первая инстанция, апелляция и кассация учли, что есть и другие обстоятельства, смягчающие ответственность компании. В частности, следующие:

- компания пыталась представить декларацию в установленный срок;
- компания устранила правонарушение;
- компания совершила правонарушение без умысла;
- сумма штрафа несоразмерна последствиям правонарушения;
- правонарушение не принесло бюджету какие-либо неблагоприятные экономические последствия;
- компания незначительно опоздала со сдачей декларации (всего 2 дня).

По мнению судей, в рассматриваемой ситуации компания должна заплатить в бюджет штраф в размере 50 000 руб. (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 30.09.2024 по делу № А40-218584/2023).

Обновление ЭЦП не может свидетельствовать об отсутствии состава налогового правонарушения, установленного пунктом 1 статьи 119 НК РФ.

По мнению судей, устранение правонарушения, отсутствие ущерба бюджету, незначительная просрочка подачи декларации – обстоятельства, смягчающие ответственность.

**Т.Н. Беликова**, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

## Обработка персональных данных по истечении срока хранения документов, содержащих персональные данные

Срок хранения первичных учетных документов и связанных с ними оправдательных документов согласно Перечню, утвержденному Приказом Федерального архивного агентства от 20.12.2019 № 236, составляет 5 лет. По окончании срока хранения документы подлежат выделению к уничтожению.

Согласно ч. 4 ст. 21 Федерального закона от 27.07.2006 № 152-ФЗ при достижении цели обработки персональных данных оператор обязан прекратить обработку

персональных данных и уничтожить персональные данные в срок, не превышающий 30 дней с даты достижения цели обработки персональных данных, если

Согласно Федеральному закону от 27.07.2006 № 152-ФЗ при достижении цели обработки персональных данных оператор обязан прекратить обработку персональных данных и уничтожить персональные данные в срок, не превышающий 30 дней с даты достижения цели обработки персональных данных, если не предусмотрено иное.

не предусмотрено иное. Подтверждение уничтожения персональных данных осуществляется в соответствии с Требованиями, утвержденными Приказом Роскомнадзора от 28.10.2022 № 179.

В связи с тем, что подходит к окончанию срок хранения указанных документов, возникает вопрос о дальнейшей обработке персональных данных, содержащихся в таких документах, поскольку фактическая цель их обработки не достигнута (обработка персональных данных продолжается), фактически истекает срок хранения самих документов, содержащих персональные данные.

Существует ли необходимость оформления акта об уничтожении персональных данных, содержащихся в самом первичном документе, регистре бухгалтерского учета либо в оправдательном документе?

**Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу:**

В силу ст. 17 Федерального закона от 22.10.2004 № 125-ФЗ «Об архивном деле в Российской Федерации» на правоотношения по обеспечению сохранности документов в течение сроков их хранения, установленных федеральными законами, иными нормативными правовыми актами РФ, а также соответствующими перечнями документов, распространяются положения законодательства об архивном деле, что подпадает под предусмотренное п. 2 ч. 2 ст. 1 Федерального закона от 27.07.2006 № 152-ФЗ «О персональных данных» исключение. Уничтожение материальных носителей (документов), содержащих персональные

данные, по истечении предусмотренных сроков их хранения само по себе не влечет необходимости прекратить обработку персональных данных при наличии иных законных оснований (условий) их обработки, в том числе более длительных сроков хранения.

#### **Обоснование вывода:**

Налоговый кодекс РФ обязывает налогоплательщиков в течение 5 лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов (подп. 8 п. 1 ст. 23 Налогового кодекса РФ). В соответствии с частями 1 и 2 ст. 29 Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон о бухгалтерском учете) первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежат хранению в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее 5 лет после отчетного года.

Обязанность по обеспечению сохранности архивных документов, в том числе документов по личному составу, в течение сроков их хранения, установленных федеральными законами, иными нормативными правовыми актами РФ, а также соответствующими перечнями документов, на организации возложена и ст. 17 Федерального закона от 22.10.2004 № 125-ФЗ «Об архивном деле в Российской Федерации» (далее – Закон № 125-ФЗ).

