

4 НАИБОЛЕЕ ЗНАЧИМЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ В ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ С 2021 ГОДА

В статье **М.А. Соколовой**, эксперта по бухгалтерскому учету и налогообложению, рассматриваются наиболее значимые изменения в налоговом, бухгалтерском и аудиторском законодательстве, которые нужно учитывать в работе с 1 января 2021 года, приведены примеры применения норм налогового кодекса.

22 ФСБУ 25/2018: КАК УЧИТЫВАТЬ БЕЗВОЗМЕЗДНОЕ ПОЛЬЗОВАНИЕ ИМУЩЕСТВОМ И ДОГОВОР АРЕНДЫ, ЗАКЛЮЧЕННЫЙ НА НЕОПРЕДЕЛЕННЫЙ СРОК



Уже совсем скоро – с первой же промежуточной отчетности за 2022 год, то есть, по сути, с 1 января 2022 года – наступит время, когда придется применять ФСБУ 25/2028 «Бухгалтерский учет аренды». Однако еще многие вопросы его применения требуют разъяснения. В статье **А.М. Рабиновича**, руководителя управления бухгалтерского и налогового консалтинга ООО «ФинЭкспертиза», рассмотрены вопросы применения стандарта при предоставлении имущества в пользование на безвозмездной основе, оценки объекта аренды, классификации объекта аренды при предоставлении предмета аренды на определенный срок.

44 НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ РЕАЛИЗАЦИИ ТОВАРА, ВВОЗИМОГО НА ТЕРРИТОРИЮ РФ ПОД ТАМОЖЕННОЙ ПРОЦЕДУРОЙ «ТАМОЖЕННЫЙ СКЛАД»



В настоящее время отдельные таможенные процедуры, предусматривающие возможность проведения с иностранными товарами широкого круга хозяйственных операций, часто сопровождаются неоднозначными налоговыми последствиями, несущими риски как для финансовой устойчивости государства, так и для экономических субъектов. В своей статье **Е.Ю. Сидорова**, профессор Департамента налогов и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве РФ, рассматривает налоговые обязательства в отношении операций с товарами в рамках отдельных таможенных процедур.

Место действия – Московский регион

- 2 Новости региона
- 4 Наиболее значимые изменения в законодательстве с 2021 года
М.А. Соколова

Налоги и страховые взносы: комментарии экспертов

- 13 Тематическая выездная налоговая проверка в 2021 году контрольно-аналитическими отделами
М.С. Балакин
- 17 Реализация товаров между магазинами беспрошльной торговли – неоднозначные налоговые последствия
А.А. Артемьев,
Е.Ю. Сидорова
- 20 Налогообложение дохода учредителей в виде материальной выгоды
О.С. Волкова

Профессиональная бухгалтерия

- 22 ФСБУ 25/2018: как учитывать безвозмездное пользование имуществом и договор аренды, заключенный на неопределенный срок
А.М. Рабинович
- 26 Обзор писем Минфина России
Л.С. Васнецова
- 32 Обзор писем ФНС России
М. А. Никифорова
- 37 Обзор арбитражной практики: ноябрь – декабрь 2020
А.А. Родионов
- 40 Дата признания доходов от реализации услуг в бухгалтерском и налоговом учете организации на УСН
Н.Е. Вахромова
- 44 Налогообложение реализации товара, ввозимого на территорию РФ под таможенной процедурой «таможенный склад»
Е.Ю. Сидорова

Новости региона

Снова в офис

С 27 января 2021 года в соответствии с пресс-релизом мэра Москвы от 27.01.2021 «Снова в офис и другие решения 27.01.2021»:

1. Перестает быть обязательным и будет носить рекомендательный характер требование о переводе не менее 30% сотрудников в режим дистанционной работы. Возвращать работников в офисы или сохранять «удаленку» теперь будут принимать решение руководители конкретных предприятий и организаций.
2. Отменяются ограничения на ночную (с 23.00 до 6.00) работу предприятий общественного питания, ночных клубов, баров, дискотек, караоке, боулингов и других организаций индустрии отдыха и развлечений. Однако эти заведения по-прежнему должны соблюдать требования по рассадке посетителей и соблюдению санитарного режима, установленные Роспотребнадзором.
3. Решение о дальнейшем формате обучения в вузах, подведомственных правительству Москвы, будет принято до 6 февраля 2021 года по согласованию с Минобрнауки России.

Сроки и этапы отмены остающихся ограничений будут объявлены дополнительно.

Региональные соцвыплаты медикам за работу с коронавирусом облагаются взносами

В Письме Минфина России от 26.01.2021 № 03-15-08/4378 пояснено, что поскольку соцвыплаты не названы в перечне необлагаемых и их перечисляют работодатели сотрудникам, оснований не платить взносы нет. При этом источник финансирования значения не имеет. Речь идет о ситуации, когда по акту региона дополнительные соцвыплаты получают медработники, которые оказывают помощь больным COVID-19 или контактируют с такими пациентами. Например, подобные выплаты из расчета за нормативную смену положены медикам Калмыкии.

В то же время специальные соцвыплаты, которые медработникам по постановлению

правительства перечисляет напрямую ФСС, взносами не облагаются, так как между фондом и медиками нет трудовых отношений или ГПД.

Проиндексированы пособия на 4,9%

Постановлением Правительства РФ от 28.01.2021 № 73 с 1 февраля установлен коэффициент индексации 1,049, в том числе:

- для минимального размера ежемесячного пособия по уходу за ребенком;
- единовременного пособия женщинам, вставшим на учет в медорганизациях в ранние сроки беременности;
- единовременного пособия при рождении ребенка;
- максимального размера единовременной и ежемесячной выплат в связи с утратой трудоспособности при травме на производстве;
- социальных выплат чернобыльцам.

Напомним, что в 2021 году все регионы перешли на прямые выплаты: большинство пособий перечисляет ФСС.

Одобрены поправки к НК РФ о хранении документов

Совет Федерации одобрил поправки к НК РФ о хранении документов, контроле за ценами и обжаловании (*Проект Федерального закона № 1025680-7* (<https://sozd.duma.gov.ru/bill/1025680-7>)), в соответствии с которым увеличивается с 4 до 5 лет срок хранения документов (п.п. 2 и 3 ст. 1 проекта).

Среди других предлагаемых изменений:

- дополнили обязанности банков представлять документы по запросу инспекции (п. 5 ст. 1 проекта). Речь идет о копиях паспортов лиц, которые могут получать деньги со счета клиента, документах по открытию и закрытию счетов, информации о бенефициарах и т.д.;
- назвали случаи, когда инспекция может оставить жалобу, в т.ч. апелляционную, без рассмотрения или приостановить рассмотрение (пп. 16 и 17 ст. 1 проекта);
- уточнили правила о контролируемых сделках и соглашениях о ценообразовании и др.

Обновлены Указания по заполнению статистической формы малыми предприятиями

Приказом Росстата от 02.02.2021 № 57 «Об утверждении Указаний по заполнению формы федерального статистического наблюдения № ПМ «Сведения об основных показателях деятельности малого предприятия» указания введены в действие с отчета за январь – март 2021 года.

Форму предоставляют юридические лица, являющиеся малыми предприятиями (кроме микропредприятий). Для малых предприятий, применяющих упрощенную систему налогообложения, сохраняется действующий порядок предоставления статистической отчетности.

В форму включаются сведения в целом по юридическому лицу, то есть с учетом данных по всем филиалам и структурным подразделениям данного малого предприятия независимо от их местонахождения.

Юридическое лицо заполняет форму и предоставляет ее в территориальный орган Росстата по месту регистрации юридического лица. С введением в действие Указаний признан утратившим силу Приказ Росстата от 23.01.2020 № 22.

Утвержден ФСБУ госфинансов «Биологические активы»

Приказом Минфина России от 16.12.2020 № 310н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета государственных финансов «Биологические активы» установлены единые требования к бухгалтерскому учету активов, классифицируемых как биологические активы, а также требования к информации о биологических активах (результатах операций с ними), раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Стандарт не применяется для целей бухгалтерского учета, в частности: операций, связанных с биологической продукцией; активов, предназначенных для собственного потребления; активов, предназначенных для научно-исследовательских, селекционных целей; активов, предназначенных для деятельности, не являющейся деятельностью субъекта бухгалтерского учета.

Объекты бухучета, подлежащие отражению согласно настоящему стандарту, ранее не признававшиеся таковыми в составе биологических активов и (или)



отражавшиеся на забалансовом учете, признаются в составе биологических активов по их первоначальной стоимости, определенной согласно данному стандарту.

При необходимости производится реклассификация и (или) переоценка объектов биологических активов, учтенных до первого применения стандарта.

Финансовый результат, сформированный при первом применении стандарта от признания ранее не отраженных объектов, а также от пересмотра балансовой стоимости объектов биологических активов, отражается в качестве корректировки показателя финансового результата прошлых отчетных периодов на начало отчетного периода.

Утвержден новый перечень вредных факторов

Приказом Минтруда России № 988н, Минздрава России № 1420н от 31.12.2020, Приказом Минздрава России от 28.01.2021 № 29н утверждены новый перечень вредных факторов и работ, а также порядок обязательных медосмотров, которые вступят в силу с 1 апреля.

Перечень во многом повторяет положения действующего документа. Однако в нем есть ряд новшеств. Так, в новом перечне в числе физических факторов по-прежнему указано электромагнитное поле широкополосного спектра частот (5 Гц – 2 кГц, 2 кГц – 400 кГц). При этом отсутствует оговорка, что его нужно учитывать только при превышении ПДУ. Уточнили, в каких случаях нужно проводить осмотры, если место работы удалено от учреждений, оказывающих специализированную медпомощь. Транспортная доступность должна превышать 60 минут. Сейчас такого критерия нет.

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

Наиболее значимые изменения в законодательстве с 2021 года

В статье рассматриваются наиболее значимые изменения в законодательстве, которые нужно учитывать в работе с 1 января 2021 года.

Налог на прибыль

С 1 января 2021 года вступил в силу п.4 ст. 1 Федерального закона от 31.07.2020 № 265-ФЗ, согласно которому в статье 284 Налогового кодекса РФ появился новый пункт 1.15. Так, в соответствии с п. 1.15 ст. 284 Налогового кодекса РФ для российских организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий, разрабатывающих и реализующих разработанные ими программы для ЭВМ, базы данных на материальном носителе или в форме электронного документа по каналам связи независимо от вида договора и/или оказывающих услуги, выполняющих работы по разработке, адаптации, модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), устанавливающих, тестирующих и сопровождающих программы для ЭВМ, базы данных, налоговая ставка по налогу на прибыль, в части, подлежащей зачислению в федеральный бюджет, составляет 3%, а для бюджета субъекта РФ – 0%. Для того чтобы уплачивать налог на прибыль по данным ставкам, необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- получен документ о государственной аккредитации об осуществлении деятельности в области IT-технологий, в порядке, установленном Правительством РФ;
- доля доходов от реализации экземпляров разработанных организацией программ для ЭВМ и баз данных, передачи исключительных прав на разработанные ею программы для ЭВМ и баз данных, предоставления прав использования указанных программ для ЭВМ, баз данных по лицензионным договорам, в том числе путем предоставления удаленного доступа к программам для ЭВМ и базам данных,

включая обновления к ним и дополнительные функциональные возможности, через Интернет, от оказания услуг, выполнения работ по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), а также услуг, работ по установке, тестированию и сопровождению указанных программ для ЭВМ, баз данных (за исключением доходов от предоставления прав использования программ для ЭВМ, баз данных, в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним через Интернет, если такие права состоят в получении возможности распространять рекламную информацию в сети Интернет и/или получать доступ к такой информации, размещать предложения о приобретении (реализации) товаров, работ, услуг, имущественных прав в сети Интернет, осуществлять поиск информации о потенциальных покупателях (продавцах) и/или заключать сделки по итогам отчетного (налогового) периода составляет не менее 90% в сумме всех доходов организации за указанный период;

- среднесписочная численность работников организации за отчетный (налоговый) период составляет не менее 7 человек.

Сумма вышеуказанных доходов определяется по данным налогового учета организации в соответствии со ст. 248 Налогового кодекса РФ, при этом в нее не включаются доходы, указанные в пп. 2 и 11 ст. 250 и п. 4.1 ст. 271 Налогового кодекса РФ, а также доходы от уступки прав требования долга, возникшего при признании доходов (*Письмо Минфина России от 18.12.2020 № 03-03-06/1/111495, Письмо Минфина России от 17.12.2020 № 03-15-06/110968*).

Рассматривая более детально условия о доле вышеуказанных доходов в

Российские компании IT-отрасли получили право уплачивать налог на прибыль по пониженным ставкам, однако для этого они должны выполнить определенные условия

целях применения налоговых ставок, предусмотренных п. 1.15 ст. 284 Налогового кодекса РФ, в письме от 17.12.2020 № 03-15-06/110968 финансовое ведомство указывает, что при подсчете порогового значения доходов в целях п. 1.15 ст. 284 НК РФ не должны учитываться доходы, указанные в ст. 251 Налогового кодекса РФ. Например, доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования (*подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ*). Средства целевого финансирования – это имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) – источником целевого финансирования или федеральными законами, в частности, в виде полученных грантов при выполнении условий, предусмотренных подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ. Таким образом, полученные гранты при выполнении условий, предусмотренных подп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ, не учитываются при подсчете порогового значения доходов в целях п. 1.15 ст. 284 НК РФ (*Письмо Минфина России от 24.08.2020 г. № 03-03-07/74034*).

90%-ная доля доходов, полученных вновь созданной организацией от деятельности в сфере IT-технологий, рассчитывается, исходя из доходов того отчетного (налогового) периода, за который применяется ставка в размере 3% по налогу на прибыль организаций. Иных требований для применения организациями, перечисленными в п. 1.15 ст. 284 Налогового кодекса РФ, ставки 3% по налогу на прибыль организаций, в том числе связанных с периодом создания организации, Налоговым кодексом РФ не установлено. Выделение из юридического лица, осуществляющего несколько видов деятельности, отдельной самостоятельной организации, прибыль которой будет облагаться по ставке 3%, само по себе не является препятствием для применения указанной преференции (*Письмо ФНС России от 27.11.2020 № СД-4-3/19545@ согласовано с Минфином России*). Основная цель операции устанавливается с учетом оценки наличия разумных экономических или иных причин совершения операции или обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект от совершения операции. При наличии таких причин и/или намерений, если они не опровергнуты

иными обстоятельствами, считается, что операция имеет деловую цель.

Изменения ставок налога на прибыль, применяемых российскими организациями IT-отрасли, отразились на форме налоговой декларации. Учитывая налоговый период по налогу на прибыль, а также срок представления отчетности и время ее обработки в целом по всем налогоплательщикам, статистические данные по соответствующим выпадающим доходам бюджетов субъектов РФ за 2021 год будут известны не ранее 1 июля 2022 года (*Письмо Минфина России от 04.09.2020 № 03-03-05/77877*).

С 1 января 2021 года вступили в силу отдельные положения Федерального закона от 13.07.2020 № 195-ФЗ. Так, п. 4 ст. 284.4 НК РФ установлено, что пониженная налоговая ставка налога на прибыль в части зачисления в федеральный бюджет РФ в размере 0% применяется резидентами территорий опережающего социально-экономического развития (ТОСЭР) в течение пяти налоговых периодов, начиная с налогового периода, в котором в соответствии с данными налогового учета была получена первая прибыль от деятельности, осуществляемой при исполнении соглашения об осуществлении деятельности на ТОСЭР. Такая ставка налога на прибыль применяется лишь при условии, что пониженная ставка в части зачисления в бюджет субъектов РФ установлена законом субъекта РФ (*абз. 2 п. 4 ст. 284.4 НК РФ*). При этом по выбору резидента ТОСЭР данные пониженные налоговые ставки налога на прибыль применяются либо ко всей налоговой базе, либо к отдельной налоговой базе, сформированной от деятельности, осуществляемой при исполнении соглашения об осуществлении деятельности на ТОСЭР (*пп. 2 и 3 ст. 284.4 НК РФ, Письмо Минфина России от 11.09.2020 № 03-03-05/79929*).

С 1 января 2021 года книжные издательства и средства массовой информации получили право списывать в состав прочих расходов, связанных с производством и/или реализацией, больше затрат в виде стоимости бракованной, утратившей товарный вид, а также не реализованной в пределах сроков, установленных подп. 44 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ, (морально устаревшей) продукции СМИ и книг. Максимальный предел – 30% стоимости тиража периодического печатного издания или тиража книжной продукции (*подп. 44 п. 1*

Книжные издательства и СМИ теперь могут списывать в состав прочих расходов, связанных с производством и/или реализацией, больше затрат

Если российское и иностранное программное обеспечение не включено в единый реестр российских программ для ЭВМ и баз данных, то передача прав на их использование облагается НДС в порядке, предусмотренном НК РФ

ст. 264 НК РФ в редакции Федерального закона от 15.10.2020 № 323-ФЗ). До нововведений было 10%.

С 1 января 2021 года изменена статья 284.2 Налогового кодекса РФ (Федеральный закон 23.11.2020 № 374-ФЗ). Так, согласно п. 6 ст. 284.2 НК РФ при реализации или ином выбытии (в том числе погашении) акций (долей участия в уставном капитале) российских и/или иностранных организаций, полученных в результате реорганизации налогоплательщиком-правопреемником, срок нахождения в собственности налогоплательщика указанных акций (долей участия в уставном капитале) для целей п. 1 ст. 284.2 НК РФ исчисляется с даты приобретения их в собственность реорганизованной организацией (реорганизованными организациями). Следовательно, при реализации с 1 января 2021 года налогоплательщиком-правопреемником акций (долей участия в уставном капитале), полученных в результате реорганизации, срок нахождения их в собственности указанного налогоплательщика для целей определения непрерывного пятилетнего срока, являющегося одним из условий применения налоговой ставки 0% к налоговой базе, определяемой по соответствующим операциям, исчисляется с даты приобретения их в собственность организацией (организациями), которая владела ими до даты указанной реорганизации. При этом срок нахождения акций (долей участия в уставном капитале) в собственности организаций, сохранивших свою правоспособность в результате реорганизации, для целей п. 1 ст. 284.2 НК РФ не прерывается (Письмо Минфина России от 15.12.2020 № 03-03-06/3/109976).

С 1 января 2021 года поменялись реквизиты и порядок заполнения путевых листов (Приказ Минтранса РФ от 11.09.2020 № 368). Теперь в число обязательных реквизитов включены сведения о перевозке (информация о видах сообщения и видах перевозок). Также в путевом листе стало необходимым указывать марку транспортного средства и автомобильного прицепа (полуприцепа). До изменений было достаточно внести данные о модели транспортного средства. Помимо указанного, путевой лист следует оформлять на каждое транспортное средство, эксплуатируемое юридическим лицом или ИП, то есть при любом использовании транспортного средства вне зависимости от вида и

особенностей перевозки. Что касается журнала регистрации путевых листов, то в случае, когда он ведется на бумаге, его страницы должны быть прошнурованы и пронумерованы. Если же журнал ведется в электронном виде, он должен подписываться усиленной квалифицированной электронной подписью.

Наличие путевого листа важно для учета расходов на горюче-смазочные материалы в налоговой базе по налогу на прибыль, так как путевой лист является одним из первичных документов, подтверждающих произведенные расходы на ГСМ. Порядок, установленный Приказом Минтранса РФ, обязателен для применения организациями автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта. Налогоплательщики, на которых положения Приказа Минтранса РФ не распространяются, могут использовать путевые листы в качестве одного из документов, подтверждающих расходы на приобретение горюче-смазочных материалов, закрепив указанный порядок в учетной политике для целей налогообложения прибыли (Письмо УФНС России по г. Москве от 09.07.2019 г. № 16-15/116577@).

НДС

Федеральный закон от 31.07.2020 г. № 265-ФЗ внес изменения в подп. 26 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса РФ. В соответствии с подп. 26 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса РФ в редакции, действующей с 1 января 2021 года, не подлежит налогообложению НДС (освобождается от налогообложения) реализация, а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд на территории Российской Федерации исключительных прав на программы для ЭВМ, включенные в единый реестр российских программ для ЭВМ, прав на использование таких программ и баз данных, включая обновления к ним и дополнительные функциональные возможности, в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним через сеть Интернет. Таким образом, начиная с 1 января 2021 года, если российское и иностранное программное обеспечение не включено в единый реестр российских программ для ЭВМ и баз данных, то передача прав на их использование облагается НДС в порядке, предусмотренном НК РФ (Письмо Минфина России от 07.12.2020

№ 03-07-07/106610, Письмо Минфина России от 13.11.2020 г. № 03-07-08/98910, Письмо Минфина России от 09.09.2020 № 03-07-14/79116). Исключений в отношении услуг по передаче прав на использование программного обеспечения, реализуемых по договорам, заключенным до вступления в силу федерального закона от 31.07.2020 № 265-ФЗ, и имеющим длящийся характер с переходом на 2021 и последующие годы, не предусмотрено. А это значит, что к услугам по передаче прав на использование программ для ЭВМ, оказанным с 1 января 2021 года, применяется ставка в размере 20%, независимо от даты и условий заключения договоров на оказание таких услуг (Письмо Минфина России от 20.11.2020 № 03-07-08/101332).

