

4 ВСЯ ПРАВДА О РАЗРЫВАХ ПО НДС И МЕТОДИКЕ РАБОТЫ КОНТРОЛЬНО-АНАЛИТИЧЕСКИХ ОТДЕЛОВ

Цифровизация российской Федеральной налоговой службы развивается ускоренными темпами. С появлением программ АИС НАЛОГ – 3 и АСК НДС – 2 контроль за ведением финансово-хозяйственной деятельности организаций добавил множество проблем недобросовестным налогоплательщикам. В статье **М.С. Балакина**, заместителя начальника контрольно-аналитического отдела ИФНС №4 по г. Москве раскрыты возможности программного обеспечения, позволяющего налоговой службе быстрее и эффективнее выявлять организации, использующие в своей деятельности недобросовестных поставщиков с целью минимизации своей налоговой базы и занижения уплаты налогов в бюджет Российской Федерации.

14 ФСБУ 5/2019: ОЦЕНКА ЗАПАСОВ, ПОЛУЧЕННЫХ ОБЩЕСТВОМ В СЧЕТ ВКЛАДА В УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ



Отчетности за 2021 год, то есть, по сути, с 1 января 2021 года обязательным для применения становится новый Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденный Приказом Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 180н. В статье **А.М. Рабиновича**, руководителя управления бухгалтерского и налогового консалтинга ООО «ФинЭкспертиза», раскрыт порядок определения стоимости запасов, полученных, акционерным обществом или обществом с ограниченной ответственностью, в оплату собственных долевых инструментов (акций, долей) в рамках регулирования ФСБУ 5/2019.

45 АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НАЛОГА НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ



В настоящее время наблюдается тенденция к снижению поступлений налога в региональные бюджеты, что связано с проводимыми реформами в области налогообложения имущества. В статье **Е.Е. Смирновой**, к.э.н., доцента департамента налогов и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве РФ рассмотрены вопросы выведения из объектов обложения объектов движимого имущества, сложности в исчислении налога и вопросы обложения кадастровой стоимости имущества.

Место действия – Московский регион

- 2 Новости региона
- 4 Вся правда о разрывах по НДС и методике работы контрольно-аналитических отделов
М.С. Балакин
- 6 Мой профессионализм подтвержден аттестатом ИПБ России
И.Л. Малкина

Налоги и страховые взносы: комментарии экспертов

- 8 Возмещение расходов своим сотрудникам на тестирование на COVID-19
С.Ю. Овчинникова
- 12 Вычет НДС, исчисленный лизингодателем с предоплаты
И.В. Башкирова

Профессиональная бухгалтерия

- 14 ФСБУ 5/2019: Оценка запасов, полученных обществом в счет вклада в уставный капитал
А.М. Рабинович
- 22 Обзор писем Минфина России
Л.С. Васнецова
- 22 Обзор писем ФНС России
М.А. Никифорова
- 23 Обзор арбитражной практики: май – июль 2020
А.А. Родионов
- 28 Бухгалтерский и налоговый учет средств собственников в управляющей компании
Н.Е. Вахромова
- 32 Агентский договор с плательщиками налога на профессиональный доход
Т.И. Артюхина
- 36 Признание расходов на капитальный ремонт в бухгалтерском и налоговом учете
А.Н. Хрусталева
- 39 Учет штрафов за переданные в аренду транспортные средства
Е.М. Лазукова
- 42 Представление по требованию налогового органа счетов-фактуры, зарегистрированных в книге покупок и книге продаж по контрагенту
К.Г. Завьялов
- 45 Актуальные вопросы администрирования налога на имущество организаций
Е.Е. Смирнова

Новости региона

Установлен прожиточный минимум на II квартал 2020 года.

Приказом Минтруда от 28.08.2020 № 542н. установлены значения прожиточного минимума на II квартал 2020 года, которые влияют на величину МРОТ. Величина прожиточного минимума за II квартал 2020 года составляет:

- на душу населения 11 468 руб.;
- для трудоспособного населения – 12 392 руб.;
- для пенсионеров – 9422 руб.;
- для детей – 11 423 руб..