Деятельность в сфере организации хранения, комплектования, учета и использования архивных документов реализуется через деятельность архива, под которым в силу п. 9 ст. 3 Закона № 125-ФЗ понимается учреждение или структурное подразделение организации, осуществляющее хранение, комплектование, учет и использование архивных документов.

В п. 2 ст. 3 Закона № 125-ФЗ указано, что под архивным документом понимается материальный носитель с зафиксированной на нем информацией, который имеет реквизиты, позволяющие его идентифицировать, и подлежит хранению в силу значимости указанных носителя и



информации для граждан, общества и государства.

Как следует из ч. 2 ст. 13 Закона № 125-ФЗ, организации вправе создавать архивы в целях хранения образовавшихся в процессе их деятельности архивных документов. Создание архива организации является правом данной организации, а не ее обязанностью.

Правилами организации хранения, комплектования, учета и использования документов Архивного фонда РФ и других архивных документов в государственных органах, органах местного самоуправления и организациях, утвержденных Приказом Федерального архивного агентства от 31.07.2023 № 77 (далее – Правила № 77), предусмотрено, что деятельность архива регламентируется локальными нормативными актами. Архив, являющийся структурным подразделением или подразделением в составе структурного подразделения юридического лица, в своей деятельности руководствуется положением о структурном подразделении, а также положением об архиве, утверждаемым руководителем или уполномоченным им лицом организации.

Архивные документы подлежат передаче на хранение в архив не ранее чем через 1 год и не позднее чем через 3 года после завершения дел в делопроизводстве (п. 47 Правил № 77).

Передача дел на хранение в архив (структурное подразделение, осуществляющее хранение архивных документов) предполагает соблюдение определенного порядка, особенности которого предусмотрены законодательством об архивном деле. Документ становится архивным после принятия собственником (владельцем) документа решения о передаче его в архив в связи с закрытием дела, то есть в связи с тем, что данный документ окончательно исполнен и в процессе текущей хозяйственной деятельности организации больше не потребуется, за исключением обеспечения исполнения обязанности его хранения в связи с законодательно установленными сроками (смотрите, например, Решение Арбитражного суда г. Москвы от 21.03.2018 по делу № А40-7530/2018).

Сроки хранения документов определены Перечнем типовых управленческих архивных документов, образующихся в процессе деятельности государственных органов, органов местного самоуправления и организаций, с указанием сроков



Архивные документы подлежат передаче на хранение в архив не ранее чем через 1 год и не позднее чем через 3 года после завершения дел в делопроизводстве.

их хранения, утвержденным Приказом Росархива от 20.12.2019 № 236 (далее – Перечень № 236).

Так, первичные учетные документы и связанные с ними оправдательные документы (кассовые документы и книги, банковские документы, корешки денежных чековых книжек, ордера, табели, извещения банков и переводные требования, акты о приеме, сдаче, списании имущества и материалов, квитанции, накладные и авансовые отчеты, переписка) в соответствии с п. 277 Перечня № 236 подлежат хранению 5 лет, что согласуется с указанными выше положениями Налогового кодекса РФ и Закона о бухгалтерском учете.

Сроки хранения документов применяются в силу самого факта наличия того или иного документа в Перечне № 236, при этом указанный Перечень не содержит каких-либо требований по дальнейшим действиям по истечении установленных им сроков хранения документов.

Из положений п. 47 Правил № 77 следует, что документы временных (до 10 лет включительно) сроков хранения хранятся в структурных подразделениях и по истечении сроков их хранения, после проведения экспертизы ценности (согласно главам III, IV Правил), подлежат уничтожению в порядке, установленном п. 31 Правил. В случае отсутствия в структурных подразделениях организации условий для обеспечения сохранности документов в течение установленных сроков хранения по решению руководителя или уполномоченного им лица документы временных (до 10 лет включительно) сроков хранения



Акты о выделении документов к уничтожению согласно п. 170 Перечня № 236 отнесены к документам постоянного хранения.