При этом если оплата (частичная оплата) получена до 1 января 2021 года, но в счет оказания услуг по передаче прав на использование программ для ЭВМ, не включенных в единый реестр российских программ и баз данных через сеть Интернет в 2021 году, то налоговая база в отношении сумм оплаты (частичной

оплаты) не определяется. Если оплата (частичная оплата) получена после 1 января 2021 года за услуги по передаче прав на использование программ для ЭВМ, не включенных в единый реестр российских программ для ЭВМ и баз данных через сеть Интернет, оказанные до 1 января 2021 года, то, учитывая, что до 1 января 2021 г. в отношении таких услуг применяется освобождение от налогообложения налогом на НДС, налоговая база при получении такой оплаты также не определяется (Письмо Минфина России от 08.12.2020 г. № 03-07-08/107116).

Положения подп. 26 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса РФ не применяются, если передаваемые права состоят в получении возможности распространять рекламную информацию в сети Интернет и/или получать доступ к такой информации, размещать предложения о приобретении (реализации) товаров, работ, услуг, имущественных прав в сети Интернет, осуществлять поиск информации о потенциальных покупателях (продавцах) и/или заключать сделки.

<p>Пример</p>	<p><i>Передаваемые права на программу для ЭВМ, используемую в работе оператора электронной площадки, с помощью которой осуществляются закупочная деятельность, проведение конкурентных процедур при реализации товаров, работ, услуг, по сути состоят в получении возможности размещать рекламную информацию и/или предложения о приобретении товаров, работ, услуг, имущественных прав и/или заключать сделки по таким предложениям. Следовательно, в рассматриваемом случае нет основания для применения освобождения, предусмотренного подп. 26 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса РФ (Письмо Минфина России от 21.12.2020 № 03-07-07/111865).</i></p>
<p>Пример</p>	<p><i>Если передаваемые права на программу для ЭВМ используются для организации продажи товаров дистанционным способом, то есть по сути состоят в получении возможности размещать рекламную информацию и/или предложения о приобретении товаров, работ, услуг, имущественных прав и/или заключать сделки по таким предложениям, то нет основания для применения освобождения, предусмотренного подп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ (Письмо Минфина России от 22.12.2020 г. № 03-07-07/112469).</i></p> <p><i>С 1 января 2021 года изменен п. 6 ст. 169.1 Налогового кодекса РФ (Федеральный закон от 20.07.2020 г. № 220-ФЗ). Так, согласно п. 6 ст. 169.1 НК РФ в новой редакции организациям розничной торговли, реализующим товары гражданам иностранных государств, предоставили возможность формировать чеки для компенсации сумм НДС в электронном виде. Формат документа (чека) утвержден Приказом ФНС России от 11.11.2020 № 977/ЕД-7-15/809@. Обмен сведениями (данными по электронным и бумажным чекам) между магазинами, лицами, оказывающими услуги по компенсации НДС иностранцам, ФТС и ФНС теперь также осуществляется в электронном виде. Формат утвержден Приказом ФНС России от 08.12.2020 № КЧ-7-15/885@.</i></p> <p><i>С 1 января 2021 года перечень товаров, работ, услуг, длительностью производственного цикла изготовления, выполнения, оказания более 6 месяцев, претерпел поправки. Речь идет о разделе 2 Постановления Правительства</i></p>

РФ от 28.07.2006 № 468 (в редакции Постановления Правительства РФ от 11.07.2020 № 1031). Его дополнили следующими видами деятельности:

- строительство зданий;
- строительство инженерных сооружений;
- разборка и снос зданий;
- расчистка территории строительной площадки;
- производство дренажных работ на сельскохозяйственных землях, землях лесных территорий, а также на строительных площадках;
- производство земляных работ;
- производство электромонтажных, санитарно-технических и прочих строительного-монтажных работ;
- работы строительные отделочные;
- работы строительные специализированные прочие;
- деятельность в области архитектуры, инженерных изысканий и предоставлений технических консультаций в этих областях.

Напомним, что в соответствии с налоговым законодательством изготовитель товаров, работ, услуг длительностью производственного цикла свыше 6 месяцев, при получении предоплаты, включая частичную оплату, вправе рассчитывать налоговую базу на день отгрузки (передачи), а не на дату оплаты (п. 13 ст. 167 НК РФ).

Заработная плата и НДФЛ

С 1 января 2021 года минимальный размер оплаты труда (МРОТ) установлен в размере 12 792 руб. (Федеральный закон от 29.12.2020 № 473-ФЗ). Изменился порядок расчета МРОТ: он устанавливается федеральным законом в текущем году и исчисляется, исходя из величины медианной заработной платы, рассчитанной Росстатом РФ, за предыдущий год. С 2021 года соотношение МРОТ и медианной заработной платы устанавливается в размере 42%. Соотношение МРОТ и медианной заработной платы пересматривается не реже 1 раза в 5 лет, исходя из условий социально-экономического развития РФ. МРОТ устанавливается в размере не ниже величины прожиточного минимума трудоспособного населения в целом по Российской Федерации на очередной год и не ниже минимального размера оплаты труда, установленного на текущий год.

С 1 января 2021 года ФСС России стал выплачивать страховое обеспечение на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, в связи с несчастными случаями на производстве и профзаболеваниями застрахованным лицам напрямую. Ранее данный порядок распространялся лишь на часть регионов РФ. С 1 января 2021 года по такому принципу начали работать еще 8 субъектов РФ, в том числе Москва и Санкт-Петербург.

С 1 января 2021 года изменились расчет и порядок уплаты НДФЛ. Суть нововведений заключается в следующем:

для налоговых резидентов РФ введена новая ставка НДФЛ, равная 15%. Она применяется к доходам, превышающим за налоговый период 5 млн руб. (п. 1 ст. 224 НК РФ в редакции Федерального закона от 23.11.2020 № 372-ФЗ). Таким образом, с 1 января 2021 года НДФЛ для налоговых резидентов РФ рассчитывается по формуле = 5 млн руб. x 13% + доход свыше 5 млн руб. x 15%.

Помимо этого, положениями п. 4 ст. 2 Федерального закона от 23.11.2020 № 372-ФЗ установлено освобождение налоговых агентов от ответственности за налоговые правонарушения, предусмотренные ст. 123 НК РФ, которые выявлены в отношении НДФЛ, подлежащего исчислению и удержанию налоговыми агентами по ставке, предусмотренной абз. 3 п. 1 ст. 224 НК РФ, за отчетный период – первый квартал 2021 года, а также от уплаты соответствующих пеней в случае самостоятельного перечисления НДФЛ налоговым агентом в срок до 1 июля 2021 года (Письмо Минфина России от 16.12.2020 № 03-04-06/110105).

Разные ставки НДФЛ – разные КБК:

- 182 1 01 02010 01 0000 110 – для налога, уплачиваемого с налоговой базы до 5 млн руб. по ставке 13%;
- 182 1 01 02080 01 0000 110 – для налога, уплачиваемого с налоговой базы свыше 5 млн руб. по ставке 15%.

Примеры заполнения 6-НДФЛ с учетом новых правил приведены в Письме ФНС России от 01.12.2020 № БС-4-11/19702@.

На 2020 год действует особый порядок признания физических лиц налоговыми резидентами РФ. Так, в соответствии с

ФСС России стал выплачивать страховое обеспечение застрахованным лицам напрямую

новым п. 2.2 ст. 207 Налогового кодекса РФ физическое лицо, фактически находящееся в Российской Федерации от 90 до 182 календарных дней включительно в течение периода с 1 января по 31 декабря 2020 года, признается налоговым резидентом РФ в налоговом периоде 2020 года в случае представления в налоговую инспекцию (таким физическим лицом) заявления, составленного в произвольной форме. Подать заявление требуется не позднее 30 апреля 2021 года (п. 2.2 ст. 207 НК РФ, Письмо Минфина России от 22.12.2020 № 03-04-06/112281). Возможность перерасчета налоговым агентом в течение 2020 года налоговых обязательств сотрудника в связи с изменением его налогового статуса при фактическом нахождении в Российской Федерации от 90 до 182 календарных дней включительно в течение периода с 1 января по 31 декабря 2020 года законодательством РФ не предусмотрена (Письмо ФНС России от 17.12.2020 № БС-4-11/20829@).

Напоминаем, что согласно п. 1.1 ст. 231 Налогового кодекса РФ возврат НДФЛ налогоплательщику в связи с перерасчетом по итогу налогового периода в соответствии с приобретенным им статусом налогового резидента РФ производится налоговым органом, в котором он был поставлен на учет по месту жительства или месту пребывания, при подаче налогоплательщиком налоговой декларации по окончании указанного налогового периода, а также документов, подтверждающих статус налогового резидента РФ в этом налоговом периоде, в порядке, установленном ст. 78 НК РФ.

Следовательно, если по итогам года налоговые инспекторы придут к выводу, что физическое лицо можно признать налоговым резидентом РФ, то переплата налога будет ему возвращена, минуя работодателя, то есть напрямую.

Пособия и страховые взносы

В 2021 году планируется выплачивать пособия в размере (на момент написания статьи соответствующее Постановление Правительства РФ находится в статусе проекта):

- 340 795,00 руб./ 58 878,40 руб. – пособие по беременности и родам (максимум/минимум; обычные роды: 70 дней + 70 дней);

- 379 743,00 руб./ 65 607,36 руб. – пособие по беременности и родам (максимум/минимум; осложненные роды: 70 дней + 86 дней);
- 472 244,50 руб./ 81 588,64 руб. – пособие по беременности и родам (максимум/минимум; многоплодная беременность: 84 дней + 110 дней);
- 29 600,48 руб. – ежемесячное пособие по уходу за ребенком (максимально возможный размер);
- 6 752 руб.* – ежемесячное пособие по уходу за ребенком (минимальный размер) с 1 июня 2020 года по 31 января 2021 года;
- 18 004,12 руб.* – единовременное пособие при рождении ребенка до 31 января 2021 года;
- 675,15 руб.* – единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских организациях, в ранние сроки беременности до 31 января 2021 года. Предельный размер среднего дневного заработка в 2021 году равен 2 434,25 руб. Минимальный размер среднего дневного заработка – 420,56 руб.

Пособие по временной нетрудоспособности (минимальный размер за 1 день) – 426,40 руб. (30 дн./мес.), 412,65 руб. (31 дн./мес.).

В 2021 году предельная величина баз для расчета страховых взносов: в ПФР – 1 465 000 руб., в ФСС – 966 000 руб. (Постановление Правительства РФ от 26.11.2020 № 1935). Тарифы взносов на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний остались прежними (Федеральный закон от 22.12.2020 № 434-ФЗ).

С 1 января 2021 года пункт 1 статьи 427 Налогового кодекса РФ дополнен подпунктом 17, согласно которому право на пониженные тарифы страховых взносов появилось у плательщиков страховых взносов, признаваемых субъектами малого или среднего предпринимательства согласно Федеральному закону от 24.07.2007 № 209-ФЗ, в отношении части выплат в пользу физического лица, определяемой по итогам каждого календарного месяца как превышение над величиной МРОТ, установленного федеральным законом на начало расчетного периода. Изменения внесены Федеральным законом от 01.04.2020 № 102-ФЗ.

*В районах и местностях, где применяются районные коэффициенты к заработной плате, размер пособия определяется с учетом районных коэффициентов

В 2021 году предельная величина баз для расчета страховых взносов: в ПФР – 1 465 000 руб., в ФСС – 966 000 руб.

С 1 января 2021 года отменены форма и формат сведений о среднесписочной численности работников (они предоставляются в составе РСВ)

С 1 января 2021 года ряд плательщиков из отрасли информационных технологий получил бессрочное право на применение пониженных страховых взносов:

- 6% – на обязательное пенсионное страхование;
- 1,5% – на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством;
- 0,1% – на обязательное медицинское страхование.

Основание – подп. 1.1 п. 2 ст. 427 НК РФ в редакции *Федерального закона от 31.07.2020 № 265-ФЗ*.

Компании IT-отрасли вправе уплачивать страховые взносы по пониженным тарифам при одновременном выполнении трех условий, перечисленных в п. 5 ст. 427 НК РФ (в редакции *Федерального закона от 31.07.2020 № 265-ФЗ*, *Письмо Минфина России от 17.12.2020 г. № 03-15-06/110969*). Так, для перехода на уплату пониженных страховых взносов в 2021 году требуется выполнить условие о доле доходов от осуществления деятельности в области информационных технологий за январь – сентябрь 2020 года (при одновременном соблюдении двух других требований из п. 5 ст. 417 НК РФ). Уведомлять ИФНС о применении пониженных тарифов не нужно (*Письмо Минфина России от 23.11.2020 № 03-03-06/1101948*).

С 1 января 2021 года излишне внесенные (взысканные) страховые взносы на обязательное пенсионное страхование не возвращаются, если по информации территориального отделения Пенсионного фонда РФ они учтены в индивидуальной части тарифа на индивидуальном лицевом счете застрахованного лица, которому на момент подачи заявления о возврате сумм уже назначена страховая пенсия в соответствии с *Федеральным законом от 28.12.2013 № 400-ФЗ «О страховых пенсиях»* (п. 6.1 ст. 78 НК РФ и абз. 3 п. 1.1 ст. 79 НК РФ в редакции *Федерального закона от 01.10.2020 № 312-ФЗ*).

С 1 января 2021 года отменены форма и формат сведений о среднесписочной численности работников (*Приказ ФНС России от 15.10.2020 № ЕД-7-11/752@*, *Приказ ФНС России от 12.11.2020 № ЕД-7-26/813@*). Данные следует представлять в составе расчета по страховым взносам (*Приказ ФНС России от 15.10.2020 № ЕД-7-11/751@*). Новый бланк РСВ принимают, начиная с отчетности за расчетный

период 2020 года (п. 2 Приказа ФНС России от 15.10.2020 № ЕД-7-11/751@).

ЕНВД, УСН и ПСН

В соответствии с *Приказом Минэкономразвития РФ от 30.10.2020 № 720* на 2021 год установлены следующие коэффициенты-дефляторы:

- 1,032 – для УСН;
- 1,637 – для ПСН.

С 1 января 2021 года ЕНВД применять нельзя (п. 8 ст. 5 *Федерального закона от 29.06.2012 № 97-ФЗ*, *Письмо Минфина России от 17.07.2019 № 06-04-11/52839*). Вопрос его продления рассматривали, но в итоге от этого решения отказались. Причиной послужило ухудшение ситуации, вызванной распространением COVID-19 (*Письмо Минфина России от 11.12.2020 № 03-11-11/108461*, *Письмо Минфина России от 02.11.2020 № 03-11-06/3/95102*, *Письмо Минфина России от 17.09.2020 № 03-11-06/3/81970*, *Письмо Минфина России от 22.07.2020 № 03-11-11/63669*).

Налог на добычу полезных ископаемых

ФНС России утвердила новую форму налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых, порядок ее заполнения и формат представления (*Приказ ФНС России от 8 декабря 2020 г. № КЧ-7-3/887@*). Основанием для этого стали нововведения. Так, установлены:

- ставка НДС 0 руб. в отношении добываемого природного газа и газового конденсата на участках, полностью расположенных севернее Северного полярного круга, в границах Архангельской области, Ненецкого, Чукотского и Ямало-Ненецкого автономных округов, Республики Коми, Красноярского края, Республики Саха (Якутия) (при этом он должен использоваться исключительно для производства сжиженного газа или в качестве сырья для производства товаров, являющихся продукцией нефтехимии, на новых производственных мощностях);
- налоговый вычет при исчислении НДС при добыче отдельных видов полезных ископаемых налогоплательщиками – резидентами Арктической зоны РФ;
- новые налоговые вычеты при добыче нефти (*Федеральный закон от*

15.10.2020 № 340-ФЗ, Федеральный закон от 15.10.2020 № 342-ФЗ).

Также отменены коэффициент Кв при расчете НДС при добыче нефти и коэффициент 0,7 для налогоплательщиков, которые за счет собственных средств провели поиск и разведку месторождений полезных ископаемых или полностью возместили все расходы государства на это и были освобождены на 1 июля 2001 года от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы при разработке таких месторождений. Был уточнен и порядок определения налоговой базы при добыче драгоценных камней.

Приказ ФНС России вступил в силу по истечении двух месяцев со дня его официального опубликования, а налоговая декларация представляется за налоговый период, следующий за месяцем вступления приказа в силу. Следовательно, налогоплательщики должны представить отчетность по новой форме за апрель 2021 года.

Плата за негативное воздействие на окружающую среду

Министерство природных ресурсов и экологии РФ утвердило новую форму декларации о плате за негативное воздействие на окружающую среду и порядок ее представления (Приказ Минприроды РФ от 10.12.2020 № 1043). Изменения:

- сразу за титульным листом добавлена таблица с размерами платы в бюджет по каждой категории объекта и итоговой суммой;
- раздел «Расчет суммы платы, подлежащей внесению в бюджет» дополнен строкой 166 для номера решения о зачете переплаты «за грязь» в счет будущего отчетного периода;
- для авансовых платежей отведен отдельный раздел.

Приказ Минприроды РФ от 10.12.2020 № 1043 вступил в силу с 15 января 2021 года и будет действовать по 14 января 2027 года включительно.

Международная деятельность

Российская Федерация ратифицировала протоколы об изменении налоговых соглашений с Кипром и Люксембургом (федеральный закон от 30.12.2020 № 487-ФЗ, федеральный закон от 30.12.2020 № 486-ФЗ). Таким образом, с 1 января 2021 года налог у источника выплаты повышен до 15%.



1 октября 2020 года был подписан протокол по внесению изменений в соглашение об избежании двойного налогообложения между Россией и Мальтой.

4 декабря 2020 года Минфин России объявил о денонсации СИДН с Нидерландами.

ФНС России утвердила новый перечень государств (территорий), с которыми будет вести автоматически обмен финансовой информацией (Приказ ФНС России от 03.11.2020 № ЕД-7-17/788@). С 21 декабря 2020 года в перечне состоят 79 государств (Австралия, Андорра, Австрия, Антигуа и Барбуда, Азербайджан, Аргентина, Аруба, Багамы, Барбадос, Бахрейн, Белиз, Бельгия, Болгария, Бразилия, Вануату, Вена, Гана, Германия, Гренада, Греция, Дания, Доминика, Израиль, Индия, Индонезия, Ирландия, Исландия, Испания, Италия, Катар, Кипр, Китай, Колумбия, Республика Корея, Коста-Рика, Кувейт, Латвия, Ливан, Лихтенштейн, Люксембург, Маврикий, Маршалловы острова, Малайзия, Мальта, Мексика, Монако, Науру, Нигерия, Нидерланды, Новая Зеландия, Норвегия, Объединенные Арабские Эмираты, Пакистан, Панама, Польша, Португалия, Румыния, Самоа, Сан-Марино, Саудовская Аравия, Сейшельские, Сент-Винсент и Гренадины, Сент-Люсия, Сент-Китс и Невис, Сингапур, Словакия, Словения, Турция, Уругвай, Финляндия, Франция, Хорватия, Чехия, Чили, Швейцария, Швеция, Эстония, Южная Африка, Япония), а также 12 территорий, в число которых вошли: Бермуды, Британские Виргинские острова, Гибралтар, Гонконг, Гренландия, Кюрасао, Макао, Монтсеррат, Острова Кайман, Острова Кука, Острова Теркс и Кайкос, Фарерские острова.