Таким образом, в соответствии со *статьей 1 Закона от 19.06.2000 № 82-ФЗ* величина МРОТ с 1 января 2021 года составит 12 392 руб. (величина прожиточного минимума трудоспособного населения за II квартал 2020 года). Помимо федерального МРОТ, регионы устанавливают региональный МРОТ. Минимальное значение заработной платы в организациях **Москвы – 20 361 руб.** (*Московское трехстороннее соглашение на 2019–2021 годы между правительством Москвы, московскими объединениями профсоюзов и московскими объединениями работодателей*), **Московской области – 15 000 руб.** (*Соглашение о минимальной заработной плате в Московской области между Правительством Московской области, Союзом «Московское областное объединение организаций профсоюзов» и объединениями работодателей Московской области от 31.10.2019 № 243; ст. 1 Закона от 19.06.2000 № 82-ФЗ*).

Продлен мораторий на возбуждение дел о банкротстве

Правительством РФ принято решение продлить на три месяца мораторий на возбуждение дел о банкротстве по заявлению кредиторов (*Информация официального сайта Правительства РФ от 01.10.2020*). Право на мораторий получают организации и индивидуальные предприниматели, включенные в перечень наиболее пострадавших отраслей.

Кроме того, такие организации в период действия моратория смогут воспользоваться судебной рассрочкой и изменить сроки выполнения своих обязательств. Также подписано постановление, определяющее правила предоставления субсидий регионам на развитие первичной медицинской помощи. Средства пойдут на строительство, ремонт, переоснащение врачебных амбулаторий в сельской местности и малых городах, городских поликлиниках, центральных и районных больницах, в том числе, приобретение автотранспорта для фельдшеров и амбулаторий.

Московские работодатели переведут на удаленный режим работы 30 процентов работников

Указом Мэра Москвы от 01.10.2020 № 96-УМ «О внесении изменений в указы Мэра Москвы от 4 апреля 2020 г. № 40-УМ и от 8 июня 2020 г. № 68-УМ» Московским работодателям предписано с 5 октября по 28 октября 2020 г. включительно перевести на удаленный режим работы не менее 30 процентов работников. Кроме того, удаленный режим работы распространяется на всех работников из числа граждан старше 65 лет, а также граждан, имеющих заболевания, перечень которых определен Департаментом здравоохранения города Москвы, за исключением граждан, чье нахождение на рабочем месте является критически важным для обеспечения функционирования организаций, индивидуальных предпринимателей.

Требование о переводе работников на удаленный режим работы не распространяется на организации оборонно-промышленного комплекса, авиастроения, организации, входящие в состав ГК «Роскосмос», организации, входящие в состав ГК «Росатом», организации здравоохранения и иные организации, определенные Штабом по мероприятиям по предупреждению завоза и распространения новой коронавирусной инфекции в городе Москве.

Формируется Реестр МСП – получателей поддержки

С 1 октября до 5 декабря 2020 года организации, предоставляющие поддержку субъектам МСП и самозанятым лицам, должны отчитаться об оказанных им мерах поддержки (*Информация ФНС России*). Эти данные будут размещены в Едином реестре субъектов малого и среднего предпринимательства – получателей поддержки (*Федеральный закон от 02.08.2019 № 279-ФЗ*). Представить информацию можно:

- через сервис единого реестра субъектов МСП – получателей поддержки на сайте ФНС России;
- через систему межведомственного электронного взаимодействия (СМЭВ);
- с использованием программного интерфейса для передачи сведений (API).

Налоговые преступления: внесены поправки к нормам об освобождении от ответственности

Прошли третье чтение поправки в УПК РФ к нормам об освобождении от ответственности за налоговые преступления (Проект Федерального закона № 863715-7). Избежать уголовной ответственности за неуплату налога можно будет, даже если лицо, которое совершило налоговое преступление впервые, компенсирует ущерб в ходе судебного заседания. По действующим в настоящее время нормам от ответственности освобождают лишь в случае, если ущерб бюджету возместили до назначения первого судебного заседания по уголовному делу.

Уточнен порядок возврата излишне уплаченных сумм страховых взносов

Федеральным законом от 01.10.2020 № 312-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» уточнен порядок возврата излишне уплаченных сумм страховых взносов на ОПС. Постановлением от 31 октября 2019 года № 32-П Конституционный суд РФ признал не соответствующим Конституции РФ ограничение права на возврат переплаченных сумм на ОПС лишь в силу факта учета (разнесения) сведений на индивидуальных лицевых счетах застрахованных лиц, и без учета того



обстоятельства, наступил ли у конкретного застрахованного лица страховой случай. С учетом данной правовой позиции изложены в новой редакции пункт 6.1 статьи 78 и пункт 1.1 статьи 79 НК РФ.