подлежат передаче в архив (структурное подразделение, осуществляющее хранение архивных документов).

Уничтожение документов (передача на уничтожение) допускается после утверждения руководителем организации или уполномоченным им лицом акта о выделении к уничтожению документов, не подлежащих хранению (п. 31 Правил № 77).

Документы, содержащие персональные данные, имеющие пометку «Для служебного пользования», а также содержащие информацию ограниченного доступа, должны уничтожаться в организации путем механического измельчения (шредирования) или иным способом, исключающим возможность восстановить содержание документов. Бумажные отходы передаются в организацию, занимающуюся переработкой вторсырья. Документ, подтверждающий факт утилизации, прикладывается к акту о выделении к уничтожению документов, не подлежащих хранению.

Из содержания Правил № 77 не следует, что помимо акта о выделении к уничтожению (архивных) документов, не подлежащих хранению (приложение № 3 и приложение № 21 к указанным Правилам соответственно), подлежит оформлению какой-либо иной отдельный документ, подтверждающий фактическое уничтожение документов, соответствующая рекомендованная форма не предусмотрена.

В указанных Правилах речь идет о возможности передачи документов, выделенных к уничтожению, на утилизацию, в связи с чем документом,

подтверждающим фактическую утилизацию, может быть документ, предусмотренный сторонами соответствующего договора, подтверждающий факт исполнения договорных обязательств, хранение которого осуществляется в пределах установленных сроков.

Кроме того, отсутствуют и запреты для подтверждения проведения фактического уничтожения документов, сроки хранения которых истекли, и иными документами, составленными по усмотрению самой организации, в частности, актом об уничтожении при проведении уничтожения силами самой организации или в других случаях. Поскольку в указанном случае сроки хранения актов об уничтожении нормативно не закреплены, полагаем, что такой срок может быть установлен соответствующим локальным актом организации.

Акты о выделении документов к уничтожению согласно п. 170 Перечня № 236 отнесены к документам постоянного хранения.

В части уничтожения персональных данных в рамках исполнения требований Федерального закона от 27.07.2006 № 152-ФЗ «О персональных данных» (далее – Закон № 152-ФЗ), регулирующего отношения, связанные с обработкой персональных данных, полагаем необходимым обратить внимание на следующие обстоятельства.

Хранение персональных данных, как это следует из ч. 7 ст. 5 Закона № 152-ФЗ, должно осуществляться в форме, позволяющей определить субъекта персональных данных, не дольше, чем этого требуют цели обработки персональных данных, если срок хранения персональных данных не установлен федеральным законом, договором, стороной которого, выгодоприобретателем или поручителем по которому является субъект персональных данных. Обрабатываемые персональные данные подлежат уничтожению либо обезличиванию по достижению целей обработки или в случае утраты необходимости в достижении этих целей, если иное не предусмотрено федеральным законом.

В соответствии с Требованиями к подтверждению уничтожения персональных данных, установленными Приказом Роскомнадзора от 28.10.2022 № 179 (далее – Требования), подтверждение уничтожения персональных данных осуществляется в случаях, предусмотренных ст. 21 Закона № 152-ФЗ, а именно

при: выявлении неправомерной обработки персональных данных, достижении цели обработки, отзыве субъектом персональных данных своего согласия на обработку персональных данных либо направлении требования о прекращении обработки, когда (за исключением неправомерной обработки) не имеется иных условий обработки, допускающих продолжение совершения действий (операций) с персональными данными.

Таким образом, сфера применения указанных Требований определена непосредственно положениями ст. 21 Закона № 152-ФЗ. До 01.03.2023 Закон № 152-ФЗ требований, предъявляемых к уничтожению материальных носителей персональных данных, не содержал, указанные вопросы решались в силу ч. 1 ст. 18.1 указанного Закона непосредственно оператором с учетом принятых локальных актов по вопросам обработки персональных данных и требований законодательства в области персональных данных.