ФНС России также скорректировала Перечень иностранных государств

ФНС России утвердила новый перечень государств (территорий), с которыми будет вести автоматически обмен финансовой информацией



(территорий), с компетентными органами которых обменивается страновыми отчетами (*Приказ ФНС России от 03.11.2020 № ЕД-7-17/789@*). С 21 декабря 2020 года в перечне состоят 63 страны (Австралия, Австрия, Андорра, Аргентина, Багамы, Белиз, Бельгия, Болгария, Бразилия, Венгрия, Германия, Греция, Дания, Индия, Индонезия, Ирландия, Исландия, Испания, Италия, Катар, Кипр, Китай, Колумбия, Республика Корея, Республика Коста-Рика, Латвия, Литва, Лихтенштейн, Люксембург, Маврикий, Малайзия, Мальта, Мексика, Монако, Нигерия, Нидерланды, Новая Зеландия, Норвегия, Объединенные Арабские Эмираты, Пакистан, Панама, Перу, Польша, Португалия, Румыния, Сан-Марино, Саудовская Аравия, Сейшелы, Сингапур, Словакия, Словения, Соединенное Королевство, Уругвай, Финляндия, Франция, Хорватия, Чехия, Чили, Швейцария, Швеция, Эстония, Южная Африка, Япония) и 8 территорий, в число которых попали: Ангилья, Бермуды, Британские Виргинские острова, Гонконг, Кюрасао, Острова Кайман, Отдельные административные единицы Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии (Остров Мэн и Нормандские острова), Острова Терке и Кайкос.

Обязательный аудит

С 1 января 2021 года ч. 1 ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» изменена Федеральным законом от 29.12.2020 № 476-ФЗ. В новой редакции ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ обязательный аудит бухгалтерской отчетности проводится в случаях, установленных федеральными законами, а

также в отношении бухгалтерской отчетности:

- организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам;
- организаций, являющихся профессиональными участниками рынка ценных бумаг, бюро кредитных историй;
- организаций, имеющих организационно-правовую форму фонда (за исключением государственного внебюджетного фонда, специализированной организации управления целевым капиталом и фонда, имеющего статус международного фонда в соответствии с Федеральным законом от 03.08.2018 года № 290-ФЗ), в случае, если поступление имущества, в том числе денежных средств, за год, непосредственно предшествовавший отчетному году, превышает 3 млн руб.;
- организаций (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов, организаций потребительской кооперации, осуществляющих свою деятельность в соответствии с Законом РФ от 19.06.1992 года № 3085), соответствующих хотя бы одному из следующих условий:
 - а) доход, полученный от осуществления предпринимательской деятельности, который определяется в порядке, установленном законодательством РФ о налогах и сборах, за год, непосредственно предшествовавший отчетному году, составляет более 800 млн руб.;
 - б) сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, непосредственно предшествовавшего отчетному году, составляет более 400 млн руб.

Особые положения предусмотрены для случая, когда организация по новой редакции Закона об аудиторской деятельности не обязана проводить аудит, но аудитор уже начал проверку в отношении отчетности за 2020 год. В такой ситуации новые положения применяются, начиная с отчетности за 2021 год.

Рекомендации аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2020 год приведены в письме *Минфина России от 29.12.2020 №07-04-09/115445*.

Минфин России разъяснил, как проверять годовую бухгалтерскую отчетность за 2020 год

М.С. Балакин, начальник контрольно-аналитического отдела ИФНС №4 по г. Москве

Тематическая выездная налоговая проверка в 2021 году контрольно-аналитическими отделами

Тенденция открытия и проведения тематических выездных налоговых проверок начала обретать свою актуальность с 2020 года. Инициатором таких сегодняшних реалий стали контрольно-аналитические отделы (далее – КАО). Данное направление было создано еще в 2017 году, когда никто еще не мог представить, насколько сильно оно поменяет вектор своей работы к 2021 году.

В первое время своего существования, контрольно-аналитический отдел не сильно отличался от камеральных отделов, по большей части проводя мероприятия налогового контроля в отношении налогоплательщиков, которые самостоятельно не уточнили свои налоговые обязательства. В результате сбора доказательной базы, такие материалы передавались в отдел проверочного анализа (ППА), где, в свою очередь, принималось решение о целесообразности открытия проверки комплексной и в редких случаях, тематической выездной.

Помимо этого, остро стоял вопрос миграции организаций. Инспектор контрольно-аналитического отдела даже при условии сбора весомой доказательной базы не мог продолжить проверку, если организация в процессе проведения подобных мероприятий налогового контроля меняла территориальный налоговый орган по месту своего учета с одного на другой. Это не означало, что компанию, которая обладает признаками незаконной налоговой оптимизации, забудут.

При этом, очевидно, это создавало дополнительные трудности в работе налоговых органов как системы в целом: сотруднику, который с самого начала занимался проверкой организации и обладающему большей информацией о ней, гораздо проще завершить проверку с лучшим результатом, чем сотруднику, начавшему такую проверку на промежуточном этапе.

Эти и другие факторы сформировали новую модель работы, которая успешно себя зарекомендовала и является актуальной в 2021 году.

Контрольно-аналитический отдел в 2021 году

Из вышесказанного понятно, что методика работы контрольно-аналитических отделов изменилась. В 2021 году от источника расхождения (разрыва) отделы определяют предполагаемого «выгодоприобретателя» и самостоятельно проводят в отношении него мероприятия налогового контроля, которые весьма разнообразны:

- Истребование документов в рамках ст. 93 и 93.1 НК РФ. Их анализ, сопоставление представленных документов с документами, полученными от поставщиков и заказчиков проверяемой организации.
- Вызов налогоплательщика в рамках ст. 31 НК РФ. Данная статья не запрещает налоговому органу, в котором организация состоит на учете, вызвать ее в другой территориальный налоговый орган для дачи пояснений по вопросу финансово-хозяйственной деятельности.
- Вызов налогоплательщика в рамках ст. 90 НК РФ. В рамках данной статьи инспекция вправе направить повестку любому физическому лицу, которое обладает той или иной информацией по проводимой проверке. В случае если физическое лицо находится за пределами региона, то инспекция направляет поручение о проведении допроса в инспекцию, где физическое лицо проживает или прописано. Также ст. 90 НК РФ не запрещает инспектору самостоятельно выехать на адрес проживания или прописки и допросить физическое лицо на месте вне зависимости от

Новый вектор развития и изменения в работе контрольно-аналитического отдела в 2021 году



того, в каком регионе данное физическое лицо находится.

- Осмотр юридического адреса в рамках ст. 92 НК РФ. В случае установления факта отсутствия организации по адресу, указанному в ЕГРЮЛ, налоговый орган направляет соответствующую информацию в банки, где открыты у компании расчетные счета согласно 115 – ФЗ.
- Анализ банковских выписок. Инспекция анализирует приход денежных средств и их расход за анализируемый период, а также смотрит движения денежных средств по «цепи» вплоть до их обналичивания. В случае установления данного факта, материалы параллельно передаются по ст. 82 НК РФ в соответствующие органы.
- Сопоставление товарного и денежного потока. В случае расхождения, инспекция устанавливает «реальное» движение денежных средств и соответственно реальное движение товарного потока. Помимо этого, проводится анализ на предмет получения товара на «черном рынке» за наличный расчет.
- В случае установленного факта «номинальности» руководителя, инспекция с помощью программного обеспечения и иных доступных ресурсов устанавливает предполагаемых конечных бенефициаров юридического лица или группы компаний.
- Анализ справок 2 и 6 НДФЛ. Инспекция анализирует данную информацию не только для того, чтобы понять, получает ли физическое лицо доход в проверяемой организации. Данная информация может использоваться в целях сбора доказательной базы, направленного на установление факта дробления бизнеса. Также при анализе данных справок предоставляется возможность установить «статус» физического лица в проверяемой организации.

Помимо проведения данных мероприятий налогового контроля, инспекция пользуется и информацией из открытых источников, а именно:

- анализ сайтов организаций;
- анализ открытых данных про организацию в сети интернет;
- отзывы сотрудников в открытых источниках;
- анализ интернет-сервисов, где размещаются вакансии;
- социальные сети, общение и поиск физических лиц через ВКонтакте, Одноклассники и т.д.

Проведение вышеуказанных и других мероприятий налогового контроля позволяет установить потенциального выгодоприобретателя.

Выгодоприобретатель – это лицо, фактически получившее налоговую выгоду. Юридическое лицо, которое задействовано в схемах минимизации и уклонения от уплаты налогов. Налоговым выгодоприобретателем признается в частности лицо, контролирующее фиктивную компанию, по крайней мере пока не будет доказано иное.

После установления корректного статуса выгодоприобретателя контрольно-аналитические отделы начинают проводить мероприятия налогового контроля с целью добровольного побуждения налогоплательщиком методами, которые указаны выше, а именно истребования документов по «цепи», проведения опросов, допросов и т.д. Для контрольно-аналитического отдела сегодня не важно, где проверяемая организация состоит на учете, проверка проводится независимо от территориальной принадлежности.

Если КАО установил общество в качестве выгодоприобретателя, то именно этот КАО будет проводить соответствующие мероприятия налогового контроля.

Задача контрольно-аналитического отдела – восстановить потерю бюджета, которую сформировали фирмы-однодневки путем расхождения вида «разрыв», несопоставлением контрольных соотношений и т.д. Установить по «дереву связи» одного или нескольких выгодоприобретателей, до которых инспекция дойдет от источников расхождения, и побудить действующего налогоплательщика убрать из расходов организации данную схему операции.

В случае, если выгодоприобретатель установлен в том же регионе, где находится источник расхождения, все понятно,

Если КАО установил общество в качестве выгодоприобретателя, то именно этот КАО будет проводить соответствующие мероприятия налогового контроля



отрабатывает КАО, который установил. Возникает вопрос, а что если установленный выгодоприобретатель находится в другом регионе? Неужели КАО поедет и туда? Ответ очевиден. В данном случае действует экстерриториальный принцип. Сбором доказательной базы занимается КАО, который установил выгодоприобретателя, но материалы будут переданы в регион по месту учета налогоплательщика, которые в свою очередь за небольшой временной срок в случае отказа от добровольного побуждения будут обязаны открыть тематическую или комплексную ВМП. Это же условие действует, если установленный выгодоприобретатель мигрирует в другой регион. Юридические лица, которые после определения статуса выгодоприобретателя мигрируют из одного региона в другой (миграция по одному региону не рассматривается, т.к с данной организацией будет работать один и тот же КАО), находятся на особом контроле и при первом же подобном случае данное юридическое лицо уже в новом для себя регионе в ближайшее время после миграции получит решение об открытии тематической ВМП, а если ваши «проблемные» контрагенты встречаются в отчетности из периода в период, то, скорее всего, будет принято решение о назначении комплексной ВМП.

Количество выездных налоговых проверок сокращается из года в год, в том числе благодаря деятельности контрольно-аналитических отделов. Важно понимать, что основная задача налогового органа – донести до налогоплательщика, что он использует «сомнительные» организации в своих расходах, взаимоотношения с которыми инспекция считает спорными по тем или иным причинам, которые как правило, озвучиваются налоговым органом в качестве доводов. Если организация понимает, что допустила ошибку и исключает добровольно из своих расходов проверяемый налоговым органом вычет(ы), то у данной организации вероятность проведения выездной налоговой проверки равен нулю.

Этапы добровольного побуждения:

- Вызов в рамках ст. 31 НК РФ. Беседа, обозначение проблемы. В большинстве случаев это начинается именно так. И тут важно понимать, что если в протоколе фигурирует действительно сомнительный контрагент, то необходимо принять решение остановить процесс на этапе данного пункта путем



предоставления уточненной налоговой декларации, доплаты суммы сомнительного вычета в бюджет.

- Если все-таки организация это не делает, то вторым пунктом инспекция запросит документы, их проанализирует, получит показания от заказчиков, поставщиков, сотрудников и т.д. Но имейте в виду, анализ поставщиков на данном этапе осуществляется уже по всей вашей книге покупок, поэтому не удивляйтесь, если в протоколе после данного этапа появятся дополнительные компании-поставщики в качестве «транзитных» организаций.
- После получения необходимых документов и показаний третьим этапом контрольно-аналитические отделы анализируют всю финансово-хозяйственную деятельность организации за 3 года, тем самым проверяя компанию на предмет системного подхода применения схемных операций. В случае установления данного факта контрольно-аналитический отдел будет рассматривать возможность на включение организации в план комплексной ВМП. В связи с тем, что комплексными ВМП занимаются именно выездные отделы, контрольно-аналитические отделы в большей части инициируют тематическую выездную проверку, где являются ее участниками.

Какие в этом плюсы для налогового органа и чем тематическая проверка отличается от комплексной в случае с контрольно-аналитическими отделами?

- Рассматриваются два основных налога – НДС и Прибыль.
- Не требуется дополнительных согласований в назначении тематической выездной налоговой проверки.
- Период проведения тематической выездной налоговой проверки определяется

Добровольное побуждение налогоплательщиком сокращает шанс проведения выездной налоговой проверки



КАО и зависит от системности характера применения «сомнительных» контрагентов при ведении финансово-хозяйственной деятельности организации. Другими словами, период, за который будет проводиться проверка, может составлять от 1 квартала до 3-х лет.


- Контрольно-аналитический отдел не просто является не только инициатором, но и участником проверяющей группы при проведении тематической выездной налоговой проверки вне зависимости от того, в какой инспекции региона состоит на учете предполагаемый выгодоприобретатель. Проверка проводится совместно с сотрудниками выездного отдела территориального налогового органа, где состоит на учете проверяемый налогоплательщик. Проверка осуществляется фактически двумя территориальными налоговыми органами, а за счет сбора основной доказательной базы еще до момента вынесения решения об открытии ВПП проверка проходит быстрее, чем в обычных случаях и результаты её не обходятся без доначислений.

Типичные ошибки налогоплательщиков:

- Неявка на вызов в налоговый орган. Если мы говорим про неявку по ст. 31 НК РФ, в случае не предоставления организацией квитанции в получении уведомления в установленный срок, то инспекция вправе заблокировать организации все расчетные счета. Если свидетель не явился в инспекцию в рамках полученной повестки ст.90 НК РФ, то инспекция его оштрафует по ст. 128 НК РФ.
- Отказ от явки со ссылкой на пандемию Covid-19. Помимо того, что моратории

на подобные мероприятия налогового контроля отсутствуют и в случае отказа в вашей явке сбор доказательной базы все равно будет продолжаться, ряд инспекций практикуют онлайн-связь с налогоплательщиками.

- Отказ от дачи показаний в рамках ст. 51 Конституции РФ. – Никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников, круг которых определяется федеральным законом. Налоговый орган про вас и ваших близких родственников спрашивать не будет, поэтому использовать данную статью Конституции в рамках предоставления сведений по вопросам финансово-хозяйственной деятельности организации не представляется возможным.

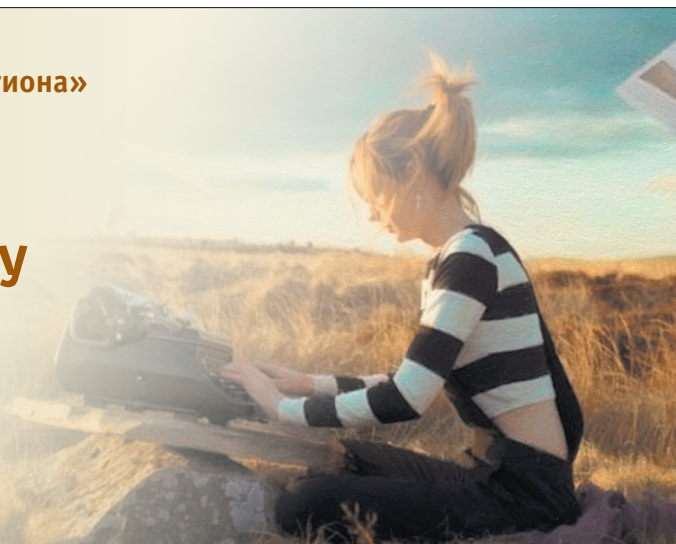
Программное обеспечение, которым пользуется налоговая служба, развилось до высокого уровня. Половину вышеуказанной информации можно посмотреть и проанализировать довольно оперативно. А это означает, что контроль за организациями, которые до сих пор пытаются использовать схемный характер в ведении своей финансово-хозяйственной деятельности в 2021 году, ужесточится и одновременно упростится для налогового инспектора, что делает неотвратимым наказание для налогоплательщика, применяющего неправомерные методы оптимизации. А с учетом того, что контрольно-аналитические отделы делают мероприятия налогового контроля «под ключ» от начала и до конца, то в процессе сбора доказательной базы в неправомерном принятии к вычету «сомнительных» контрагентов не составит особых проблем. 

Контрольно-аналитические отделы делают мероприятия налогового контроля «под ключ» от начала и до конца

Редакция журнала
«Вестник бухгалтера Московского региона»

**ПРИГЛАШАЕТ
К СОТРУДНИЧЕСТВУ
АВТОРОВ**

e-mail: vestnik_mr@ipbr.org



А.А. Артемьев, к.э.н., доцент Департамента налогов и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве РФ
Е.Ю. Сидорова, д.э.н., профессор Департамента налогов и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве РФ

Реализация товаров между магазинами беспошлинной торговли – неоднозначные налоговые последствия

До кризиса, вызванного пандемией и связанными с ней ограничениями, одной из наиболее динамично развивающихся сфер деятельности, по экспертным оценкам, стал бизнес в магазинах беспошлинной торговли. Это неудивительно, ведь после успешного проведения Чемпионата мира по футболу и других знаковых событий интерес к России существенно вырос, соответственно, в стране активно стал развиваться не только выездной, но и въездной туризм. Многие аэропорты получили статус международных, работы которых давно уже сложно представить без ставших привычными для туристов магазинов беспошлинной торговли или «duty-free», как часто называют такие магазины покупатели.

Действующие в России магазины беспошлинной торговли традиционно реализовывали товары покупателям, выезжающим за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза (ЕАЭС, Союз).

Новый таможенный кодекс – Таможенный кодекс ЕАЭС расширил возможности бизнеса владельцев магазинов беспошлинной торговли, у них появилось право продавать товары не только «на выезд», но и на «въезд», «внутрисоюзным пассажирам», а также некоторым другим специфическим категориям покупателей, таким как дипломатические представители и их работники¹.

Однако вынужденный «простой», имевший место в течение нескольких месяцев 2020 года, поставил перед магазинами беспошлинной торговли новые практические задачи, одной из которых является необходимость реализации товарных запасов не розничным покупателям, а лицу, как правило, также владеющему магазином беспошлинной торговли, деятельность которого была затронута кризисом в меньшей степени, и, соответственно, готового приобрести необходимые для работы его магазина товары не за рубежом, а у «товарищей по цеху».

Поскольку реализация товаров одним лицом – магазином беспошлинной торговли (МБТ) другому лицу – владельцу МБТ является пока не вполне типичной

¹ Пункт 2 статьи 243 Таможенного кодекса ЕАЭС.

для этого бизнеса операцией, понимание возможных налоговых последствий может представлять значительный практический интерес для широкого круга специалистов, работающих в данной сфере или связанных с ней.

Реализация между двумя лицами – владельцами магазинов беспошлинной торговли возможна в рамках одного из трех основных «сценариев» – путей организации договорных отношений, применительно к каждому из которых налоговые и таможенные последствия будут иметь особенности, характерные для каждого конкретного пути реализации.

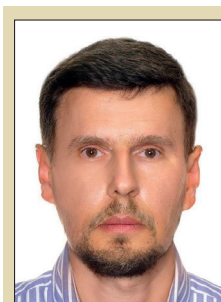
1. Реализация товаров российскому покупателю – владельцу МБТ.
2. Реализация товаров покупателю – владельцу МБТ, зарегистрированному на территории государства-члена ЕАЭС.
3. Реализация товаров иностранному покупателю, зарегистрированному за пределами ЕАЭС.

Наибольший практический интерес представляет первый сценарий (сценарий 1), который рассмотрен подробно.

При его выполнении и анализе последствий целесообразно учитывать следующее.

Таможенные последствия в рамках сценария 1

В данном случае необходимо учитывать, что деятельность лица – владельца



А.А. Артемьев



Е.Ю. Сидорова



Реализация товаров лицом – владельцем МБТ (Продавец), другому лицу – владельцу МБТ (Покупателю) может быть произведена только после завершения таможенной процедуры БТ

МБТ, как правило, неразрывно связана с таможенной процедурой беспошлинной торговли (таможенная процедура – БТ).

Согласно пункту 1 статьи 243 Таможенного кодекса ЕАЭС таможенная процедура БТ применяется в отношении иностранных товаров и товаров Союза, в соответствии с которой такие товары находятся и реализуются в розницу в магазинах беспошлинной торговли (МБТ) без уплаты в отношении иностранных товаров ввозных таможенных пошлин, налогов, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин при соблюдении условий помещения товаров под указанную таможенную процедуру и их использования в соответствии с ней.

Пунктом 2 статьи 243 Таможенного кодекса ЕАЭС определен перечень лиц, которым могут быть реализованы товары, помещенные под таможенную процедуру БТ.

В данном случае, однако, важно учитывать, что реализация товаров лицом – владельцем МБТ (Продавец), другому лицу – владельцу МБТ (Покупатель), не является реализацией в розницу и указанные лица – Покупатели не содержатся в отмеченном выше перечне лиц, который определен в пункте 2 статьи 243 Таможенного кодекса.