Установлено, что сумма излишне уплаченных страховых взносов на ОПС не подлежит возврату, если по информации территориального органа ПФР указанная сумма учтена в индивидуальной части тарифа страховых взносов на индивидуальном лицевом счете застрахованного лица, которому на момент представления заявления о возврате суммы излишне уплаченных страховых взносов назначена страховая пенсия. Закон вступает в силу с 1 января 2021 года.

С 1 октября 2020 года переплату по налогу можно зачесть

Федеральным законом от 29.09.2019 № 325-ФЗ внесены изменения в налоговое законодательство. С 1 октября 2020 года переплату по налогу можно зачесть в счет уплаты любого другого налога или пени уточняющий порядок возврата излишне уплаченных сумм страховых взносов. Переплату, например, по НДФЛ можно зачесть в счет уплаты транспортного налога, налога на имущество или начисленных пеней. Налоговые органы могут провести зачет самостоятельно или по заявлению налогоплательщика. Однако такой зачет не распространяется на излишне уплаченные (взысканные) страховые взносы.

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

Вся правда о разрывах по НДС и методике работы контрольно-аналитических отделов

Темпы развития и цифровизации российской Федеральной налоговой службы вызывают уважение, и сегодня служба играет важную роль в жизни граждан Российской Федерации вне зависимости от того работает ли лицо в качестве наемного сотрудника или имеет свое ООО или ИП. С появлением таких программ, как АИС НАЛОГ – 3 и АСК НДС – 2 контроль за ведением финансово-хозяйственной деятельности организаций с целью «обеления» рынка в нашей стране упростился для ИФНС и добавил множество проблем недобросовестным налогоплательщикам. Данный комплекс программного обеспечения позволяет налоговой службе быстрее и эффективнее выявлять организации, использующие в своей деятельности недобросовестных поставщиков с целью минимизации своей налоговой базы и занижению уплаты налогов в бюджет Российской Федерации.

Что налоговая служба видит в АИС НАЛОГ – 3 и АСК НДС – 2

С помощью программного комплекса налоговая служба может установить статус той или иной проверяемой организации, понять по совокупности признаков «реальность» компании, проследить движение товарного потока от производителя или импортера до конечного потребителя, проанализировать численность сотрудников, идентифицировать каждого из них, сопоставить обороты организации и фактическую уплату налогов в бюджет Российской Федерации, запросить необходимые документы для более детального анализа, вызвать налогоплательщика на опрос для дачи пояснений по вопросам финансово-хозяйственной деятельности организации, сопоставить товарный и денежный поток по той или иной сделке и т.д. АИС НАЛОГ – 3 и АСК НДС – 2 являются уникальным программным обеспечением, благодаря которому налоговая служба может оперативно получить или запросить вышеуказанную информацию чуть ли не в один клик.

Расхождения вида «разрыв»

Налоговый разрыв – расхождение, выявленное программным комплексом «АСК НДС-2» в результате

сопоставления операций, отраженных в составе налоговых деклараций контрагентов. Выявление расхождений производится в автоматизированном режиме после получения от налогоплательщиков деклараций за очередной отчетный период. Цель поиска таких разрывов заключается в обнаружении фирм-однодневок, конечных выгодоприобретателей и отнесении налогоплательщиков к соответствующим «группам риска».

В основном налоговая служба делит «разрывы» на два вида – простые и сложные. Исходя из названия, мы понимаем, что простые «разрывы» – это расхождения, выявленные программным комплексом «АСК НДС-2» на первом или втором «звене» контрагентов, то есть либо у действующей организации, которая осуществляет реальную финансово-хозяйственную деятельность не сопоставившись с ее поставщиками, либо у

АИС НАЛОГ 3 и АСК НДС 2 упростили контроль за ведением финансово-хозяйственной деятельности организаций с целью «обеления» бизнес среды



ее поставщиков в книге покупок не сопоставлены записи с книгами продаж их контрагентов.