Документы, поименованные в Перечне № 236, включающие персональные данные, уничтожению в порядке, установленном Требованиями, по нашему мнению, не подлежат, поскольку, во-первых, ст. 21 Закона № 152-ФЗ непосредственно определены случаи уничтожения персональных данных, во-вторых, действие Закона № 152-ФЗ не распространяется на отношения, возникающие при организации хранения, комплектования, учета и использования содержащих персональные данные документов Архивного фонда РФ и других архивных документов в соответствии с законодательством об архивном деле в РФ (ч. 2 ст. 1 Закона № 152-ФЗ).

Законодательство об архивном деле в РФ вступает в действие в силу установления ст. 17 Закона № 125-ФЗ обязанности по обеспечению сохранности документов в качестве архивных, в частности, указанных в Перечне № 236, в течение сроков их хранения, в связи с чем вопросы уничтожения, полагаем, должны также решаться с учетом соответствующих указанной сфере требований.

Таким образом, выделение к уничтожению и уничтожение материальных носителей персональных данных (в рассматриваемом случае – первичных учетных документов и связанных с ними оправдательных документов) по истечении установленных Перечнем № 236 сроков их хранения не влечет необходимости



прекращения как таковой обработки персональных данных, содержащихся на таких материальных носителях, если иные цели их обработки не достигнуты (например, работники продолжают выполнение трудовой функции в организации, либо обработка (хранение) материальных носителей их персональных данных обусловлена иными, более длительными сроками).

С учетом положений Правил № 77, необходимость оформления отдельного акта об уничтожении персональных данных, содержащихся в самом первичном документе и связанных с ним оправдательных документах, не следует, поскольку в связи с истечением установленных Перечнем № 236 сроков хранения выделению к уничтожению и уничтожению подлежит сам материальный носитель (соответствующий документ) со всеми содержащимися в нем сведениями. 

Документы, содержащие персональные данные, имеющие пометку «Для служебного пользования», а также содержащие информацию ограниченного доступа, должны уничтожаться в организации путем механического измельчения (шредирования) или иным способом, исключающим возможность восстановления содержания документов.



**О.С. Попова**, партнер, директор Департамента по налоговому сопровождению бизнеса ООО «Легикон-Право»,

**А.В. Вербовский**, юрист налоговой практики ООО «Легикон-Право».

## Правомерность заявления вычетов по НДС за пределами трех лет – судебная практика



О.С. Попова



А.В. Вербовский

По общему правилу в соответствии с подпунктом 1.1 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) налоговые вычеты, предусмотренные пунктом 2 статьи 171 настоящего Кодекса, могут быть заявлены в налоговых периодах в пределах трёх лет после принятия на учёт приобретённых налогоплательщиком на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав или товаров, ввезённых им на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под её юрисдикцией.

Высший Арбитражный Суд РФ в пункте 27 Постановления Пленума от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» указал, что в силу пункта 2 статьи 173 НК РФ положительная разница, образовавшаяся в результате превышения суммы налоговых вычетов над суммами налога, исчисленного по облагаемым операциям, подлежит возмещению налогоплательщику из бюджета при условии подачи им налоговой декларации до истечения установленного данным пунктом трёхлетнего срока.

Поскольку указанной нормой не предусмотрено иное, налоговые вычеты могут быть отражены налогоплательщиком в налоговой декларации за любой из входящих в соответствующий трёхлетний срок налоговых периодов.

При этом правило пункта 2 статьи 173 НК РФ о трёхлетнем сроке подачи налоговой декларации должно быть соблюдено налогоплательщиком и в случае включения им налоговых вычетов в подаваемую уточнённую налоговую декларацию.

Арбитражным судом г. Москвы в рамках дела № А40-1163/2022 по заявлению ПАО «Газпром» к Межрегиональной ИФНС России по крупнейшим

налогоплательщикам № 2 рассмотрен вопрос давности принятия к вычету сумм НДС за пределами трёх лет.