Следовательно, важнейшим практическим аспектом является то, что такая реализация может быть произведена только после завершения действия таможенной процедуры БТ.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 4 статьи 246 Таможенного кодекса ЕАЭС действие таможенной процедуры БТ в отношении иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру БТ, может быть завершено помещением товаров под таможенные процедуры, применимые в отношении иностранных товаров, на условиях, предусмотренных Таможенным кодексом ЕАЭС.

Норма таможенного законодательства, в которую хорошо «укладывается» реализация между двумя российскими владельцами МБТ, содержится в части 7 статьи 178 Федерального закона от 3 марта 2018 г. № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее – Закон № 289-ФЗ). Так, в случаях, не указанных в пункте 6 статьи 178 Закона № 289-ФЗ, действие таможенной процедуры БТ в отношении иностранных товаров, помещенных под

таможенную процедуру БТ, завершается при помещении товаров под таможенную процедуру таможенного транзита.

Таким образом, для реализации товаров Продавцом Покупателю такие товары должны быть первоначально помещены под таможенную процедуру БТ, что предполагает их обязательное нахождение в МБТ на территории Российской Федерации, завершение таможенной процедуры БТ помещением товаров под таможенную процедуру таможенного транзита, реализацию и последующее помещение под таможенную процедуру БТ Покупателем.

Налоговые последствия в рамках сценария 1: возникают ли обязанности по уплате НДС?

Анализ возможных налоговых последствий в отношении уплаты НДС при реализации товаров между двумя российскими лицами – владельцами МБТ (Продавец – Покупатель) позволяет выделить две точки зрения.

1. НДС при реализации товаров между двумя российскими лицами – владельцами МБТ уплачивать не нужно.

Такая точка зрения обычно высказывается независимыми экспертами и аргументируется следующим.

В проводимой сделке реализуются товары, имеющие в таможенных правоотношениях статус «иностранные товары»².

Следовательно, возможен вывод о том, что объект налогообложения по НДС в этом случае отсутствует, поскольку первоначально отгрузка таких товаров в адрес Продавца производилась из-за рубежа.

В качестве другого аргумента, как правило, выступает ссылка на подпункт 18 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса РФ, согласно которому не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации товаров, помещенных под таможенную процедуру магазина беспошлинной торговли.

Кроме того, в рамках данной точки зрения часто делаются ссылки на подпункт 3 пункта 1 статьи 151 Налогового кодекса РФ, нормами которого установлено, что при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, при помещении товаров под таможенную процедуру беспошлинной торговли НДС не уплачивается.

² Пункт 1 статьи 243 Таможенного кодекса ЕАЭС.

2. Другая точка зрения получила официальное оформление и отражена в письме Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 26 ноября 2019 г. № 03-07-08/91667³.

Основные аргументы Минфина России, которые авторам представляются обоснованными, в данном случае следующие.

Как уже было отмечено, исходя из требований таможенного законодательства для реализации товаров Продавцом Покупателю такие товары должны быть первоначально помещены под таможенную процедуру БТ, что предполагает их обязательное нахождение в МБТ на территории Российской Федерации, завершение таможенной процедуры БТ помещением товаров под таможенную процедуру таможенного транзита, реализацию и последующее помещение под таможенную процедуру БТ Покупателем.

Следовательно, на основании норм пункта 1 статьи 147 Налогового кодекса РФ местом реализации товаров в данном случае признается территория Российской Федерации.

При этом Налоговый кодекс РФ не содержит норм, ставящих факт возникновения объекта налогообложения налогом на добавленную стоимость в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса в зависимости от статуса товаров в таможенных правоотношениях, соответственно, «товары Союза» и «иностранные товары».

Наличие в Налоговом кодексе РФ такого рода норм со всей очевидностью вело бы к экономически необоснованному отсутствию признания в качестве объекта налогообложения НДС операций по реализации товаров, имеющих в таможенных отношениях статус иностранных, на территории особой экономической зоны, на которой в соответствии с законодательством разрешены операции по реализации иностранных товаров, включая розничную реализацию, а также в иных «родственных» случаях.

Таким образом, реализация «иностранных» в таможенных правоотношениях товаров между двумя владельцами МБТ с точки зрения норм Налогового кодекса РФ является обычной реализацией на территории РФ, приводящей к объекту

³ КонсультантПлюс. Финансовые и кадровые консультации.

налогообложения НДС в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса РФ.

Ссылки на налоговую льготу, предусмотренную подпунктом 18 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса РФ, в отношении налоговых последствий рассматриваемой сделки неправомерны. В данном случае отсутствует реализация на территории РФ товаров, помещенных под таможенную процедуру магазина беспошлинной торговли, с учетом описанных выше требований таможенного законодательства для и до реализации товаров другому владельцу МБТ, действие таможенной процедуры беспошлинной торговли должно быть завершено, и товары должны быть помещены под таможенную процедуру таможенного транзита.

Иная последовательность действий на практике означает нарушение условий нахождения товаров под таможенной процедурой беспошлинной торговли и чревата соответствующими санкциями.

В части же норм подпункта 3 пункта 1 статьи 151 Налогового кодекса РФ, на которые иногда делаются ссылки, важным учитывать, что данные нормы касаются ситуации, когда НДС не уплачивается при помещении товаров под таможенную процедуру БТ, то есть при возникновении объекта налогообложения НДС в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса – «ввоз товаров ...». К налоговым последствиям по НДС при реализации товаров между двумя российскими владельцами МБТ данные положения не имеют отношения.

Заключение

Считаем целесообразным сделать вывод о том, что при проведении операции по реализации товаров между магазинами беспошлинной торговли рекомендуется руководствоваться позицией, отраженной в письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 26 ноября 2019 г. № 03-07-08/91667. Приводимая в письме позиция и аргументация, на наш взгляд, характеризуется экономической обоснованностью и юридической корректностью. Соответственно, следование предложенным в письме подходам снимает риски доначислений НДС и делает ведение бизнеса в этой сфере более безопасным

Реализация «иностранных» товаров между двумя МБТ в соответствии с НК РФ является обычной реализацией на территории РФ и облагается НДС



О.С. Волкова, эксперт службы Правового консалтинга «ГАРАНТ»

Налогообложение дохода учредителей в виде материальной выгоды

В декабре 2020 года организация перечислила дивиденды в крупной сумме двум учредителям компании, которые являются сотрудниками этой организации. При перечислении дивидендов платежным поручением на лицевые счета, открытые в банке этим сотрудникам в рамках зарплатного проекта, банк удержал комиссию в размере 10% от суммы.

1. Возникает ли у учредителей доход в виде материальной выгоды в сумме уплаченной банку организацией комиссии за перечисление дивидендов?
2. Является ли организация налоговым агентом? Должна ли она удержать НДФЛ при ближайшей выплате, а в случае невозможности полного удержания налога – подать справку по форме 2-НДФЛ с признаком 2?
3. Должны ли участники самостоятельно задекларировать суммы банковской комиссии, уплаченной организацией при перечислении им дивидендов?

В силу п. 1 ст. 226 НК РФ российские организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получает любые доходы (за исключением доходов, в отношении которых исчисление сумм и уплата налога производятся в соответствии со ст. 214.3, 214.4, 214.5, 214.6, 226.1, 227 и 228 НК РФ), признаются налоговыми агентами по НДФЛ

Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу

Суммы банковской комиссии, уплаченной организацией при перечислении дивидендов физическим лицам, не признаются доходом в виде материальной выгоды для целей налогообложения НДФЛ. В связи с этим у организации не возникает обязанностей налогового агента, а налогоплательщики не обязаны самостоятельно исчислить налог и представить налоговую декларацию.

Обоснование вывода

Ранее в ответах мы рассмотрели интересующую ситуацию под призмой применения к ней норм ст. 211 НК РФ. Экспертом был сделан вывод, что оплата организацией услуг банка при перечислении дивидендов не приводит к

образованию облагаемого НДФЛ дохода у участника – физического лица.

Не изменится эта точка зрения и в ситуации, если речь идет уже о ст. 212 НК РФ. Ею, напомним, к доходам налогоплательщика, полученным в виде материальной выгоды, отнесены только:

- 1) материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей (за исключением ряда случаев, к которым рассматриваемый не относится);
- 2) материальная выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику;
- 3) материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг, производных финансовых инструментов, за исключением ценных бумаг, указанных в п. 25 ст. 217 НК РФ, в случае их приобретения при первичном размещении эмитентом, и ценных бумаг, приобретенных у контролируемой иностранной компанией налогоплательщиком, признаваемым контролирующим лицом такой иностранной компании, а также российским взаимозависимым лицом такого контролирующего лица.



Как видим, комиссия за перечисление дивидендов физическим лицам, пусть даже и являющимся взаимозависимыми с оплатившей комиссию организацией, не поименована в ст. 212 НК РФ в качестве обстоятельства, при котором возникает облагаемая НДФЛ материальная выгода.

С учетом того, что в п. 1 ст. 208 и ст. 212 НК РФ она в качестве доходов не указана и принимая во внимание п. 7 ст. 3 и п. 1 ст. 41 НК РФ, считаем, что в рассматриваемом случае сумма банковской комиссии в целях обложения НДФЛ не признается доходом налогоплательщика – физического лица.

Оперативно мы не встретили официальных разъяснений по этой ситуации и примеров судебной практики с аналогичным предметом споров (в тех немногочисленных судебных решениях, которые мы обнаружили, речь шла о процентах в связи с договорными отношениями между кредитными организациями и физлицами, а это, как мы поняли, не относится к рассматриваемому случаю). Возможно, отсутствие судебных споров – еще один аргумент в пользу нашей точки зрения. Тем не менее для устранения риска потенциальных конфликтов с контролерами налоговый агент (равно и налогоплательщик) вправе получить разъяснения и информацию по данному вопросу у Минфина России и налоговых органов (ст. 21, 24, 32, 34.2 НК РФ).

В силу п. 1 ст. 226 НК РФ российские организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получает любые доходы (за исключением доходов, в отношении которых исчисление сумм и уплата налога производятся в соответствии со ст. 214.3, 214.4, 214.5, 214.6, 226.1, 227 и 228 НК РФ), признаются налоговыми агентами по НДФЛ, обязанными исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить исчисленную сумму налога в бюджетную систему РФ. В общем случае на основании п. 5 ст. 226 НК РФ при невозможности в течение налогового периода удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором возникли соответствующие обстоятельства, письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог, о



суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неудержанного налога. Для этого используется форма 2-НДФЛ, утвержденная приказом ФНС России от 02.10.2018 № ММВ-7-11/566@.

В указанной в вопросе ситуации речь не идет о получении налогоплательщиком дохода, и, соответственно, у оплатившей банковскую комиссию организации не возникают обязанности налогового агента по НДФЛ (в том числе по удержанию сумм налога и по направлению письменного сообщения о невозможности удержать налог).

3. Относительно самостоятельного декларирования налогоплательщиками рассматриваемого факта отметим, что согласно п. 3 ст. 228 НК РФ обязанность представить в налоговый орган по месту учета декларацию возникает для физлиц, указанных в п. 1 ст. 228 НК РФ. Пункт 1 ст. 228 НК РФ прямо не указывает на рассматриваемых физических лиц и поступления им; нет и специальных оговорок касательно приравнивания их к тем налогоплательщикам, которые получили облагаемый доход и должны задекларировать его.

Обязанность по уплате НДФЛ и представлению налоговой декларации обусловлена фактом получения доходов, облагаемых налогом на доходы физических лиц (пп. 1 и 2 ст. 44, п. 1 ст. 80 НК РФ).

Так как участники, при выплате дивидендов которым организация уплатила банковскую комиссию, не получают облагаемый НДФЛ доход, они не обязаны включать сумму комиссии в налоговую декларацию по форме 3-НДФЛ. 🟡

Обязанность по уплате НДФЛ и представлению налоговой декларации обусловлена фактом получения доходов, облагаемых налогом на доходы физических лиц (пп. 1 и 2 ст. 44, п. 1 ст. 80 НК РФ)

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

ФСБУ 25/2018: как учитывать безвозмездное пользование имуществом и договор аренды, заключенный на неопределенный срок

Уже совсем не за горами – с первой же промежуточной отчетности за 2022 год, то есть, по сути, с 1 января 2022 года – наступит время, когда придется применять ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», утвержденный Приказом Минфина России от 16.10.2018 № 208н. А еще многие вопросы его применения требуют разъяснения.



А.М. Рабинович

Так, согласно п.2 ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», настоящий Стандарт применяется сторонами договоров аренды (субаренды), а также иных договоров, положения которых по отдельности или во взаимосвязи предусматривают предоставление арендодателем, лизингодателем, правообладателем, иным лицом (далее – арендодатель) за плату арендатору, лизингополучателю, пользователю, иному лицу (далее – арендатор) имущества во временное пользование (далее – договор аренды). А если имущество предоставляется его правообладателем или арендатором другому лицу не за плату, а на безвозмездной основе, возможность чего предусмотрена соответственно п.1 ст.689 и п.2 ст.615 ГК РФ – тогда ФСБУ 25/2018 применяется или нет? И если применяется, то как оценивать объекты аренды?

Кроме того, согласно подп.1 п.5 ФСБУ 5/2018 в целях настоящего Стандарта объекты бухгалтерского учета классифицируются как объекты учета аренды при условии, что арендодатель предоставляет арендатору предмет аренды на определенный срок. А если договор аренды заключен на неопределенный срок – или сразу, что допускается п.2 ст. 610 ГК РФ, или после окончания в порядке, предусмотренном п.2 ст. 623 ГК – тогда ФСБУ 25/2018 применяется или нет? И если применяется, то как определить срок аренды?

Представляется, что обе эти ситуации правильнее будет квалифицировать не как запрет на применение ФСБУ 25/2018 к договорам безвозмездного пользования

имуществом или аренды с неопределенным сроком, а как отсутствие в федеральных стандартах правил учета такой аренды.

Согласно п.4 ст.8 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон 402-ФЗ) в случае, если в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета федеральными стандартами не установлен способ ведения бухгалтерского учета, такой способ самостоятельно разрабатывается исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами. В этой норме нет ссылки на МСФО, поскольку она написана на перспективу – с расчетом на то, что все федеральные стандарты разработаны, как того требуют п.4 ст.20 и п.4 ст.24 Закона 402-ФЗ, на основе и в соответствии с МСФО. Применительно к сегодняшнему положению вещей порядок, установленный п.4 ст.8 Закона 402-ФЗ, конкретизирован в п.7.1 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н: организация должна самостоятельно разработать соответствующий способ учета исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами. При этом организация, основываясь на допущениях и требованиях, приведенных в пунктах 5 и 6 настоящего Положения, использует последовательно следующие документы:

- а) международные стандарты финансовой отчетности;
- б) положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам;
- в) рекомендации в области бухгалтерского учета.

Предоставление имущества в пользование на безвозмездной основе

В соответствии с п.7.1 ПБУ 1/2008 самый первый документ, в котором организации следует искать подсказку, точку опоры для самостоятельной разработки способа учета, не установленного ФСБУ 25/2018 и ПБУ, это МСФО (IAS) 16 «Аренда». Однако согласно п.9 данного МСФО договор в целом или его отдельные компоненты являются договором аренды, если по этому договору передается право контролировать использование идентифицированного актива в течение определенного периода в обмен на возмещение. И как учитывать факты хозяйственной жизни, возникающие при передаче права контролировать использование идентифицированного актива не в обмен на возмещение, а без него, то есть на безвозмездной основе, в МСФО (IAS) 16 не установлено.

Следовательно, необходимо обратиться ко второй группе документов, указанных в п.7.1 ПБУ 1/2008 – федеральные и (или) отраслевые стандарты, стараясь найти в них положения по аналогичным и (или) связанным вопросам. Но не получается ли здесь замкнутый круг: необходимость в самостоятельной разработке способа учета возникла по причине отсутствия его в ФСБУ, а тут нас опять отправляют к ФСБУ?

Нет, не получается, поскольку состав федеральных стандартов бухгалтерского учета не ограничивается ФСБУ для «обычных» коммерческих и некоммерческих организаций, которыми согласно п.1.1 ст.30 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ) до утверждения федеральных стандартов бухгалтерского учета, предусмотренных данным законом, признаются Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), утвержденные Минфином России в период с 1 октября 1998 года (таким образом, на сегодня для указанных организаций ФСБУ признаются 23 ПБУ ((от ПБУ



1/2008 до ПБУ 24/2011 за исключением утратившего силу ПБУ 5/01), ФСБУ 5/2019 «Запасы» и доступные для досрочного применения три новых ФСБУ – 6/2020 «Основные средства», 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», 26/2020 «Капитальные вложения»)). Существуют и применяются также принятые уже в соответствии с Законом 402-ФЗ ФСБУ для организаций государственного сектора (организаций бюджетной сферы), именуемые в Законе № 402-ФЗ федеральными стандартами бухгалтерского учета государственных финансов (подп.1 п.1 ст.21 Закона 402-ФЗ). И один из них – ФСБУ для организаций государственного сектора «Аренда», утвержденный Приказом Минфина России от 31.12.2016 № 258н и применяемый с 2018 года (далее – СГС «Аренда»).

Согласно п.2 СГС «Аренда» настоящий Стандарт применяется при отражении в бухгалтерском учете активов, обязательств, фактов хозяйственной жизни, иных объектов бухгалтерского учета, возникающих при получении (предоставлении) во временное владение и пользование или во временное пользование материальных ценностей по договору аренды (имущественного найма) либо по договору безвозмездного пользования (далее – объекты учета аренды), а также при раскрытии в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации об указанных объектах бухгалтерского учета, если иное не установлено другими федеральными стандартами бухгалтерского учета государственных финансов, единой методологией. А в соответствии с п.26 СГС «Аренда» объекты учета аренды, возникающие в рамках договоров безвозмездного пользования или в рамках договоров аренды (имущественного найма), предусматривающих предоставление имущества в возмездное

Отсутствие в ФСБУ 25/2018 порядка учета договора ссуды и аренды с неопределенным сроком требует разработки соответствующего способа учета в порядке п.7.1 ПБУ 1/2008

пользование по цене значительно ниже рыночной стоимости (далее – объекты учета аренды на льготных условиях) отражаются в бухгалтерском учете по их справедливой стоимости, определяемой передающей стороной (арендодателем) на дату классификации объектов учета аренды методом рыночных цен – как если бы право пользования имуществом было предоставлено на коммерческих (рыночных) условиях (далее – справедливая стоимость арендных платежей). И далее идут два раздела, в которых подробно рассматриваются вопросы отражения операционной и неоперационной (финансовой) аренды на льготных условиях: «Отражение объектов учета аренды на льготных условиях в бухгалтерском учете пользователя (арендатора) имущества» и «Отражение объектов учета аренды на льготных условиях в бухгалтерском учете правообладателя (арендодателя) имущества».

Таким же образом, то есть исходя из справедливой стоимости отсутствующих арендных платежей, должны в соответствии с п.7.1 ПБУ 1/2008 отражать объекты бухгалтерского учета, возникающие при пользовании имуществом на безвозмездной основе, и «обычные» коммерческие и некоммерческие организации (естественно, с поправкой на некоторую специфику учета в бюджетных организациях).

Соответственно, в рассматриваемом случае нет необходимости проходить последующие указанные в ПБУ 7.1 ступени поиска «подсказок», «точек опоры» «ориентиров» для самостоятельной разработки способа учета договоров на безвозмездное пользование имуществом – обращаться к упоминаемым в этом пункте в качестве таких «ступеней»:

- отраслевым стандартам бухгалтерского учета (далее – ОСБУ), под которыми в Законе № 402-ФЗ понимаются стандарты, принимаемые Банком России для кредитных и некредитных финансовых организаций (согласно п.1 ст.22 указанного закона никто более, кроме Минфина России и Банка России, не имеет права регулировать бухгалтерский учет со стороны государства) и ОСБУ государственных финансов, то есть ОСБУ для организаций государственного сектора (организаций бюджетного сектора) (подп.2 п.1 ст.21 Закона № 402-ФЗ, которые на сегодня нам не известны;

- и рекомендациям в области бухгалтерского учета – документам, разрабатываемым и принимаемым негосударственным регулятором бухгалтерского учета с целью правильного применения федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета, эти рекомендации относятся к документам, регулирующим бухгалтерский учет, но применяются на добровольной основе (п.2 ст.22, п.5 ст.24, подп.4 п.1, п.7-10 ст.21 Закона № 402-ФЗ).