Сложными расхождениями вида «разрыв» зачастую занимается именно контрольно-аналитический отдел (Далее – КАО). Данное направление создано налоговой службой в 2017 году. Сложные расхождения отличаются от простых в первую очередь тем, что поиск «выгодоприобретателя» и проведения мероприятий налогового контроля в отношении установленной организации закрепляются за тем территориальным налоговым органом, который данного «выгодоприобретателя» установил. Работа выполняется «под ключ», раз установил, то докажи и побуди к уплате. Задача сотрудников КАО сформировать «цепочку» от источника расхождения, который как правило является фирмой, не обладающей ресурсами для ведения реальной финансово-хозяйственной деятельности (Далее – фирмой-однодневкой), найти ту или те «реальные» организации в чьих интересах была создана «цепочка» из фирм-однодневок и иных транзитных организаций с целью минимизации своей налоговой базы и уклонению от уплаты налога в бюджет Российской Федерации. Другими словами, первостепенная задача КАО – корректно установить выгодоприобретателя и побудить к самостоятельному уточнению своих налоговых обязательств.

Мероприятия налогового контроля КАО

После того, как контрольно-аналитический отдел установил «корректного» выгодоприобретателя, осуществляются мероприятия налогового контроля (Далее – МНК) по «цепи» от источника разрыва до установленного выгодоприобретателя.

Первое, что запрашивает КАО – это документы по взаимоотношениям с «сомнительными» поставщиками. Запрос документов производится в рамках ст.93 и 93.1 Налогового Кодекса Российской Федерации (Далее – НК РФ). Нужно внимательно смотреть полученное требование на соответствие нормам НК РФ. Право представления документов и обязанность это разные вещи. Если требование корректно, то организацию оштрафуют в случае непредставления документов (ст. 126 НК РФ), а если некорректно, то штрафа не будет, и налоговая служба всеми



законными способами будет стараться заполучить информацию по данным сделкам, чтобы доказать ее реальность или нереальность (ст. 54.1 НК РФ), используя для этого другие инструменты. Соответственно, если организация игнорирует требование налоговой инспекции, то дополнительно направляется требование Заказчиком проверяемой организации, вызывается на опрос руководителя проверяемой организации и ее контрагентов (ст. 31 НК РФ), вызываются сотрудники проверяемой организации и лица, которые могут обладать какой-либо информацией, связанной с проверкой (ст. 90 НК РФ), у контрагентов проверяемой организации запрашивается ряд документов, с помощью которых представляется возможность проследить реальное движение товара или которые внесут ясность как и кем выполнялась та или иная услуга. Налоговая служба сейчас активно использует открытые источники и социальные сети для поиска необходимой информации. Осуществляется взаимодействие с системами ГЛОНАСС, ПАРКОН, ПЛАТОН, которые оперативно предоставляют в налоговую службу запрашиваемую информацию. Уже на этапе предпроверочной стадии налоговые органы тесно взаимодействуют с правоохранительными органами, прокуратурой, таможенными органами и иными службами. Именно поэтому, на этапе получения требования налогоплательщик должен провести анализ спорных сделок, оценить степень угрозы и построить грамотную стратегию общения с ИФНС, что, по сути, является основным элементом победы в данной ситуации. В данном случае возможно не только представление первичных документов, но и сбор иных доказательств реальности контрагента и реальности сделки именно с этим контрагентом, а также сбор фактурных доказательств, обосновывающих факт наличия иного выгодоприобретателя. Грамотное представление своей позиции позволят полностью нивелировать проблему.

Поиск выгодоприобретателей и проведение мероприятий налогового контроля контрольно-аналитическими отделами в отношении установленных организаций закрепляются за территориальными налоговыми органами, которые данного «выгодоприобретателя» установили от своего «сложного» расхождения

Важно понимать, что на сегодняшний день у налоговой службы не стоит задача оштрафовать, доначислить, назначить выездную налоговую проверку за 3 года, год и т.д. Основная задача – это донести до налогоплательщика о конкретных нарушениях в его отчетности и побудить добровольно пересмотреть свои налоговые риски и представить уточненную налоговую декларацию с доплатой суммы в бюджет. Создав такой отдел, как КАО, налоговая служба дает возможность организациям на предпроверочной стадии исправить допущенные ошибки в отчетности, будь то они сделаны случайным образом или с умыслом, самостоятельно их устранить и не применять подобные схемы в дальнейшем в своей деятельности. В связи с этой работой, согласно отчетам ФНС в России, количество выездных проверок значительно уменьшилось за последние годы, и составляет чуть более 9 тысяч выездных проверок за 2019 год.