Согласно оспоренному решению налогового органа налогоплательщику отказано в применении вычета по НДС по причине истечения трёхлетнего срока со дня принятия на учёт услуг и работ по двум эпизодам.

В первом случае Общество реализовало инвестиции в форме капитальных вложений путём заключения договоров со своими дочерними организациями, выполняющими функции заказчиков. Передача учтённых затрат осуществлялась заказчиком инвестору по окончании строительства в связи с принятием построенного объекта на баланс организации.

Во втором случае налоговый орган отказал в вычетах по НДС по сводным счетам-фактурам на незавершённое строительство.

Удовлетворяя требования налогоплательщика, суды трёх инстанций указали следующее.

Налогоплательщик не учитывал счета-фактуры по реализации инвестиционного проекта в составе вычетов соответствующего налогового периода по причине отсутствия, по его мнению, оснований для вычета, ввиду относимости сумм НДС по ежемесячным счетам-фактурам на услуги заказчика к незаконченному строительству объектов и возможности принять суммы налога по затратам на такое строительство (в том числе на затраты по услугам заказчика) только после его окончания и ввода объекта в эксплуатацию.

Данные вычеты были правомерно применены в периоде передачи Обществу объектов незавершённого строительства в связи с расторжением договоров на реализацию инвестиционных проектов с заказчиками и принятия Обществом на баланс результатов работ по объектам,

строительство которых продолжено в рамках иных договорных отношений.

При этом суд кассационной инстанции сослался на Письмо Минфина России от 04.02.2013 № 03-07-10/2254, согласно которому при расторжении договора на реализацию инвестиционного проекта на строительство объекта суммы налога, предъявленные заказчиком инвестору-налогоплательщику, могут быть приняты инвестором-налогоплательщиком к вычету на основании счёта-фактуры, выставленного заказчиком после принятия на учёт результата выполненных работ к моменту расторжения договора строительно-монтажных работ, оборудования, иных товаров (работ, услуг), и при наличии соответствующих первичных документов.

Кроме того, как указал Арбитражный суд Московского округа, Общество и не могло принять вычеты НДС в том порядке, который предложен налоговым органом.

По второму эпизоду суды установили, что между Обществом и его заказчиками были заключены договоры на реализацию инвестиционных проектов, по результатам которых были введены в строй объекты капитального строительства. По причине смены заказчика договоры в дальнейшем были расторгнуты, а объекты незавершённого строительства переданы новым заказчикам для продолжения строительных работ. Общество руководствовалось Письмом Минфина России от 04.02.2013 № 03-07-10/2254.

Суды согласились с позицией налогоплательщика, установив совокупность фактических обстоятельств. Налоговые вычеты по сводным счетам-фактурам подлежали применению в момент расторжения первых инвестиционных договоров, поскольку на тот момент не имелось условия о вводе объектов в эксплуатацию и принятии объекта капитального строительства в эксплуатацию. В начале 2020 года также не было завершено строительство объектов.

Право на применение вычетов по НДС в рамках договоров инвестиционного строительства возникает в момент ввода в эксплуатацию объекта строительства и последующей передачей Обществу заказчиком затрат на строительство с выставлением сводного счета-фактуры.

На момент передачи заказчиком Обществу затрат по объекту с выставлением спорных сводных счетов-фактур



объект не был завершён строительством и в последующем был передан новому заказчику для завершения цикла строительных работ, поэтому у Общества отсутствовало право на принятие НДС к вычету в этом периоде.

Пункт 1.1 статьи 172 НК РФ связывает период применения вычета с днём постановки соответствующего актива на учёт. Правила же учёта обязывают организации «обеспечивать... отражение в бухгалтерском учёте фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой)».

Фактически, до момента применения вычетов в 2020 году экономическая сущность правоотношений Общества с его заказчиками не изменялась, следовательно, необходимо учитывать финальный результат единой хозяйственной операции. Именно поэтому на момент заключения новых договоров с инвесторами Общество не могло применить вычеты по НДС в связи с отсутствием оснований.