Напомним, что среди функций Минфина России, предоставленных ему Законом № 402-ФЗ, отсутствует функция разъяснения бухгалтерского законодательства и нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, а п.11.8 Регламента Минфина России, утвержденного Приказом Минфина России от 14.09.2018 № 194н, установлено, что Министерством не осуществляется разъяснение практики применения приказов Министерства, тогда как все и действующие, и будущие стандарты бухгалтерского учета утверждены и будут утверждаться (п.1 ст.23 Закона 402-ФЗ) приказами Минфина России. На сегодня функцию разработки и принятия указанных документов полноценно выполняет, к сожалению, всего один негосударственный регулятор бухгалтерского учета – Фонд «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр», на официальном сайте которого можно видеть 120 Рекомендаций в области бухгалтерского учета, значительная часть которых размещена в СПС «КонсультантПлюс» («к сожалению» – потому что нуждающихся в разъяснении вопросов и по новым ФСБУ, и по действующим ПБУ гораздо больше, чем это посылно для

Объекты учета по договору ссуды отражаются в бухгалтерском учете по их справедливой стоимости, определяемой передающей стороной



одной организации и участвующих в ее работе специалистов).

Договор аренды с неопределенным сроком действия

При применении ФСБУ 25/2018 определение срока аренды необходимо в первую очередь для того, чтобы понять, могут ли обе или хотя бы одна из сторон договора не выводить объекты аренды на баланс, а, как и раньше, учитывать возникающие в связи с ней объекты учета и факты хозяйственной жизни за балансом и в отчете о финансовых результатах. Для арендатора, не имеющего права на применение упрощенных способов бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, это возможно на основании п.11, 12 ФСБУ 25/2019, для арендодателя, не имеющего такого права, – в случае квалификации аренды как операционной (п.41, 42 ФСБУ 25/2018). А если забалансовый учет невозможен, то срок аренды необходим для определения первоначальной стоимости объектов аренды: арендатору – права пользования активом и обязательства по аренде, арендодателю – чистой инвестиции в аренду.

Как видели из приведенного выше п.9 МСФО (IAS) 16, согласно которому стандарт применим к аренде с определенным сроком действия, прямое содействие в разработке способа учета аренды с неопределенным сроком он нам оказать не может. Не найдем мы прямых положений по аналогичным или связанным вопросам и в ФСБУ для организаций государственного сектора, при этом в СГС «Аренда», с одной стороны, отсутствует формулировка «определенный срок», в том числе и в дефиниции срока полезного использования объекта учета аренды, которым считается срок, в течение которого предусматривается использование субъектом учета в его деятельности объекта учета аренды в тех целях, ради которых он был получен (использование в целях получения экономических выгод или полезного потенциала, связанных с использованием объектом учета аренды (п.7), но с другой – решение целого ряда бухгалтерских задач, перечисленных в предыдущем абзаце, неизбежно связывается именно с неким известным сроком аренды (п.12, 13, 17, 19 – 21, 24, 25 и др.). Не высказывался по рассматриваемому вопросу в

форме рекомендации в области бухгалтерского учета и негосударственный регулятор бухгалтерского учета.

В то же время имеются комментарии регулирующих органов по поводу классификации аренды с неопределенным сроком. Так, в письме Минфина России от 09.08.2018 № 02-07-07/56267 «Особенности отражения объектов учета аренды по договорам, заключенным на неопределенный срок» сказано, что договор аренды, заключенный организацией государственного сектора на неопределенный срок, при определенных условиях следует классифицировать как договор операционной аренды, принимая во внимание период бюджетного цикла 3 года и руководствуясь принципом непрерывности деятельности субъекта учета. Насколько – с учетом различий в учете операционной аренды по СГС «Аренда и по ФСБУ 25/2018 (см., например, п.20 СГС «Аренда») – эту позицию Минфина России можно (и он сам готов) распространить на учет по ФСБУ 25/2018, на сегодня не ясно.

С другой стороны, Банк России считает, что при возникновении в порядке п.2 ст.621 ГК РФ договора аренды с неопределенным сроком основанием для классификации договора аренды арендатором в качестве краткосрочной или долгосрочной аренды будет являться профессиональное суждение (письмо Банка России от 26.06.2019, ответ на вопрос 2). При этом следует иметь в виду, что Положение Банка России от 12 ноября 2018 г. № 659-П «О порядке отражения на счетах бухгалтерского учета договоров аренды кредитными организациями» также, как и ФСБУ 25/2018, разработано на основе МСФО (IFRS) 16 «Аренда» (см. п.1.2 данного Положения).

При этом надо имеет в виду отсутствие симметрии в учете договоров аренды у арендодателя и арендатора (на это обращает внимание Минфин России в п.1 Информационного сообщения от 25.01.2019 № ИС-учет-15). То есть то, что учитывается у арендодателя как операционная аренда, вполне может учитываться арендатором на балансе в качестве права пользования активом и обязательства по аренде, а то, что учитывается арендодателем как финансовая аренда, вполне может учитываться арендатором в соответствии с ФСБУ 25/2018, по сути, по сегодняшним правилам учета аренды.

Решение целого ряда задач бухгалтерского учета аренды невозможно без определения срока аренды

Для бухгалтерского учета договора аренды, заключенного или продленного на неопределенный срок, следует определить его наиболее вероятный срок

С нашей точки зрения (аналогичной по смыслу позиции Банка России) договор аренды, заключенный или продленный на неопределенный срок, несколько не отличается от договора аренды, заключенного (чтобы избежать его государственной регистрации) на 11 месяцев, но в реальности продлеваемого или перезаключаемого несколько раз. И в том, и в другом случае необходимо определить максимально приближенный к реальности наиболее вероятный срок аренды. Если говорить о нормативной основе такого подхода, то в качестве общего указания она сформулирована в п.7.1 ПБУ 1/2008: это – «допущения и требования, приведенные в пунктах 5 и 6 настоящего Положения». Одним из них является отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, исходя не столько из их правовой формы, которой в данном случае является 11-месячный или неопределенный срок аренды, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования, в роли которого выступает оценка наиболее вероятного реального срока сохранения арендных отношений. (требование приоритета содержания перед формой).

С учетом этого конкретными относящимися к решению рассматриваемого вопроса нормами можно считать и положение п.9 ФСБУ 25/2018 о необходимости при расчете срока аренды для целей учитывать возможности сторон изменять

установленные договором сроки аренды, условия и намерения реализации таких возможностей. И все положения МСФО (IAS) 16 о факторах, которые следует принять во внимание при определении срока аренды, например, все уместные факты и обстоятельства, которые приводят к возникновению у арендатора экономического стимула для исполнения опциона на продление аренды или неисполнения опциона на прекращение аренды (п.19) и прошлую практику арендатора в отношении периода, в течение которого он обычно использовал определенные виды активов (предоставленные в аренду или находящиеся в собственности), а также экономические причины, по которым он это делал (п.В40) (примеры применения этих критериев к конкретным ситуациям см. в письмах Банка России от 11.04.2019 № 17-1-2-6/324 (ответы на вопросы 9а – 9в), от 26.09.2019 № 02-05/847 (ответ на вопрос 21)).

Таким образом, представляется вполне возможным говорить как минимум о том, что способ учета аренды с неопределенным сроком легко разрабатывается на основе приведенных положений МСФО (IAS) 16, а как максимум, что этот способ установлен в п.9 ФСБУ 25/2019. Вместе с тем в любом случае полезным было бы разъяснить рассмотренный вопрос в рекомендации области бухгалтерского учета, принятой его негосударственным регулятором.

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

Обзор писем Минфина России

Об НДФЛ с дохода нерезидента РФ, полученного при выходе из ООО

При выходе участника из общества в соответствии со ст. 26 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ его доля переходит к обществу. В таком случае общество обязано выплатить участнику действительную стоимость его доли в уставном капитале, определяемую на основании данных бухгалтерской отчетности за последний отчетный период, предшествующий дню подачи заявления о выходе из общества, или с согласия этого участника общества выдать ему имущество в натуре такой же стоимости либо в случае неполной оплаты им доли в уставном капитале общества действительную стоимость оплаченной части доли (п. 6.1 ст. 23 Федерального закона № 14-ФЗ).

При исчислении НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика (в денежной и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды). Такой порядок установлен п. 1 ст. 210 НК РФ. Ставка НДФЛ для лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ, составляет 30%. Исключение – отдельные виды дохода (п. 3 ст. 224 НК РФ).



Следовательно, при выходе из состава участников общества лица, не являющегося налоговым резидентом РФ, следует уплачивать НДФЛ по ставке 30%. Такая обязанность возлагается на российские организации (налоговых агентов), от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доход.

Письмо Минфина России от 25.11.2020 № 03-04-06/102649

О налоге на прибыль, НДФЛ и страховых взносах при оплате исследований на предмет наличия у работников коронавирусной инфекции (2019-nCoV)

Налог на прибыль

В соответствии с п. 3 ст. 39 Федерального закона от 30.03.1999 № 52-ФЗ соблюдение санитарных правил является обязательным для граждан, индивидуальных предпринимателей и юридических лиц. Помимо этого, и трудовое законодательство требует от работодателя обеспечивать безопасные условия для труда и его охрану (ст. 212 ТК РФ).

В целях налогообложения прибыли затраты на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством РФ, разрешается учитывать в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (подп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ).

НДФЛ

При определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме, или право на распоряжение которыми у него возникло (п. 1 ст. 210 НК РФ). Статья 41 НК РФ определяет доход как экономическую выгоду в денежной или натуральной форме, учитываемую в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемую для физических лиц в соответствии с главой 23 Налогового кодекса РФ.

На основании изложенного следует вывод: если проведение исследований на предмет наличия у работников новой коронавирусной инфекции (2019-nCoV) в организациях, допущенных к проведению таких исследований в соответствии с законодательством РФ, обусловлено обеспечением нормальных (безопасных) условий труда работников, то экономической выгоды (дохода) у таких работников нет.

Страховые взносы

В случае, когда работодатель проводит исследования работников на предмет наличия у них новой коронавирусной инфекции и иммунитета к ней в связи с выполнением требований действующего законодательства РФ, законодательных актов субъектов РФ, решений представительных органов местного самоуправления и требований должностных лиц (например, для московских организаций – это Указ Мэра Москвы от 05.03.2020 № 12-УМ «О введении режима повышенной готовности») в части обеспечения нормальных (безопасных) условий труда работников, которое не связано с выплатами в пользу работников, оплата организацией стоимости данного исследования по договору с медицинским учреждением, допущенным к проведению такого исследования в соответствии с законодательством РФ, не является объектом обложения страховыми взносами.

Если выплаты, осуществляемые работодателем, в пользу работников в виде компенсации их расходов по проведению исследований на предмет наличия у них новой коронавирусной инфекции и иммунитета к ней в медицинских учреждениях производятся в соответствии с выполнением требований действующего законодательства РФ, законодательных актов субъектов РФ, решений представительных органов местного самоуправления и требований должностных лиц для обеспечения нормальных (безопасных) условий труда работников, то такие суммы могут быть отнесены к компенсационным выплатам, связанным с выполнением трудовых обязанностей, указанных в ст. 422 Налогового кодекса РФ.

При отсутствии в вышеуказанных требованиях возможности для работодателей компенсировать своим работникам суммы их расходов по прохождению указанных исследований, суммы компенсации будут облагаться страховыми взносами в общеустановленном порядке, поскольку такие выплаты не поименованы в перечне выплат, не подлежащих обложению страховыми взносами, установленном ст. 422 НК РФ.

Письмо Минфина России от 11.12.2020 № 03-01-10/108586

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

Об НДС при передаче имущества участнику хозяйственного общества при распределении имущества ликвидируемого общества и об определении понятия первоначального взноса

Передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества не признается объектом налогообложения НДС (подп. 5 п. 3 ст. 39 и подп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ). В связи с этим если стоимость имущества, передаваемого участнику, превышает его первоначальный взнос, сумма превышения подлежит обложению НДС.

Что касается возмещения сумм НДС, предъявленных участнику хозяйственного общества по передаваемому ему имуществу в части, превышающей первоначальный взнос участника, то указанные суммы налога принимаются к вычету в порядке и на условиях, установленных ст. 171 и 172 НК РФ.

Для целей налогообложения, в частности для статей 39 и 146 НК РФ, при определении понятия «первоначальный взнос участника хозяйственного общества» следует руководствоваться нормами гражданского законодательства, в том числе Гражданским кодексом РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами.

Письмо Минфина России от 11.12.2020 № 03-07-11/108391

Об НДС при оказании иностранной организацией, не зарегистрированной в РФ, услуг по сертификации продукции российской организации

Место реализации работ, услуг определяется по месту осуществления деятельности организации, выполняющей работы, услуги, за исключением работ, услуг, предусмотренных подп. 1 – 4.1, 4.4 п. 1 ст. 148 НК РФ (подп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ).

Услуги по сертификации продукции в подп. 1 – 4.1, 4.4 п. 1 ст. 148 НК РФ не поименованы, местом реализации таких услуг, оказываемых российской организацией иностранной организацией, не зарегистрированной на территории Российской Федерации, территория Российской Федерации не признается и, соответственно, такие услуги не подлежат налогообложению НДС в Российской Федерации.

Письмо Минфина России от 15.12.2020 № 03-07-08/109805

Об уведомлении в целях налога на прибыль о том, что выплачиваемый российской организацией доход относится к постоянному представительству иностранной организации в РФ

Объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, признается:

- доход, полученный иностранной организацией в результате осуществления деятельности на территории Российской Федерации через ее постоянное представительство, уменьшенный на величину произведенных этим постоянным представительством расходов, определяемых с учетом положений п. 4 ст. 307 НК РФ;
 - доходы иностранной организации от владения, пользования и (или) распоряжения имуществом постоянного представительства этой организации в Российской Федерации за вычетом расходов, связанных с получением таких доходов;
 - другие доходы от источников в Российской Федерации, указанные в п. 1 ст. 309 НК РФ, относящиеся к постоянному представительству.
- Основание – п. 1 ст. 307 НК РФ.

Если предпринимательская деятельность иностранной организации на территории Российской Федерации в соответствии с НК РФ или положениями международного договора Российской Федерации по вопросам налогообложения приводит к возникновению на территории Российской Федерации постоянного представительства, то определение доходов такого постоянного представительства, подлежащих налогообложению в Российской Федерации, производится с учетом выполняемых в Российской Федерации функций, используемых активов и принимаемых экономических (коммерческих) рисков (п. 9 ст. 307 НК РФ).

Если стоимость имущества, передаваемого участнику, превышает его первоначальный взнос, сумма превышения подлежит обложению НДС

Исчисление и удержание суммы налога с доходов, выплачиваемых иностранным организациям, производится налоговым агентом по всем видам доходов, указанных в п. 1 ст. 309 НК РФ, во всех случаях выплаты таких доходов, за исключением случаев, когда налоговый агент уведомлен получателем дохода, что выплачиваемый доход относится к постоянному представительству получателя дохода в РФ, и в распоряжении налогового агента находится нотариально заверенная копия свидетельства о постановке получателя дохода на учет в налоговых органах, оформленная не ранее чем в предшествующем налоговом периоде (подп. 1 п. 2 ст. 310 НК РФ).

Таким образом, наличие уведомления о том, что выплачиваемый доход фактически относится к постоянному представительству иностранной организации в Российской Федерации, а также нотариально заверенной копии свидетельства о постановке получателя дохода на учет в налоговых органах, оформленного не ранее чем в предшествующем налоговом периоде, является обязательным для организации, выплачивающей доход, в целях неисчисления и неудержания ею налога на прибыль с такого дохода. Форма уведомления организации, выплачивающей доход, о том, что выплачиваемый доход относится к постоянному представительству, Налоговым кодексом РФ не установлена.

Письмо Минфина России от 15.12.2020 № 03-08-05/109748

Об установлении допустимой доли иностранных работников, используемых хозяйствующими субъектами, осуществляющими в РФ отдельные виды экономической деятельности

В соответствии с п. 5 ст. 18.1 Федерального закона от 25.07.2002 № 115-ФЗ Правительство РФ вправе ежегодно с учетом региональных особенностей рынка труда и необходимости в приоритетном порядке трудоустройства граждан РФ устанавливать допустимую долю иностранных работников, используемых в различных отраслях экономики хозяйствующими субъектами, осуществляющими деятельность как на территории одного или нескольких субъектов РФ, так и на всей территории РФ.

Виды деятельности хозяйствующих субъектов, при осуществлении которых возможно привлекать иностранных работников, а также допустимые доли иностранных работников в общем составе сотрудников организации, на 2021 год определены постановлением Правительства РФ от 12.11.2020 № 1823 «Об установлении на 2021 год допустимой доли иностранных работников, используемых хозяйствующими субъектами, осуществляющими на территории Российской Федерации отдельные виды экономической деятельности». Основание – п. 5 ст. 18.1 Федерального закона от 25.07.2002 № 115-ФЗ.

Письмо Минфина России от 17.12.2020 № 03-01-11/110945

О представлении деклараций по налогу на прибыль по реорганизованной в форме преобразования организации

Юридическое лицо считается реорганизованным путем преобразования с момента государственной регистрации юридического лица, создаваемого в результате реорганизации (п. 4 ст. 57 ГК РФ). При прекращении деятельности российской организации в результате реорганизации осуществляется снятие ее с учета в налоговых органах по всем основаниям, предусмотренным НК РФ, на основании сведений, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц (п. 5 ст. 84 НК РФ). При преобразовании одного юридического лица в другое правопреемником реорганизованного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налогов признается вновь возникшее юридическое лицо (п. 9 ст. 50 НК РФ).

Если организация была реорганизована до конца календарного года, последним налоговым периодом для нее является период времени от начала этого года до дня завершения реорганизации (п. 3 ст. 55 НК РФ).

Таким образом, налоговые декларации по налогу на прибыль по реорганизованной организации (включая налоговые декларации по обособленным подразделениям) за последний налоговый период должны быть представлены

Если организация была реорганизована до конца календарного года, последним налоговым периодом для нее является период времени от начала этого года до дня завершения реорганизации

организацией-правопреемником в налоговый орган по месту ее учета, а именно: в налоговый орган по месту нахождения организации-правопреемника или в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика.

Налоговые декларации за последний налоговый период представляются организацией-правопреемником, если они не были представлены реорганизованной организацией в налоговые органы до снятия ее с учета в установленном порядке.

Письмо Минфина России от 17.12.2020 № 03-03-06/1110695

Об уплате страховых взносов с выплат иностранному высококвалифицированному специалисту при изменении в течение расчетного периода статуса с временно пребывающего на временно проживающего в РФ

Иностранцы граждане, временно пребывающие и работающие на территории Российской Федерации по трудовым договорам, являющиеся ВКС в соответствии с Федеральным законом № 115-ФЗ, к застрахованным лицам по обязательному пенсионному страхованию, обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательному медицинскому страхованию не относятся. Основание – п. 1 ст. 7 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ, п. 1 ст. 2 Федерального закона от 29.12.2006 № 255-ФЗ и ст. 10 Федерального закона от 29.11.2010 № 326-ФЗ. При этом если указанные иностранные граждане являются временно проживающими, то они относятся к застрахованным лицам по обязательному пенсионному страхованию и обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и не относятся к застрахованным лицам по обязательному медицинскому страхованию.

Следовательно, суммы выплат в пользу иностранного гражданина (ВКС), являющегося временно пребывающим на территории Российской Федерации, не являются объектом обложения страховыми взносами.

С момента получения иностранным гражданином – ВКС статуса временно проживающего на территории Российской Федерации с выплат и иных вознаграждений, начисляемых плательщиком страховых взносов в его пользу, уплачиваются страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и не уплачиваются страховые взносы на обязательное медицинское страхование.

При этом п. 1 ст. 421 НК РФ определено, что в базу для исчисления страховых взносов включаются суммы выплат и иных вознаграждений, предусмотренных п. 1 ст. 420 НК РФ, то есть признаваемых объектом обложения страховыми взносами.

Таким образом, поскольку выплаты и иные вознаграждения, начисленные организацией в пользу иностранного работника – ВКС за период с начала расчетного периода (1 января календарного года) до момента получения им статуса временно проживающего на территории Российской Федерации, объектом обложения страховыми взносами на основании п. 1 ст. 420 Налогового кодекса РФ не признаются, данные выплаты в базе для исчисления страховых взносов, определяемой в отношении указанного иностранного работника – ВКС после получения им статуса временно проживающего в Российской Федерации, не учитываются.

В случаях, если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные данными федеральными законами, применяются правила международного договора Российской Федерации. Основание – ст. 2 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ, ст. 2 Федерального закона от 29.11.2010 № 326-ФЗ и ст. 1.1 Федерального закона от 29.12.2006 № 255-ФЗ.