Тематическая выездная налоговая проверка

Все реже попадают случаи, когда налогоплательщики отказываются добровольно уточнить свои налоговые

обязательства с доплатой сумм в бюджет при выявлении налоговым органом «сомнительных» операций. В таком случае контрольно-аналитическими отделами собирается пакет документов и открывается тематическая выездная налоговая проверка. Как правило она затрагивает период от 1 квартала до 1 года, в зависимости от повторения в отчетности организаций применения предположительно «схемных» операций. Тематическая выездная налоговая проверка, которая открывается контрольно-аналитическими отделами, осуществляется представителями двух территориальных налоговых органов (Далее – ТНО), где первые – это ТНО, который обнаружил организацию с предполагаемыми нарушениями и второй – ТНО в котором проверяемая организация состоит на учете. Дополнительно привлекаются правоохранительные органы. Проверка затрагивает два налога, а именно НДС и Прибыль. Тематическую выездную проверку по всем внутренним процедурам проще и быстрее открыть, нежели комплексную, поэтому налоговая служба наделила такими полномочиями контрольно-аналитические отделы.

Тематическая выездная налоговая проверка, инициированная контрольно-аналитическими отделами, проводится совместно двумя территориальными налоговыми органами

И.Л. Малкина, действительный член ИПБ России

Мой профессионализм подтвержден аттестатом ИПБ России

Очень мало людей, которые с детства мечтали стать бухгалтером. И я не буду лукавить, я тоже об этом не задумывалась. Но на третьем курсе экономического факультета МАДИ моя жизнь привела меня на работу в налоговую инспекцию. Именно с этого момента и начался мой путь в профессиональную бухгалтерию. В университете я изучала теоретическую часть бухгалтерских дисциплин, а на работе я видела другую сторону работы бухгалтера – практическую: огромные количества отчетов, приходивших в адрес инспекции, камеральные и выездные проверки, сверки, которые и укрепили мой интерес окончательно.

В начале 2000-х я окончила вуз, получив диплом специалиста, дважды побывала в декрете и в 2005 году, прошла трехмесячные курсы ИС Бухгалтерии, взяла своего первого клиента на обслуживание. «Подопытным кроликом»

оказалась компания мужа. Мне было настолько интересно и в удовольствие, что я спокойно совмещала ведение и организацию бухгалтерского учета в его компании с домашними делами и воспитанием подрастающих сыновей.



И.Л. Малкина

Через несколько лет у меня на сопровождении было несколько солидных компаний. Среди них: агентство недвижимости, строительная газовая компания, системы телекоммуникаций, розничная торговля, детские клубы и жск.

Я отношусь к своим клиентам с особой любовью, все их компании для меня как собственные дети. Ведь от качества моей работы зависит не только финансовая стабильность организации, но и спокойствие собственников предприятия. Не раз я слышала от своих клиентов, что после консультации со мной по вопросам бухгалтерского учета и сопутствующим темам, они чувствовали себя более уверенными и начинали лучше разбираться в тонкостях финансовой сферы бизнеса. Большинство клиентов, которые пришли ко мне на протяжении моего трудового стажа, продолжают сотрудничать со мной.

Что касается самого рабочего процесса, в основном, он проходит в моем собственном небольшом офисе, находящемся буквально в 50 метрах от метро, и, оборудованном всей необходимой оргтехникой, программами Консультант Плюс и 1С, к которой подключена система электронной отчетности.

Я постоянно поддерживаю уровень своего образования, посещая различные курсы и семинары, а также имею подписку на бухгалтерские журналы. Достаточно долгое время я шла к получению аттестата профессионального бухгалтера ИПБ России, ведь это самая высокая оценка моего профессионализма, признанная многими

Бухгалтерия от профессионального бухгалтера ИПБ России

НАЛОГОВОЕ КОНСУЛЬТИРОВАНИЕ
БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ
КАДРОВОЕ ДЕЛО

Россия, 125057, Москва, Ленинградский проспект, 75А
+7 (495) 969-48-78
9694878@gmail.com www.irinamalkina.ru

организациями в нашей стране. К счастью, такая возможность представилась мне в начале этого 2020 года. Самоизоляция подтолкнула меня к самостоятельному обучению дисциплин, которые проверяются на тестировании. Я долго и серьезно готовилась к этому не простому экзамену, и вот свершилось, наконец-то я успешно сдала экзамен.