Также суды обратили особое внимание на непоследовательность и противоречивость позиции самого налогового органа, поскольку в первый раз он отказал в вычетах по причине не ввода объекта в эксплуатацию, а во второй раз – в связи с пропуском трёхлетнего срока. В результате Общество было в принципе лишено права на вычет по НДС, что противоречит основополагающему принципу определённости взимания налогов, а также недопущению причинения вреда налогоплательщику со стороны налогового органа. 

**Право на применение вычетов по НДС в рамках договоров инвестиционного строительства возникает в момент ввода в эксплуатацию объекта строительства и последующей передачей заказчиком затрат на строительство с выставлением сводного счета-фактуры.**

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

## Повышающий коэффициент амортизации к магазинам розничной торговли – законно или нет?

Рассмотрим спор компании и налоговой инспекции, в котором компания пыталась доказать, что законно применяла повышающий коэффициент – 2 при расчете амортизации. Проверяющие считали, что у компании нет права на списание амортизации в ускоренном порядке. Кого поддержали судьи – читайте в статье.

Налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 2 в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и/или повышенной сменности.

К расходам, связанным с производством и реализацией, относятся, в том числе суммы начисленной амортизации.

**Суть спора.** В ходе выездной проверки налоговые инспекторы обнаружили, что компания применяла специальный повышающий коэффициент – 2 при начислении амортизации основных средств. В частности, к магазинам розничной торговли и прилегающим к ним асфальтовому покрытию, наружным сетям отопления, канализации, водопроводу, эскалаторам. Причина – имущество эксплуатируется в режиме повышенной сменности и находится в контакте с агрессивной технологической средой. Основание – п. 1 ст. 259.3 Налогового кодекса РФ.

По мнению проверяющих, действия компании незаконны. Нет доказательств повышенной сменности и, соответственно, ускоренного износа основных средств. Таким образом, компания завышала расходы по налогу на прибыль.

### На заметку!

Налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 2 в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и/или повышенной сменности (подп. 1 п. 1 ст. 259.3 НК РФ).

### На заметку!

Налогоплательщики, использующие амортизируемые основные средства для работы в условиях агрессивной среды и/или повышенной сменности, вправе использовать специальный коэффициент только при начислении амортизации в отношении указанных основных средств (подп. 1 п. 1 ст. 259.3 НК РФ).

### На заметку!

В целях главы 25 Налогового кодекса РФ под агрессивной средой понимается совокупность природных и/или искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенный износ (старение) основных средств в процессе их эксплуатации. К работе в агрессивной среде приравнивается также нахождение основных средств в контакте с взрыво-, пожароопасной, токсичной или иной агрессивной технологической средой, которая может послужить причиной (источником) инициирования аварийной ситуации (подп. 1 п. 1 ст. 259.3 НК РФ).

**Мнение компании.** Компания считает, что законно применяла специальный повышающий коэффициент – 2 при начислении амортизации спорных объектов. Они эксплуатируются в условиях агрессивной среды, поскольку используются газовые котельные.



*Решение судей.* К расходам, связанным с производством и реализацией, относятся, в том числе суммы начисленной амортизации (подп. 3 п. 2 ст. 253 НК РФ). При этом амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено главой 25 Налогового кодекса РФ), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации (п. 1 ст. 256 НК РФ в редакции, действующей в спорный период).

#### На заметку!

Налогоплательщики вправе выбрать один из следующих методов начисления амортизации: 1) линейный метод; 2) нелинейный метод.

#### На заметку!

Метод начисления амортизации устанавливается налогоплательщиком самостоятельно применительно ко всем объектам амортизируемого имущества (за исключением объектов, амортизация по которым начисляется линейным методом в соответствии с пунктом 3 статьи 259 Налогового кодекса РФ) и отражается в учетной политике для целей налогообложения (п. 1 ст. 259 НК РФ).

#### На заметку!

Порядок расчета сумм амортизации при применении линейного метода начисления амортизации установлен в статье 259.1 Налогового кодекса РФ.

Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями статьи 258 Налогового кодекса РФ и с учетом классификации основных средств, утвержденной Правительством РФ (п. 1 ст. 258 НК РФ).

Судьи обратили внимание, что при подготовке Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1), сроки полезного использования указанных основных средств устанавливались, исходя из двухсменного режима их работы.

Таким образом, в отношении машин и оборудования, эксплуатируемых в условиях непрерывной технологии изготовления продукции, сроки полезного использования этих средств, установленные в вышеуказанной Классификации, уже учитывают специфику их работы.

#### На заметку!

Налоговый кодекс РФ не содержит определения понятия «повышенная сменность».

#### На заметку!

Понятие «сменность» традиционно относится к режиму работы машин и оборудования, используемых в прерывных технологических процессах, длительность которых может быть приурочена к длительности рабочей смены (Письмо Минэкономразвития РФ от 20.03.2007 № Д19-284).

#### На заметку!

Режимом повышенной сменности в целях налогообложения является эксплуатация указанных основных средств в три смены и более (Письмо Минэкономразвития РФ от 13.01.2011 № Д13-13).

Судьи поддержали проверяющих. Режимом повышенной сменности в целях налогообложения является эксплуатация основных средств в три смены и более. Имущество из группы основных средств «Здания» нельзя отнести

Понятие «сменность» традиционно относится к режиму работы машин и оборудования, используемых в прерывных технологических процессах, длительность которых может быть приурочена к длительности рабочей смены.



Режимом повышенной сменности в целях налогообложения является эксплуатация указанных основных средств в три смены и более.

к многосменному режиму. Ведь любое здание построено в расчете на 24-часовую эксплуатацию и не может быть отнесено к основным средствам, используемым для работы в условиях повышенной сменности. Основание – Федеральный закон от 30.12.2009 № 384-ФЗ «Технический регламент о безопасности зданий и сооружений», Трудовой кодекс РФ, Письма Минэкономразвития РФ от 20.03.2007 № Д19-284, от 13.01.2011 № Д13-13.

В рассматриваемой ситуации есть документы, которые подтверждают отсутствие ускоренного износа спорных основных средств и возможности применения повышающего коэффициента амортизации по критерию «повышенная сменность». В частности, приказы об утверждении режима работы торговых объектов, табели учета рабочего времени, ответы арендаторов, показания свидетелей, ведомости почасового потребления электроэнергии, акты об использовании основных средств. Режим работы магазинов по объектам, к которым применен повышающий коэффициент, соответствует режиму работы в две смены.

Оценивая доводы компании о правомерном применении спорного коэффициента по критерию «работа в условиях агрессивной среды», мотивированные наличием газовых котельных, судьи пояснили: придание статуса опасных отдельным объектам, эксплуатируемым налогоплательщиком, не означает автоматического наличия на всей территории имущественного комплекса организации агрессивной среды в том значении, в котором она определена в главе 25 Налогового кодекса РФ. В данном случае проверяющие доказали, что использование газового оборудования не представляет опасности.

Вывод судей: компания эксплуатирует газовое оборудование в котельных по нормативам в режиме, установленном соответствующей документацией производителя, и в условиях, предназначенных для эксплуатации, в отсутствии контакта основных средств с агрессивной средой. Претензии проверяющих законны (Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 24.07.2024 по делу № А35-4933/2022).



ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ ОБЪЕДИНЕНИЕ

ИПБ России

## ИПБ РОССИИ: ПРАКТИКУМ

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

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



### Разработки:

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

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



## ИПБ РОССИИ ОБЪЕДИНЯЕТ

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

## АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ ПОЗВОЛЯЕТ

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



## РАБОТОДАТЕЛИ ЦЕНЯТ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ



Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3  
8 800 500-54-51  
[info@ipbr.org](mailto:info@ipbr.org)  
[www.ipbr.org](http://www.ipbr.org)  
[vk.com/ipb\\_russia](https://vk.com/ipb_russia)  
[t.me/ipbrussia](https://t.me/ipbrussia)