Письмо Минфина России от 17.12.2020 № 03-15-06/110970

О возможности передачи полномочий свидетеля представителю по доверенности в рамках налогового контроля

Налогоплательщик может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено НК РФ (п. 1 ст. 26 НК РФ).

Уполномоченным представителем налогоплательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять

Суммы выплат в пользу иностранного гражданина (ВКС), являющегося временно пребывающим на территории Российской Федерации, не являются объектом обложения страховыми взносами

его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах (ст. 29 НК РФ). Подтверждением полномочий представителя налогоплательщика служит нотариально удостоверенная доверенность или доверенность, приравненная к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством РФ.

Передача полномочий свидетеля представителю по доверенности не предусмотрена ст. 29 НК РФ.

Письмо Минфина России от 18.12.2020 № 03-02-08/111223

Об определении срока непрерывного владения вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале иностранной организации в целях применения ставки 0% по налогу на прибыль при выплате дивидендов

Налоговая ставка 0% применяется к налоговой базе, определяемой по доходам, полученным российскими организациями в виде дивидендов, при условии, что на день принятия решения о выплате дивидендов (на день принятия решения о выходе из организации или ликвидации организации соответственно) получающая дивиденды организация в течение не менее 365 календарных дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50-процентным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в сумме, соответствующей не менее чем 50% общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов (подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ).

Если организация, выплачивающая дивиденды, является иностранной, налоговая ставка, установленная подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ, применяется в отношении организаций, государство постоянного местонахождения которых не включено в утверждаемый Министерством финансов РФ перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны).

Из вышеприведенной нормы статьи 284 Кодекса следует, что одним из условий применения нулевой ставки налога на прибыль к получаемым российской организацией доходам в виде дивидендов является непрерывное владение ею на праве собственности не менее чем 50-процентным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале выплачивающей дивиденды иностранной организации.

Право собственности на имущество, которое имеет собственник, может быть приобретено другим лицом на основании договора купли-продажи, мены, дарения или иной сделки об отчуждении этого имущества (п. 2 ст. 218 ГК РФ). При этом момент возникновения права собственности у приобретателя вещи по договору является момент ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором (п. 1 ст. 223 ГК РФ).

Таким образом, если выплачивающая дивиденды организация является иностранной, условие о непрерывном владении на праве собственности не менее чем 50-процентной долей в уставном капитале в подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ связано с моментом возникновения у налогоплательщика – российской организации – права собственности на имущество в виде акций такой иностранной организации в соответствии с ГК РФ.

Письмо Минфина России от 18.12.2020 № 03-03-06/1/111426

О выполнении налогоплательщиками (плательщиками сборов, страховых взносов, налоговыми агентами) письменных разъяснений финансового, налогового или другого уполномоченного органа государственной власти

Минфин России предоставляет письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах налоговым органам, налогоплательщикам, налоговым агентам, плательщикам сборов и страховых взносов на основании п. 1 ст. 34.2 НК РФ. Сотрудники ИФНС обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России (подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ). При этом письма Минфина России, в которых разъясняются вопросы применения

Если выплачивающая дивиденды организация является иностранной, условие о непрерывном владении на праве собственности не менее чем 50-процентной долей в уставном капитале в подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ связано с моментом возникновения у налогоплательщика – российской организации – права собственности на имущество в виде акций такой иностранной организации в соответствии с ГК РФ

законодательства РФ о налогах и сборах, не содержат правовых норм, не конкретизируют нормативные предписания и не являются нормативными правовыми актами. Они имеют информационно-разъяснительный характер.

Если в результате выполнения налогоплательщиком (налоговым агентом, плательщиком сбора и страховых взносов) письменных разъяснений Минфина России образовалась недоимка, то на сумму такой недоимки пени не начисляются (п. 8 ст. 75 НК РФ). Вместе с тем указанное положение не применяется в ситуации, когда письменные разъяснения, мотивированное мнение налогового органа основаны на неполной или недостоверной информации, предоставленной налогоплательщиком (налоговым агентом, плательщиком сбора и страховых взносов).

Выполнение налогоплательщиком (налоговым агентом, плательщиком сбора и страховых взносов) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога, сбора, страховых взносов или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах своих компетенции относится к обстоятельствам, исключаящим вину в совершении налогового правонарушения (подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ).

Письмо Минфина России от 24.12.2020 г. № 03-02-08/113461

Если следовать письменным разъяснениям финансового, налогового или другого уполномоченного органа государственной власти, то исключается вина в совершении налогового правонарушения

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

Обзор писем ФНС России

О налоге на прибыль при переносе (переустройстве) объектов ОС в виде сетей и сооружений связи, если существующие объекты ликвидируются, а вновь созданные объекты принимаются к учету

Положения подп. 11.2 п. 1 ст. 251 НК РФ распространяются также на случаи, когда перенос объекта ОС осуществляется путем ликвидации существующего объекта и создания на другом месте другого объекта того же функционального назначения

При исчислении налога на прибыль организаций не учитываются доходы в виде результатов работ по переносу, переустройству объектов основных средств, принадлежащих налогоплательщику на праве собственности или оперативного управления, выполненных сторонними организациями в связи с созданием или реконструкцией иного объекта (объектов) капитального строительства либо линейных объектов государственной или муниципальной собственности, финансируемых полностью или частично за счет средств бюджетов бюджетной системы РФ (подп. 11.2 п. 1 ст. 251 НК РФ). В целях данной нормы под «переносом объекта» следует понимать в равной степени как физическое перемещение объекта с места его первоначального расположения на новое место, так и снос объекта с одновременным или последующим возведением на новом месте другого объекта.

В письме Минфина России от 09.09.2020 № 03-03-06/1/79000 положения подп. 11.2 п. 1 ст. 251 НК РФ применяются в тех случаях, при которых результаты этих работ (независимо от способа их осуществления) в отношении принадлежащих налогоплательщику объектов основных средств не привели к изменению функционального назначения указанных объектов, действующего до проведения таких работ.

Таким образом, положения подп. 11.2 п. 1 ст. 251 НК РФ охватывают, в том числе, случаи, когда перенос объекта основных средств осуществляется путем ликвидации существующего объекта и создания на другом месте другого объекта того же функционального назначения.

Письмо ФНС России от 02.12.2020 № СД-4-3/19816@

О ставке земельного налога в случае неиспользования по целевому назначению земельного участка из земель сельскохозяйственного назначения для сельскохозяйственного производства

Налоговые ставки по земельному налогу устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя)

и не могут превышать, в частности, 0,3% в отношении земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства (абз. 2 подп. 1 п. 1 ст. 394 НК РФ). Данной нормой также предусмотрено, что для применения налоговой ставки в размере, не превышающем 0,3%, необходимо соблюдение одновременно двух условий:

- отнесение земельного участка к определенной категории земель или виду разрешенного использования (к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах);
- использование этого земельного участка для сельскохозяйственного производства.

Следовательно, если земельный участок отвечает этим критериям, налогообложение производится по налоговой ставке, не превышающей 0,3%.

Если земельный участок признан уполномоченным органом неиспользуемым для сельскохозяйственного производства, налогообложение в отношении этого земельного участка производится по налоговой ставке, установленной представительным органом муниципального образования в отношении прочих земель в размере, не превышающем 1,5% (подп. 2 п. 1 ст. 394 НК РФ).

Орган, осуществляющий государственный земельный надзор, обязан в течение 10 дней (со дня выдачи предписания) уведомить налоговую службу о неиспользовании такого земельного участка для сельскохозяйственного производства (п. 18 ст. 396 НК РФ в редакции Федерального закона от 29.09.2019 № 325-ФЗ). При выполнении налогоплательщиком предписания или его отмене сведения передаются в ИФНС также в течение 10 дней.

Письмо ФНС России от 02.12.2020 № БС-4-21/19846@

О восстановлении НДС при возмещении организации стоимости имущества после признания судом сделки купли-продажи недействительной

Исходя из сведений проекта акта камеральной проверки, АО неправомерно занизило сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет, по причине невозможности сумм налога по корректировочным счетам-фактурам, выставленным ЗАО в адрес налогоплательщика по сделке по приобретению имущества, признанной судом недействительной. Тем самым был нарушен подп. 4 п. 3 ст. 170 Налогового кодекса РФ.

Согласно п. 2 ст. 167 Гражданского кодекса РФ общим последствием недействительности сделки является обязанность стороны сделки возратить другой стороне все полученное по сделке, а в случае невозможности возратить полученное в натуре – возместить его стоимость.

Арбитражный суд определил восстановить задолженность ЗАО перед АО и взыскать с АО в конкурсную массу ЗАО денежные средства. В связи с чем АО по исполнительному производству осуществило возврат ЗАО стоимости имущества, ранее приобретенного по договору купли-продажи. При этом спорное имущество АО позднее было реализовано третьей стороне. ЗАО выставило в адрес АО корректировочные счета-фактуры на уменьшение стоимости ранее отгруженных товаров в связи с признанием сделки по продаже имущества недействительной и возвратом налогоплательщиком денежных средств. АО по данным налоговой декларации по НДС (согласно сведениям из книги продаж) указанные корректировочные счета-фактуры не отразило и, соответственно, не восстановило суммы налога, ранее принятые к вычету при приобретении имущества.

По правилам подп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ в случае уменьшения стоимости и/или количества (объема) отгруженных товаров подлежит восстановлению сумма НДС, ранее принятая к вычету покупателем товаров. Как следует из материалов камеральной проверки, в том числе из Решения Арбитражного суда о признании сделки недействительной, нет оснований полагать, что стоимость и/или количество (объем) переданного имущества уменьшились, в связи с чем подп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ не применяется.

Налоговый кодекс РФ содержит ограниченный перечень оснований для восстановления сумм НДС, в который не входит такое основание, как возмещение

Если земельный участок признан уполномоченным органом неиспользуемым для сельскохозяйственного производства, налогообложение в отношении этого земельного участка производится по налоговой ставке, установленной представительным органом муниципального образования в отношении прочих земель

стоимости имущества при признании судом сделки недействительной и применении правила о реституции.

На основании изложенного у АО в связи с возмещением им стоимости имущества после признания судом сделки купли-продажи имущества недействительной нет обязанности восстанавливать НДС.

Письмо ФНС России от 02.12.2020 № ЕА-4-15/19815

О перечне объектов недвижимости, облагаемых налогом на имущество организаций по кадастровой стоимости; об исчислении налога по кадастровой стоимости в отношении здания (строения, сооружения)

Налоговая база по налогу на имущество организаций определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, если иное не предусмотрено ст. 375 НК РФ (п. 1 ст. 375 НК РФ). При этом налоговая база по налогу в отношении отдельных объектов недвижимого имущества определяется как их кадастровая стоимость, внесенная в Единый государственный реестр недвижимости и подлежащая применению с 1 января года налогового периода, с учетом особенностей, предусмотренных ст. 378.2 НК РФ (п. 2 ст. 375 НК РФ).

Налоговая база определяется с учетом особенностей, установленных ст. 378.2 НК РФ, как кадастровая стоимость имущества в отношении, в частности, для следующих видов недвижимого имущества, признаваемого объектом налогообложения:

- административно-деловые центры и торговые центры, комплексы и помещения в них (подп. 1 п. 1 ст. 378.2 НК РФ);
- нежилые помещения, назначение, разрешенное использование или наименование которых в соответствии со сведениями, содержащимися в ЕГРН, или документами технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости предусматривает размещение офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания либо которые фактически используются для размещения офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания (подп. 2 п. 1 ст. 378.2 НК РФ).

Условием применения кадастровой стоимости в целях налогообложения объектов недвижимого имущества, указанных в подп. 1 и 2 п. 1 ст. 378.2 НК РФ, является включение их в Перечень. Критерии, которым должны соответствовать объекты недвижимого имущества для включения сведений о них в Перечень, установлены п. 3-5 ст. 378.2 НК РФ. Формирование Перечня – обязанность уполномоченного органа исполнительной власти субъекта РФ (п. 7 ст. 378.2 НК РФ).

Конституционно-правовой смысл подп. 1 п. 4 ст. 378.2 Налогового кодекса РФ является общеобязательным, что исключает любое иное его истолкование в правоприменительной практике.

Письмо ФНС России от 16.12.2020 № БС-4-21/20697@

О применении в целях земельного налога оспоренной кадастровой стоимости в случае перехода права на земельный участок

Налоговая база по земельному налогу определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость, внесенная в Единый государственный реестр недвижимости и подлежащая применению с 1 января года, являющегося налоговым периодом, с учетом особенностей, предусмотренных ст. 391 НК РФ (п. 1 ст. 391 НК РФ).

При изменении кадастровой стоимости земельного участка из-за исправления технической ошибки в сведениях ЕГРН о величине кадастровой стоимости, а также при уменьшении кадастровой стоимости в связи с исправлением ошибок, допущенных при определении кадастровой стоимости, пересмотром кадастровой стоимости по решению комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости или решению суда при недостоверности сведений, использованных при определении кадастровой стоимости, сведения об измененной кадастровой стоимости, внесенные в ЕГРН, учитываются при определении налоговой базы начиная с даты начала применения для целей налогообложения сведений об изменяемой кадастровой стоимости. Так определено п. 1.1 ст. 391 НК РФ.

При изменении кадастровой стоимости земельного участка на основании установления его рыночной стоимости по решению комиссии или по решению суда

Конституционно-правовой смысл подп. 1 п. 4 ст. 378.2 НК РФ является общеобязательным, что исключает любое иное его истолкование в правоприменительной практике

сведения о кадастровой стоимости, установленной решением указанной комиссии или решением суда, внесенные в ЕГРН, учитываются при определении налоговой базы начиная с даты начала применения для целей налогообложения кадастровой стоимости, являющейся предметом оспаривания.

В отношении применения оспоренной кадастровой стоимости в случае перехода права на земельный участок необходимо учитывать позицию Минфина России, изложенную в письме от 27.11.2019 № 03-05-04-01/92306, где указано, что при изменении кадастровой стоимости земельного участка на основании установления его рыночной стоимости по решению суда, вступившему в силу после 1 января 2019 года, измененная кадастровая стоимость, внесенная в ЕГРН, учитывается при определении налоговой базы по земельному налогу с даты начала применения оспариваемой кадастровой стоимости, в том числе в случае перехода прав на этот земельный участок к иному лицу.

Письмо ФНС России от 16.12.2020 № БС-3-21/8298@

О применении правил наличных расчетов в валюте РФ и в иностранной валюте

Правила наличных расчетов, включая ограничения наличных расчетов между юридическими лицами, а также расчетов с участием граждан, связанных с осуществлением ими предпринимательской деятельности, устанавливает Банк России (ст. 82.3 Федерального закона от 10.07.2002 № 86-ФЗ).

Правила наличных расчетов в Российской Федерации в валюте Российской Федерации, а также в иностранной валюте с соблюдением требований валютного законодательства РФ содержатся в Указаниях от 09.12.2019 N 5348-У «О правилах наличных расчетов», где определены исключительные случаи, на которые действия Указаний не распространяются.

Письмо ФНС России от 17.12.2020 № АБ-18-20/2269@

О порядке представления сведений о доходах физических лиц и суммах НДФЛ по форме 2-НДФЛ

Расчет и уплата налога в отношении доходов, полученных в виде дивидендов по акциям российских организаций, осуществляются в соответствии со ст. 214 НК РФ с учетом положений ст. 226.1 НК РФ (п. 4 ст. 214 НК РФ).

Российская организация при этом (осуществляющая выплату налогоплательщику дохода по ценным бумагам, выпущенным этой организацией, права по которым учитываются в реестре ценных бумаг российской организации на дату, определенную в решении о выплате (об объявлении) дохода по таким ценным бумагам) признается налоговым агентом. Основание – подп. 3 п. 2 ст. 226.1 НК РФ.

Представление налоговым агентом в ИФНС справки о доходах и суммах налога физического лица с указанием некорректных данных о налогоплательщике признается налоговым правонарушением, ответственность за которое предусмотрена ст. 126.1 НК РФ. Во избежание этого организация, выполняя обязанности налогового агента, должна предпринять все возможные меры по идентификации налогоплательщиков, получивших от нее доход.

Таким образом, при наличии у организации неактуальной информации либо информации, требующей уточнения о налогоплательщике, организация, выполняя обязанности налогового агента, может запросить необходимые сведения непосредственно у данного физического лица – налогоплательщика.

Письмо ФНС России от 18.12.2020 г. № БС-4-11/20942@

О мерах налоговой политики, направленных на внедрение бесконтактных способов контроля и самостоятельного формирования налоговыми органами налоговых обязательств налогоплательщиков

Одним из направлений налоговой политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 гг. является поддержка субъектов малого и среднего бизнеса. В ближайшей перспективе в качестве налоговых мер предусмотрено исключение обязанности представления налоговой декларации для налогоплательщиков, применяющих УСН с объектом налогообложения в виде доходов и использующих

Выполняя обязанности налогового агента, организация должна предпринять все возможные меры по идентификации налогоплательщиков, получающих от нее доход

ККТ. Налоговая декларация такими налогоплательщиками представляться не будет, сумма налога по УСН, подлежащая к уплате в бюджет, будет исчисляться налоговым органом на основании поступивших в налоговый орган сведений об осуществленных расчетах, зафиксированных ККТ, с направлением налогоплательщику уведомления о сумме налога и авансовых платежах, подлежащих уплате, в «Личный кабинет».

В отношении НДФЛ в качестве мер налоговой политики предусмотрено следующее:

- упрощение порядка получения отдельных налоговых вычетов (отказ от представления налогоплательщиком налоговой декларации и пакета подтверждающих документов, автоматизация процедуры обработки документов налоговым органом);
- отмена обязанности представления налоговых деклараций формы 3-НДФЛ в случае реализации имущества, находившегося в собственности менее минимального предельного срока владения, при условии превышения сумм налоговых вычетов при продаже имущества (250 000 руб. либо 1 000 000 руб.) над соответствующими доходами.

В отношении имущественных налогов: отмена налоговой декларации по налогу на имущество организаций в отношении объектов, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость (административные и торговые центры, отдельные нежилые помещения) с учетом практики применения аналогичных норм по транспортному и земельному налогам и др.

Таким образом, в настоящее время совершенствование налогового законодательства РФ проводится путем внедрения бесконтактных способов контроля и самостоятельного формирования контролирующими органами налоговых обязательств налогоплательщиков.

Письмо ФНС России от 23.12.2020 № АБ-3-12/8504@

О представлении декларации по транспортному налогу при прекращении организации путем ликвидации или реорганизации в 2020 году

В соответствии со ст. 357 Налогового кодекса РФ плательщиками транспортного налога являются лица, на которых в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения, если ст. 357 НК РФ не предусмотрено иное. По истечении налогового периода налогоплательщики-организации представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию по налогу (п. 1 ст. 363.1 НК РФ).

С 1 января 2021 года статья 363.1 Налогового кодекса РФ признается утратившей силу. Это значит, что налоговые декларации по транспортному налогу за 2020 год и последующие налоговые периоды не представляются.

В соответствии со ст. 55 Налогового кодекса РФ при прекращении организации путем ликвидации или реорганизации последним налоговым периодом для такой организации является период времени с 1 января календарного года, в котором прекращена организация, до дня государственной регистрации прекращения организации в результате ликвидации или реорганизации.

Таким образом, в период с 1 января до 31 декабря 2020 года налоговые декларации за налоговый период 2020 года могут представляться в случае прекращения организации путем ликвидации или реорганизации.

Письмо ФНС России от 25.12.2020 № БС-3-21/8646@

О документальном подтверждении освобождения от налогообложения прибыли КИК, имеющей постоянное местонахождение в государстве ЕАЭС и образованной по его закону, а также расчета прибыли (убытка) КИК

Прибыль КИК освобождается от налогообложения, если она образована в соответствии с законодательством государства – члена Евразийского экономического союза и имеет постоянное местонахождение в этом государстве (подп. 2 п. 1 ст. 25.13-1 НК РФ). При этом положения п. 9 ст. 25.13-1 Налогового кодекса РФ, предусматривающие необходимость представления в налоговый орган документов,

Совершенствование налогового законодательства РФ проводится путем внедрения бесконтактных способов контроля и самостоятельного формирования контролирующими органами налоговых обязательств налогоплательщиков

подтверждающих соблюдение условий для применения освобождения, не распространяются на освобождение, предусмотренное в подп. 2 п. 1 ст. 25.13-1 НК РФ.

Таким образом, представление подтверждающих документов КИК, установленных в п. 9 ст. 25.13-1 НК РФ, в отношении КИК, образованных в соответствии с законодательством государства – члена Евразийского экономического союза и имеющих постоянное местонахождение в этом государстве, не требуется, а значит, что у сотрудников налоговой службы отсутствует право на истребование подтверждающих документов в отношении такой КИК в порядке п. 1 ст. 25.14-1 НК РФ.

Что касается расчета прибыли (убытка) КИК, то согласно п. 5 ст. 25.15 Налогового кодекса РФ налогоплательщик – контролирующее лицо подтверждает размер прибыли (убытка) контролируемой этим лицом иностранной компании путем представления следующих документов:

- финансовая отчетность КИК, составленная в соответствии с личным законом такой компании за финансовый год, или в случае отсутствия финансовой отчетности – иные документы, подтверждающие прибыль (убыток) такой компании за финансовый год;
- аудиторское заключение по финансовой отчетности КИК, если в соответствии с личным законом или учредительными (корпоративными) документами этой КИК установлено обязательное проведение аудита такой финансовой отчетности или аудит осуществляется иностранной организацией добровольно.

Данные документы представляются независимо от наличия обязанности по учету дохода в виде прибыли КИК в налоговой базе контролирующего лица по соответствующему налогу в следующие сроки:

- налогоплательщиками – организациями вместе с налоговой декларацией по налогу на прибыль;
- налогоплательщиками – физическими лицами вместе с уведомлением о КИК.

В ситуации, когда у контролирующего лица по независящим от него обстоятельствам отсутствует возможность представить финансовую отчетность КИК, такое лицо вправе представить иное документальное подтверждение размера прибыли (убытка) КИК. При этом контролирующее лицо должно представить в установленный п. 5 ст. 25.15 Налогового кодекса РФ срок информацию и документы, подтверждающие наличие таких обстоятельств, которые будут оцениваться налоговым органом отдельно в каждом конкретном случае.

Письмо ФНС России от 29.12.2020 № ШЮ-3-13/8817@

Представление подтверждающих документов КИК, установленных в п. 9 ст. 25.13-1 НК РФ, в отношении КИК, образованных в соответствии с законодательством государства – члена Евразийского экономического союза и имеющих постоянное местонахождение в этом государстве, не требуется

А.А.Родионов, налоговый эксперт

Обзор арбитражной практики: ноябрь – декабрь 2020

Штраф отменили, несмотря на ошибки в «уточненке»

Уточненной декларацией ошибочно уменьшен ранее начисленный налог. Из-за этого инспекция применила статью 122 НК РФ и оштрафовала на 20 процентов от заниженного налога. Но ревизоры не учли первоначальную декларацию. Там налог рассчитан правильно. Он полностью внесен в бюджет, предприятие не требовало возврата. Значит, нельзя говорить о занижении платежей, штраф надо отменить – решил АС Московского

округа (постановление от 03.12.20 № А40-273892/2018).

Налоги перечислены и при ошибке в КБК

Обязанность по внесению налогов исполнена и когда в платежке неверен КБК. Об этом напомнил АС Московского округа (постановление от 30.11.20 № А41-98852/2019). Его вывод основан на подпункте 4 пункта 4 статьи 45 НК РФ. Там подчеркнуто: налоги признают неперечисленными, если они не поступили из-за ошибки в номере счета и в

Если с некоторых работников удержан 15-процентный НДФЛ, то его надо перечислить отдельной платежкой. И указать специальный КБК (18210102080011000110)

наименовании банка получателя. Искание КБК не отнесено к критическим ошибкам – считают и в Минфине России (письмо от 19.01.17 № 03-02-07/1/2145).

Обнаружив неверный код в платежке, налогоплательщик «вправе представить» в инспекцию заявление об уточнении платежа. Так сказано в пункте 7 статьи 45 НК РФ. Им не стоит пренебрегать. Вместе с тем подача заявления – именно право. А не обязанность. Налоги признают уплаченными и если организация не требовала уточнить платеж. Это ясно хотя бы из постановления АС Московского округа от 22.06.20 № А40-258073/2019.

Восстановления недостаточно для вычета

Налогоплательщик получил основные средства от учредителя. Последний восстановил НДС с остаточной стоимости. Это позволяет вычесть НДС, указанный в акте на передачу имущества от учредителя. Так заявила учрежденная организация, ссылаясь на пункт 11 статьи 171 НК РФ. Но там еще одно условие – учрежденное предприятие обязано использовать имущество для деятельности, облагаемой НДС. В изучаемом деле объекты нужны для необлагаемых операций. Следовательно, вычет незаконен – заключил АС Московского округа (постановление от 10.11.20 № А40-123797/2019).

Штраф могут удвоить из-за печатей

Компании, названные поставщиками, фактически не могли работать, а их печати обнаружены в офисе налогоплательщика. Отсюда очевидно, что последний



знал о недостоверности документов на закупку. Значит, он намеренно уходил от налогов. И нужно удвоить штраф, взяв 40 процентов от доначисленных налогов (п. 3 ст. 122 НК РФ). Так АС Московского округа сообщил в постановлении от 09.11.20 № А40-252193/2019. Хотя он может и не согласиться с обвинениями в умышленности. Например, когда очевидны недочеты в расходных документах, но не опровергнута реальность сделок (постановление от 11.09.19 № А40-142855/2018).

Юбилейную «материалку» освободили от взносов

Работникам выдана материальная помощь к юбилею и иным праздникам. Здесь чиновники требуют страховые взносы с той «материалки», которая превышает 4000 рублей в год. Данный лимит введен подпунктом 11 пункта 1 статьи 422 НК РФ. Его надо применять «независимо от оснований» выплаты (из письма Минфина России от 14.12.20 № 03-15-06/109203).

У судей иное мнение. Они указывают – взносы берут с тех выплат работникам, что назначены «в рамках трудовых отношений» (п. 1 ст. 420 НК РФ). К ним нельзя относить материальную помощь к празднику или в связи с иными нерабочими обстоятельствами (сложное финансовое положение, болезнь, рождение ребенка и т.д.). Это соцвыплаты. Их Верховный суд относит к необлагаемым (определение от 24.09.18 № 310-КГ18-14056 и др.). Поэтому не берите взносы с помощи, выданной к юбилею, – разрешил АС Московского округа (постановление от 14.12.20 № А40-244135/2019). Он освобождает от взносов и другую материальную помощь, если она не связана с эффективностью труда. В частности, выдана для лечения сотрудников и их близких (постановление от 20.02.20 № А40-176242/2019). Или назначена при финансовых трудностях работника (постановление от 16.08.17 № А40-15574/17-75-153).

Подчеркнем – если организация не платит взносы, то неизбежен судебный спор с чиновниками. Для победы в суде надо показать, что помощь не зависит от результатов труда, дисциплины, должности, иных трудовых обстоятельств. В документах на выплату недопустимы фразы о перевыполнении плана сотрудником, его стаже, отсутствии взысканий

От НДФЛ освобождают только ту материальную помощь, которая не превышает 4000 рублей в год

и т.д. Материальную помощь не стоит упоминать в трудовом договоре или в Положении об оплате труда. Она может быть предусмотрена в колдоговоре. Но в разделе, посвященном социальным гарантиям.

Возврат взносов зависит от возраста сотрудника

Если пенсионные взносы ошибочно начислены и уплачены, то они могут быть возвращены компании. Это относится даже к суммам, которые уже отражены на индивидуальных счетах застрахованных. Но здесь возвращают переплату лишь по работникам, не достигшим пенсионного возраста (на дату подачи заявления о возврате). Об этом сообщил АС Московского округа (постановление от 03.12.20 № А40-147489/2019). Его мнение соответствует постановлению КС РФ от 31.10.19 № 32-П. С 2021 года аналогичные условия возврата закреплены в пункте 6.1 статьи 78 НК РФ.

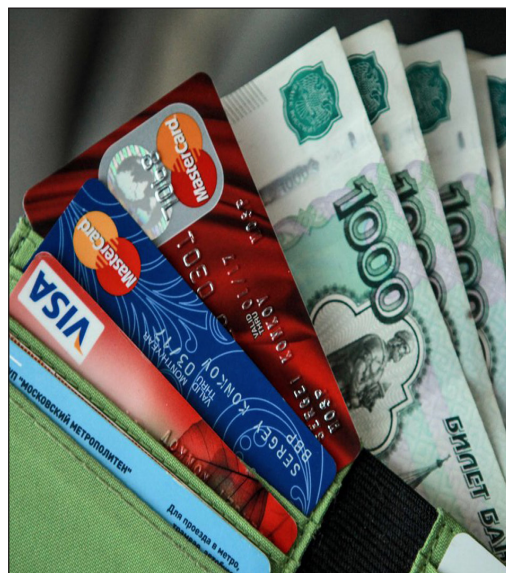
Суд против наличной зарплаты для нерезидентов

Выдав работнику – нерезиденту зарплату из кассы, организация будет привлечена к ответственности по части 1 статьи 15.25 КоАП РФ. И заплатит штраф за незаконные валютные операции: от 75 до 100 процентов от выданной суммы. Об этом АС Московского округа напомнил в постановлении от 02.12.20 № А41-19430/2020. Оно соответствует мнению Верховного суда (определение от 18.05.20 № 301-ЭС20-5832 и др.).

Судьи опираются на пункт 9 части 1 статьи 1 Федерального закона от 10.12.03 № 173-ФЗ. Из него ясно, что даже рублевые расчеты с нерезидентами относят к валютным операциям. Их нужно выполнять через счета в уполномоченных банках (ст. 14 Закона № 173-ФЗ). И зарплату нерезиденту надо перевести на его банковский счет.

Налог зависит от фактического получателя дивидендов

Дивиденды перечислены иностранной компании. Она зарегистрирована в стране, с которой Россия подписала соглашение о пониженной ставке налога с дивидендов. Но эта организация – транзитная и действует в интересах другой фирмы. Последняя (фактический учредитель



российского юрлица и получатель дивидендов) не находится в низконалоговой зоне. Поэтому не стоило применять минимальную ставку. Так решил АС Московского округа, одобрив доначисление налога на прибыль (постановление от 17.11.20 № А40-282232/2019).

Вывод окружного суда совпадает с определением ВС РФ от 16.09.19 № 305-ЭС19-14537.

Срок давности зависит от срока уплаты

Можно ли в 2021 году оштрафовать за занижение налога по итогам 2017 года? Отдельные компании отвечают отрицательно. Их довод – прошел трехлетний срок давности. Его исчисляют с года, следующего за тем, когда допущено нарушение (п. 1 ст. 113 НК РФ). Нарушением фирма признает само занижение налога. Если он искажен за 2017 год, то срок давности предприятие определяет с 2018 года.

Этот подход противоречит постановлению АС Московского округа от 16.12.20 № А40-160906/2019. Суд напрямую не рассматривает именно санкции за 2017 год, но опирается на общие нормы. В частности на статью 122 НК РФ. Там нарушением названа неуплата налога. Налог за 2017 год перечисляют в 2018 году. Поэтому годом, следующим за нарушением, нужно считать 2019 год. Так что в 2021 году трехлетний срок не истек и при занижении налога, начисленного за 2017 год. Значит, штраф законен – данный вывод соответствует мнению АС Московского округа и пункту 15 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.13 № 57.

Заявление на возврат взносов подают в инспекцию по форме из приложения № 8 к приказу ФНС России от 14.02.17 № ММВ-7-8/182@

Упущение фонда – довод против взысканий

Работодатель ошибочно не указал работающих пенсионеров в форме СЗВ-М. Им увеличена пенсия как неработающим и расходы на необоснованную доплату обязана возместить компания. Так считают «пенсионщики». Суд же полагает: в излишней выплате может быть виноват и фонд. Он обязан ежемесячно уточнять сведения о работающих. Это актуально, когда фирма не сообщила о сотрудниках в отчетности за один месяц, но указала их в форме за следующей месяц. Причем последняя сдана еще до принятия решения об увеличении пенсии. Здесь фонд должен учесть новую отчетность, и не стоило повышать пенсию. Если она все же возросла, то это упущение чиновников. Они не вправе взыскивать средства с работодателя. Так АС Московского округа сообщил в постановлениях

от 13.11.20 № А40-43251/2020 и от 15.01.21 № А40-40178/2020. Они соответствуют определению Верховного суда от 20.04.20 № 308-ЭС20-4465.

Нет условий для питания – внесите сбор

Московская компания торгует готовой кулинарной продукцией. Но в ее помещении не создано условий для потребления на месте (нет столов, стульев и иной мебели, нет столовых приборов). Значит, фирма напрасно относит свою деятельность к общепиту. Она занимается розничной торговлей, и этот бизнес в столице облагают торговым сбором (ст. 2 Закона г. Москвы от 17.12.14 № 62). Уклонение от его уплаты неправомерно – заключил АС Московского округа (постановление от 17.11.20 № А40-295490/2019).

Торговый сбор не уменьшает облагаемую прибыль (п. 19 ст. 270 НК РФ)

Н.Е. Вахромова, эксперт службы Правового консалтинга «ГАРАНТ»

Дата признания доходов от реализации услуг в бухгалтерском и налоговом учете организации на УСН

Организация – малое предприятие, применяющее УСН с объектом налогообложения «доходы минус расходы», заключила в феврале-марте государственные контракты с бюджетными организациями, в которых указано, что акт на оказанные услуги по технической поддержке программного обеспечения оформляется 25 декабря текущего года. Увеличивается ли дебиторская задолженность этих бюджетных организаций с даты заключения контракта на сумму контракта?

Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу

Дебиторская задолженность отражается в учете на дату предъявления заказчику акта оказанных услуг.

При этом доходы от реализации услуг, в зависимости от принятой в организации учетной политики, могут отражаться либо на дату подписания организацией акта, либо на конец отчетного периода.

В налоговом учете доходы признаются на дату получения денежных средств от заказчика.

Обоснование вывода

Бухгалтерский учет

Согласно п. 2 и п. 3 ПБУ 9/99 доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации.

В соответствии с пп. 5, 6, 6.1 ПБУ 9/99 выручка от оказания услуг признается Организацией доходом от обычных видов деятельности в сумме, согласованной сторонами в договоре.

В целях налогообложения под услугой понимается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности (п. 5 ст. 38 НК РФ)

Выручка от оказания услуг признается при одновременном выполнении условий, содержащихся в п. 12 ПБУ 9/99:

а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Очевидно, что на дату подписания договора условия, установленные подп. «в», «г», «д» п. 12 ПБУ 9/99, не выполняются, так как в случае расторжения договора по решению заказчика организация может претендовать только на возмещение фактически понесенных расходов (п. 1 ст. 782 ГК РФ), а не всей стоимости услуг, определенной в договоре.

Кроме того, на дату подписания договора обязательства по оплате услуг у заказчика еще не возникают, ввиду того, что услуги не оказаны (п. 1 ст. 779, п. 1 ст. 781 ГК РФ).

Понятие услуги в нормативных правовых актах бухгалтерского учета не определено. При этом в целях налогообложения под услугой понимается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности (п. 5 ст. 38 НК РФ).

Отметим, что момент возникновения налоговых обязательств по уплате НДС и налога на прибыль при реализации услуг поставлен в зависимость от даты оказания услуг (подп. 1 п. 1 ст. 146, подп. 1 п. 1 ст. 167, ст. 248, 249, п. 3 ст. 271, п. 1 ст. 39 НК РФ).

Учитывая понятие услуги, установленное п. 5 ст. 38 НК РФ, специалисты финансового ведомства указывают, что датой оказания услуг в целях исчисления НДС и налога на прибыль признается дата подписания исполнителем (не заказчиком) акта оказанных услуг (письма Минфина России от 13.12.2019 № 03-03-06/1/97645, от 04.02.2019 № 03-07-11/6183, от 01.02.2019



№ 03-07-11/5795, от 05.02.2018 № 03-03-06/1/6340, от 23.01.2017 № 03-07-11/2832).

По нашему мнению, для целей бухгалтерского учета можно руководствоваться понятием услуги, установленным для целей налогообложения, а также приведенными разъяснениями финансистов.

Поскольку датой оказания услуги является дата подписания организацией-исполнителем акта оказанных услуг, то все условия, установленные п. 12 ПБУ 9/99, в том числе подп. «г» данной нормы, выполняются на эту дату. Одновременно и у заказчика возникает обязательство по оплате оказанных услуг.

В этом случае 25.12.2020 организация может в учете отразить запись:

Дебет 62 Кредит 90 – признана выручка от оказания услуг и дебиторская задолженность заказчика.

В то же время если организация оказывает услуги в рамках одного договора, действие которого рассчитано на длительный период времени, то выручка в бухгалтерском учете может признаваться по мере готовности услуги или по завершении оказания услуги (п. 13 ПБУ 9/99).

Выручка от оказания конкретной услуги признается в бухгалтерском учете по мере готовности, если возможно определить готовность услуги.

При этом российские стандарты бухгалтерского учета не содержат правил определения этой меры готовности.

В этом случае можно обратиться к положениям МСФО (п. 7.1 ПБУ 1/2008).

Так, согласно п. 35 МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» организация передает контроль над услугой в течение периода и, следовательно, выполняет обязанность к исполнению и признает выручку в течение периода,

Выручка от оказания конкретной услуги признается в бухгалтерском учете по мере готовности, если возможно определить готовность услуги

в частности, если покупатель одновременно получает и потребляет выгоды, связанные с выполнением организацией указанной обязанности по мере ее выполнения (смотрите пункты В3-В4) (подп. «а» п. 35 МСФО (IFRS) 15).

Примером обязанностей к исполнению, в результате которых покупатель получает выгоды от результатов деятельности организации по мере ее осуществления организацией и одновременно потребляет такие выгоды по мере их получения, являются повседневные или периодические услуги (например, услуги по уборке), при которых получение и одновременное потребление покупателем выгод от результатов деятельности организации может быть легко идентифицировано (п. В3 приложения В МСФО (IFRS) 15).

В рассматриваемой ситуации организация оказывает услуги по технической поддержке программного обеспечения (ПО) заказчика. Данные услуги оказываются организацией ежедневно и ежедневно же потребляются заказчиком, так как работающее ПО заказчик использует в своей деятельности ежедневно.

То есть положения подп. «а» п. 35 МСФО (IFRS) 15 в данном случае выполняются, и организация может признавать выручку в течение периода действия договора.

Аналогичный вывод можно сделать из положений раздела Оказание услуг МСФО (IAS) 18 «Выручка».

На конец отчетного периода, установленного учетной политикой организации (месяц или квартал – п. 4 ПБУ 4/99), требования, установленные п. 20 МСФО (IAS) 18, выполняются, так как организация из условий заключенного договора вполне может определить долю оказанных на конец отчетного периода

услуг в процентах к общему объему услуг, которые должны быть оказаны (подп. «с» п. 20, подп. «b» п. 24 МСФО (IAS) 18), а также сумму понесенных затрат на их выполнение (подп. «d» п. 20 МСФО (IAS) 18), сумма выручки может быть надежно оценена исходя из стоимости услуг по договору (подп. «а» п. 20, п. 23 МСФО (IAS) 18), поступление в организацию экономических выгод, связанных с операцией, является вероятным, в том числе при расторжении договора (подп. «b» п. 20 МСФО (IAS) 18, п. 1 ст. 782 ГК РФ).

Поэтому выручка признается в том отчетном периоде, в котором оказываются услуги (независимо от даты подписания акта оказанных услуг) (п. 21 МСФО (IAS) 18).

При этом необходимо учитывать, что Международные стандарты не относятся к документам в области регулирования бухгалтерского учета РФ (ч. 1 ст. 21 Закона № 402-ФЗ), и их применение не является обязательным для большинства экономических субъектов. Но в ситуациях, не урегулированных стандартами бухучета, организация вправе разработать способ ведения учета самостоятельно, используя в первую очередь положения соответствующих МСФО (п. 7.1 ПБУ 1/2008).

При этом обязательное к применению ПБУ 9/99 (ч. 1.1 ст. 30, ч. 1, 2 ст. 21 Закона № 402-ФЗ) предоставляет организации право выбора порядка учета выручки от реализации длящихся услуг – либо по мере готовности услуги, либо по завершении оказания услуги (п. 13 ПБУ 9/99). Соответствующий выбор должен быть закреплен в учетной политике организации (п. 7 ПБУ 1/2008). Порядок отражения операций в учете при выборе способа учета выручки по завершении оказания услуг приведен выше.

Поэтому выручка признается в том отчетном периоде, в котором оказываются услуги (независимо от даты подписания акта оказанных услуг) (п. 21 МСФО (IAS) 18)

ФИНАНСОВЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1919

Подробности: +7 (926) 586-01-49 / dponalog@fa.ru



Новоселов К.В.



Ряховский Д.И.



Левченко Д.Н.

ФИНАНСОВЫЙ АНАЛИЗ ДЛЯ РУКОВОДИТЕЛЕЙ И НЕФИНАНСОВЫХ МЕНЕДЖЕРОВ КОМПАНИЙ
23-25 МАРТА

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ НАЛОГОВЫЙ КОНСУЛЬТАНТ
С 24 МАРТА

УГОЛОВНЫЕ ДЕЛА В СФЕРЕ
НАЛОГОВ И ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА
В ИЮНЕ

При выборе способа учета выручки по мере готовности услуги операции в учете могут отражаться следующими записями (смотрите также Рекомендацию Р-47/2014-ОК Маш «Выручка от продажи продукции с длительным циклом изготовления», подготовленную БМЦ): на 1) дату окончания отчетного периода вне зависимости от активированности услуг контрагентом: Дебет 46 «Выполненные этапы по незавершенным услугам», субсчет «Не предъявленная к оплате начисленная выручка» Кредит 90 «Продажи» – учтена выручка от оказания услуг в отчетном периоде; 2) на дату предъявления заказчику акта оказанных услуг по договору (25.12.2020): Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит 46 «Выполненные этапы по незавершенным услугам», субсчет «Не предъявленная к оплате начисленная выручка» – отражена задолженность заказчика по оплате оказанных ему услуг по договору.

Заметим, что ни одним стандартом бухгалтерского учета не регламентирован порядок учета расчетов с контрагентами.

В п. 73 Положения № 34н указано лишь, что расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются каждой стороной в своей бухгалтерской отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными.

В рассматриваемой ситуации дебиторская задолженность, отражаемая по дебету счета 62, представляет собой обязательство заказчика по оплате оказанных ему услуг. Такие обязательства определяются исходя из условий заключенных договоров. В любом случае платежи, поступающие до фактического оказания услуг, признаются авансами и отражаются по кредиту счета 62.

В нашем случае договором предусмотрено выставление акта оказанных услуг. Как мы выше выяснили, услуги считаются оказанными на дату подписания организацией этого акта.

То есть на дату предъявления заказчику акта у него возникает обязанность по оплате оказанных услуг, независимо от того, каким способом в учете организации отражается выручка, что согласуется в том числе с Рекомендацией Р-47/2014-ОК Маш и Инструкцией по применению счета 46.

При этом актив «Не предъявленная к оплате начисленная выручка» (дебетовое сальдо по счету 46 на конец отчетного периода) в бухгалтерском балансе

отражается в составе оборотных активов как отдельный показатель, детализирующий группу статей «Дебиторская задолженность» (строка 1230) (письмо Минфина России от 29.01.2014 № 07-04-18/01).

Также отметим, что организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, вправе признавать выручку по мере поступления денежных средств от заказчиков при соблюдении условий, определенных в подп. «а», «б», «в» и «д» п. 12 ПБУ 9/99 (последний абзац п. 12 ПБУ 9/99).

УСН


В случае если объектом налогообложения по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН (далее – Налог), являются доходы организации, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов (п. 2 ст. 346.18 НК РФ).

При определении налоговой базы по налогу учитываются доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационные доходы, определяемые в порядке, установленном соответственно ст. 249, 250 НК РФ (п. 1 ст. 248, п. 1 ст. 346.15 НК РФ).

Выручка от реализации услуг признается доходом от реализации, учитываемым в целях налогообложения (ст. 249 НК РФ).

Согласно п. 1 ст. 346.17 НК РФ датой получения доходов по УСН признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод).

Суммы предварительной оплаты (авансы), полученные в счет оказания услуг, должны учитываться налогоплательщиком, применяющим УСН, при определении налоговой базы в отчетном (налоговом) периоде их получения (письма Минфина России от 31.01.2020 № 03-11-11/6179, от 06.07.2018 № 03-11-11/47120, от 24.02.2014 № 03-11-11/7599).

Таким образом, в рассматриваемой ситуации доход от реализации услуг в целях налогообложения учитывается на дату получения денежных средств от заказчика. При этом не имеет значения дата оказания услуг. 

Выручка от реализации услуг признается доходом от реализации, учитываемым в целях налогообложения (ст. 249 НК РФ)

Е.Ю. Сидорова, д.э.н., профессор Департамента налогов и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве РФ

Налогообложение реализации товара, ввозимого на территорию РФ под таможенной процедурой «таможенный склад»

В настоящее время отдельные таможенные процедуры, особенно предусматривающие возможность проведения с товарами, которые имеют в таможенных отношениях статус иностранных товаров широкого круга хозяйственных операций, часто сопровождаются неоднозначными налоговыми последствиями, несущими риски как для финансовой устойчивости государства, так и для экономических субъектов. Несмотря на то, что большинство таможенных процедур, применяемых в ЕАЭС и, соответственно, в Российской Федерации как государстве – члене ЕАЭС, основаны на принципах и положениях международных методологических документов (в первую очередь Киотской конвенции об упрощении и гармонизации таможенных процедур, далее – Киотская конвенция), содержащиеся в указанных документах подходы, как правило, не обеспечивают комплексное понимание налоговых последствий в отношении операций с товарами в рамках отдельных таможенных процедур.

При ввозе товаров на территорию союза и помещении их под таможенную процедуру «таможенный склад» сохранить для них статус «иностранный товар» и не уплачивать таможенные платежи до помещения их под иную таможенную процедуру, предусматривающую изменение статуса товаров

Экономическая идея исследования таможенного склада как таможенной процедуры, а также самого таможенного склада состоит в том, что можно ввести на территорию союза товары и, поместив их под таможенную процедуру «таможенный склад», сохранить для них статус «иностранный товар» и не уплачивать таможенные платежи до помещения их под иную таможенную процедуру, предусматривающую изменение статуса товаров. Эта идея реализуется при том, что товар, находящийся под таможенной процедурой «таможенный склад», может подвергаться различного рода операциям, не запрещенным союзным и международным законодательством.

Таможенным кодексом ЕАЭС предусмотрена возможность проведения с товарами, помещенными под таможенную процедуру «таможенный склад», ряда разрешенных операций, связанных с их сохранностью, а также возможной предпродажной подготовкой (статья 158 Таможенного кодекса ЕАЭС). Как правило, проведение таких операций касается «внутренней» деятельности владельцев товаров и

не сопровождается налоговыми последствиями.

В условиях помещения под таможенную процедуру «таможенный склад» разрешена реализация товара без его вывоза со склада, поэтому для определения налоговых последствий необходимо методологически верно определить место реализации товара. Вопрос определения места реализации товаров достаточно давно проработан в действующем налоговом регулировании, а именно в статье 147 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК России). Применительно к налоговым последствиям стандартных сделок купли-продажи товаров, нормы статьи 147 НК России действительно, как правило, позволяют достаточно однозначно определить наличие либо отсутствие места реализации, и, соответственно, объекта налогообложения по НДС на территории России. Однако, когда налогоплательщиками используются более сложные модели договорных отношений и хозяйственной деятельности, в том числе предусматривающие ввоз и хранение товаров на таможенном складе, их помещение

под соответствующую таможенную процедуру и последующую реализацию, вопрос определения места реализации товаров приобретает особую значимость. Считаем целесообразным отметить отсутствие «прозрачности» ситуации при определении места реализации товаров, так как даже при условии того, что при внешнеэкономической деятельности товар пересекает таможенную границу союза и этот факт документально фиксируется, но при этом это не позволяет четко ответить на вопрос о месте реализации товаров. В национальных законодательствах этот вопрос, как правило, решен. Однако отсутствие единообразного подхода к определению этого вопроса приводит к возникновению проблем, когда при реализации товара по законодательству страны она не является местом реализации товара. Для РФ традиционный подход в определении места реализации товара заключается в наличии следующих оснований:

1. Нахождение товара на территории России, при этом он не отгружается и транспортируется.

2. На момент отгрузки и транспортировки он находился на территории России.

Таким образом, необходимо использовать следующие методические подходы к определению места реализации товаров в условиях применения моделей договорных отношений, предусматривающих в том числе использование в цепочках поставок товаров таможенных складов:

- товар фактически ввезен на территорию союза, в том числе размещен на таможенном складе (оформлены соответствующие таможенные документы);
- товар физически находится на территории союза, в том числе размещен на таможенном складе.

Поскольку из действующего регулирования четко не вытекает необходимость либо ее отсутствие определения налоговых последствий по НДС при указанной выше реализации, представляет интерес анализ подходов, выработанных Министерством финансов России, как уполномоченным органом в области налоговой политики. При этом в последние годы Министерство финансов России неоднократно обращалось к данному вопросу, и его позиция изложена в четырех письмах за период 2011-2019 гг.:



1. Письмо Минфина России от 22.07.2011 года № 03-07-08/236 «О применении НДС в отношении операций по реализации иностранных товаров, ввезенных на территорию России и помещенных под таможенную процедуру «таможенного склада», осуществляемых иностранной организацией» // СПС «КонсультантПлюс». 2019. Вопросы-ответы (Финансист).

2. Письмо Минфина России от 26.11.2014 года № 03-07-08/60101 «О налогообложении НДС операций по реализации товаров с таможенного склада до завершения таможенной процедуры «таможенного склада» помещением товаров под иную таможенную процедуру, предусматривающую ввоз в Российскую Федерацию» // СПС «КонсультантПлюс». 2019. Вопросы-ответы (Финансист).

3. Письмо Минфина России от 30.06.2016 года № 03-07-08/38240 «Об НДС при реализации иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру «таможенного склада» // СПС «КонсультантПлюс». 2019. Вопросы-ответы (Финансист).

4. Письмо Минфина России от 17.01.2019 года № 03-07-08/1842 «Об НДС при реализации товаров, помещенных под таможенную процедуру «таможенного склада» // СПС «КонсультантПлюс». 2019. Вопросы-ответы (Финансист).

Рассмотрим, как изменялась позиция Министерства финансов России в отношении вопроса «о применении НДС в отношении операций по реализации иностранных товаров, ввезенных на территорию Российской Федерации и помещенных под таможенную процедуру «таможенного склада», осуществляемых иностранной организацией» [7].

При перепродаже товара, находящегося под таможенной процедурой «таможенный склад», в соответствии со ст.147 НК РФ территория РФ не признается местом реализации товара

В первом письме от 2011 г. в отношении налоговых последствий по косвенным налогам в отношении операций по реализации иностранных товаров, ввезенных на территорию Российской Федерации и помещенных под таможенную процедуру «таможенного склада», изложены следующие две позиции:

1. При реализации иностранных товаров, которые ввезены на территорию РФ и помещены под таможенную процедуру «таможенный склад», без изменения процедуры НДС не уплачивается, основанием для этого является статья 146 п.1, подп.1 НК России и статья 147 НК России. Аргументация в данном случае состояла в том, что территория России не является местом реализации товара.
2. При изменении таможенной процедуры на «выпуск для внутреннего потребления» возникает необходимость уплаты НДС в соответствии со статьями 146, 151 и 164 НК России.

Второе письмо датировано 2014 г. Несмотря на кажущуюся разность в формулировках вопроса, методологически он один: необходимо ли уплачивать НДС с операций по реализации иностранного товара, помещенного под таможенную процедуру «таможенный склад», при условии, что таможенная процедура, под которую помещены реализуемые товары, не меняется. Позиция Министерства финансов России не изменилась, и она также не предусматривает уплаты НДС по операциям реализации иностранных товаров при использовании таможенной процедуры «таможенный склад». Однако

аргументация несколько изменилась. Так Министерство финансов России ссылается только на статью 146 п.1, подп.1 НК России, не привязывая свой ответ и к месту реализации товара. И также Министерство финансов России говорит о том, что при помещении товара под иную таможенную процедуру возникает необходимость уплачивать «внутренний НДС». Поэтому принципиально в позиции Министерства финансов России изменений нет.

Третье письмо и от 2016 г. полностью идентично ранее принятому письму от 2014 г., и четвертое письмо от 2019 г. содержит новые ссылки на Таможенный кодекс ЕАЭС и те же статьи НК России. Поэтому основными реперными точками письма являются следующие:

1. Иностранные товары, помещенные под таможенную процедуру «таможенный склад», сохраняют статус иностранных товаров.
2. Максимальный срок нахождения иностранных товаров под таможенный процедурой «таможенный склад» – три года по совокупности, и далее их необходимо поместить под иную таможенную процедуру с уплатой таможенных платежей.
3. При нахождении иностранных товаров под таможенной процедурой «таможенный склад» таможенные платежи не уплачиваются.
4. При этом товары могут продаваться и перепродаваться без изменения таможенной процедуры, что не влечет за собой уплаты косвенных налогов по российскому законодательству и таможенных платежей по внешнеторговым сделкам.

При этом отмечается, что с учетом изложенного, при совершении указанных в пункте 5 статьи 158 Таможенного кодекса ЕАЭС сделок, в том числе при реализации товаров с таможенного склада (в терминологии обращения), завершение действия таможенной процедуры «таможенного склада» (при необходимости такого завершения) может производиться как продавцом, так и покупателем товаров (Примечание: статья 158 п. 5 Таможенный кодекс Евразийского экономического союза ((ред. от 13.05.2019) (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза) // СПС «КонсультантПлюс», 2019. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_94890/)).

Максимальный срок нахождения иностранных товаров под таможенный процедурой «таможенный склад» – три года по совокупности, и далее их необходимо поместить под иную таможенную процедуру с уплатой таможенных платежей



Таким образом, указанное обстоятельство не влияет на необходимость признания местом реализации товаров территории Российской Федерации, исходя из норм пункта 1 статьи 147 НК России (статья 147 пункт 1 Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 01.05.2019) // СПС «КонсультантПлюс». 2019. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_94891/) и, соответственно, возникновения объекта налогообложения налогом на добавленную стоимость в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса России. Поэтому при данных обстоятельствах косвенные налоги не подлежат уплате.

Во всех случаях был сделан вывод об отсутствии объекта налогообложения в России и, соответственно, иных налоговых последствий при реализации товаров, находящихся под таможенной процедурой таможенного склада и хранящихся на таможенных складах. При этом данная позиция строилась на следующем положении: в соответствии с НК России одним из объектов налогообложения НДС является реализация товаров на территории Российской Федерации (подп. 1 п. 1 статьи 146 НК России).

В общем случае местом реализации товаров признается территория Российской Федерации при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств:

1. Товар находится на территории Российской Федерации и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией, и не отгружается и не транспортируется.

2. Товар в момент начала отгрузки и транспортировки находится на территории Российской Федерации и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией.

При этом для целей определения места реализации товаров необходимо ориентироваться на момент начала отгрузки, когда реализуемые товары, хранящиеся на таможенном складе в России, отгружались на территорию Российской Федерации.

Таким образом, анализ четырех писем Министерства финансов России по вопросу налогообложения операций по реализации иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру «таможенный склад», позволяет сделать вывод, что данные операции не подлежат налогообложению НДС и акцизами (при условии, что товар является подакцизным).

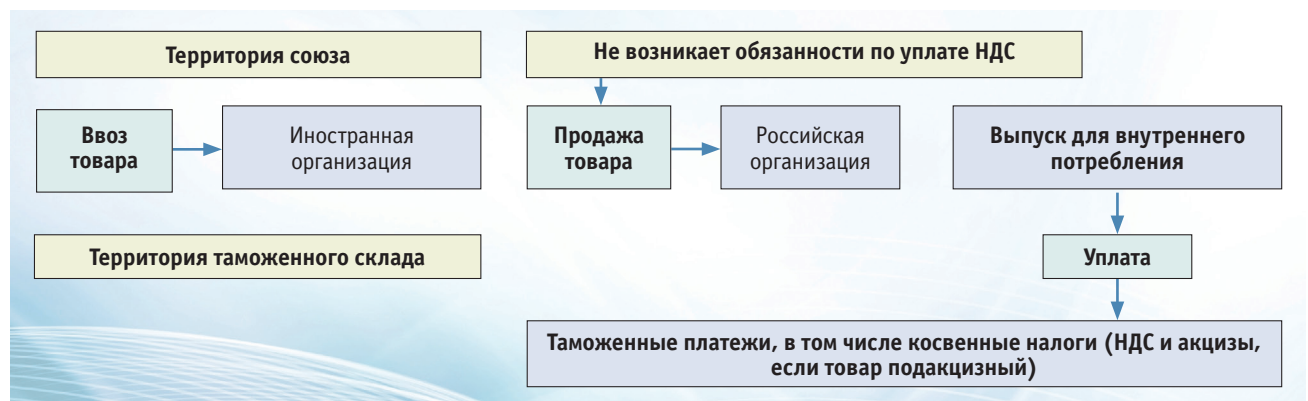
Можно предположить, что вышеобозначенная позиция связана с «зазеркаливанием» ситуации, когда российский товар отгружается за рубеж и продажа осуществляется в иностранном государстве, но российский налогоплательщик имеет право на нулевую ставку по НДС и на входной НДС, то есть экспортных операций.

Сценарий реализации иностранного товара, помещенного под таможенную процедуру «таможенный склад», и последующий выпуск в товарооборот союза и помещение под таможенную процедуру «выпуск для внутреннего потребления» (рисунок 1).

Предполагается, что существует только один сценарий реализации иностранного товара, помещенного под таможенную процедуру «таможенный

В письмах Минфина России предлагается сценарий реализации иностранного товара, помещенного под таможенную процедуру «таможенный склад», и последующий выпуск в товарооборот союза и помещение под таможенную процедуру «выпуск для внутреннего потребления» и возникновение налоговых последствий по НДС

Рисунок 1. Сценарий реализации иностранного товара, помещенного под таможенную процедуру «таможенный склад», и последующий выпуск в товарооборот союза и помещение под таможенную процедуру «выпуск для внутреннего потребления»





Операции реализации товара под таможенной процедурой «таможенный склад» не приводят к возникновению налоговых обязательств по уплате косвенных налогов

склад», и последующий выпуск в товарооборот союза и помещение под таможенную процедуру «выпуск для внутреннего потребления», однако это не соответствует реалиям сегодняшнего дня и сложным договорным отношениям.

Таким образом, можно сделать вывод, что операции реализации товара под таможенной процедурой «таможенный склад» не приводят к возникновению налоговых обязательств по уплате косвенных налогов.

Список источников:

1. «Международная конвенция об упрощении и гармонизации таможенных процедур» (совершено в Киото 18.05.1973г.) (в ред. Протокола от 26.06.1999 г.). Специальное приложение D Таможенные склады и свободные зоны.
2. «Таможенный кодекс Евразийского экономического союза» (ред. от 13.05.2019 г.) (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза) // СПС «КонсультантПлюс». 2019. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_94890/.
3. Артемьев А.А., Пинская М.Р. Методологические проблемы налогообложения НДС операций с «иностранными товарами» в ЕАЭС / А.А.Артемьев, М.Р. Пинская // Налоговая политика и практика. — 2016. — № 10 <http://nalogkodeks.ru/anonsy/anonsy-2016/102016-2/> (ВАК).
4. Налоговый кодекс Российской Федерации // СПС «Консультант

Плюс». 2019. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_94781/ Выпуск для внутреннего потребления Таможенные платежи, в том числе косвенные налоги (НДС и акцизы, если товар подакцизный), уплата, ввоз товара, территория таможенного склада. Иностранная организация, продажа товара, российская организация. Не возникает обязанности по уплате НДС, территория союза.

5. Письма Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 10.05.2018 г. №№ 03-07-08/31082, 03-07-08/31273 // КонсультантПлюс. Финансовые и кадровые консультации. Разъясняющие письма органов власти.

6. Письмо Минфина России от 17.01.2019 года № 03-07-08/1842 «Об НДС при реализации товаров, помещенных под таможенную процедуру «таможенного склада» // СПС «КонсультантПлюс». 2019. Вопросы-ответы (Финансист).

7. Письмо Минфина России от 22.07.2011 года № 03-07-08/236 «О применении НДС в отношении операций по реализации иностранных товаров, ввезенных на территорию России и помещенных под таможенную процедуру «таможенного склада», осуществляемых иностранной организацией» // СПС «Консультант Плюс». 2019. Вопросы-ответы (Финансист).

8. Письмо Минфина России от 26.11.2014 года № 03-07-08/60101 «О налогообложении НДС операций по реализации товаров с таможенного склада до завершения таможенной процедуры «таможенного склада» помещением товаров под иную таможенную процедуру, предусматривающую ввоз в Российскую Федерацию» // СПС «КонсультантПлюс». 2019. Вопросы-ответы (Финансист).

9. Письмо Минфина России от 30.06.2016 года № 03-07-08/38240 «Об НДС при реализации иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру «таможенного склада» // СПС «КонсультантПлюс». 2019. Вопросы-ответы (Финансист).

10. Руководство по применению Киотской конвенции. Специальное приложение «D» «Таможенные склады и свободные зоны». Глава 1 «Таможенные склады и свободные зоны». // KyotoconventionSpecificAnnexD. Chapter 1. GuidelinesonCustomswarehouses. ☑