Экзамен был очень интересный, особенно по тому, что помимо тестовой части, была практическая задача, которая проверяет навыки по формированию налоговой и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Теперь я в реестре профессиональных бухгалтеров ИПБ России и мой профессионализм подтвержден аттестатом крупнейшего профессионального объединения бухгалтеров и аудиторов России. 

Самоизоляция подтолкнула меня к самостоятельному обучению дисциплин, которые проверяются на тестировании

Редакция журнала
«Вестник бухгалтера Московского региона»

**ПРИГЛАШАЕТ
К СОТРУДНИЧЕСТВУ
АВТОРОВ**

e-mail: vestnik_mr@ipbr.org

С.Ю. Овчинникова, аудитор, Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Возмещение расходов своим сотрудникам на тестирование на COVID-19

Учреждение производит возмещение расходов своим сотрудникам на тестирование на COVID-19. Работники учреждения представляют в бухгалтерию чеки и другие документы, подтверждающие несение расходов на тестирование.

Необходимо ли удерживать НДФЛ и начислять страховые взносы на возмещаемые суммы? Есть ли постановления Кабинета Министров Республики Татарстан либо другие законодательные акты, регламентирующие необходимость проведения тестирования сотрудников, и по осуществлению расходов на профилактику коронавирусной инфекции?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции:

1. В данном случае имеются предпосылки для того, чтобы не облагать суммы возмещения НДФЛ. Подробно об основаниях необложения сказано в соответствующем разделе ответа.
2. Не начислять страховые взносы достаточно рискованно, поскольку рассматриваемые суммы прямо не предусмотрены НК РФ как не подлежащие обложению страховыми взносами. Более подробно о страховых взносах смотрите ниже (в соответствующем разделе ответа).

Обоснование позиции:

НДФЛ

1. Полагаем, что избежать обложения НДФЛ рассматриваемых выплат возможно, в частности, если обязанность работодателя тестировать работников на COVID-19 предусмотрена законом. На основании п. 1 ст. 210 НК РФ при определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло.

При этом в силу п. 1 ст. 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главой 23 НК РФ.

По нашему мнению, в том случае, когда необходимость прохождения работниками обязательного тестирования на COVID-19 за счет средств работодателя обусловлена требованиями законодательства, суммы оплаты организацией за тесты физических лиц (возмещения понесенных ими расходов) не могут быть признаны экономической выгодой (доходом) налогоплательщиков. Соответственно, объект обложения НДФЛ (ст. 209 НК РФ) в таком случае отсутствует и НДФЛ платить не нужно (п. 1 ст. 38 НК РФ).

Подобные выводы делались специалистами Минфина России в отношении возмещаемых организацией работникам сумм расходов по оплате медицинских осмотров, проведение которых предусмотрено трудовым законодательством (смотрите, например, письма Минфина России от 01.11.2019 № 03-04-05/84588, от 11.10.2019 № 03-04-05/78205, от 03.09.2019 № 03-04-06/67602, ФНС России от 27.01.2020 № БС-4-11/1082@). Поскольку официальных разъяснений по вопросу обложения НДФЛ рассматриваемых выплат пока еще нет, на наш взгляд, по аналогии можно воспользоваться разъяснениями, содержащимися в приведенных письмах.

На федеральном уровне обязанность тестирования работников на коронавирус установлена только для медицинских организаций и учреждений постоянного пребывания (пп. 1.5 п. 1 постановления Главного государственного санитарного врача РФ от 30.03.2020 № 9).

На федеральном уровне обязанность тестирования работников на коронавирус установлена только для медицинских организаций и учреждений постоянного пребывания

Вместе с тем обязательное проведение организациями исследований на предмет наличия новой коронавирусной инфекции в отношении работников может быть предусмотрено региональными законодательными актами.

Постановлением Кабинета Министров Республики Татарстан от 19.03.2020 № 208 «О мерах по предотвращению распространения в Республике Татарстан новой коронавирусной инфекции» установлены Требования к организации деятельности организаций, индивидуальных предпринимателей, а также граждан, применяющих специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход» (далее – Требования).

Требования не предусматривают проведение работодателями обязательного тестирования сотрудников на COVID-19 (иммунитет к коронавирусу). Поэтому полагаем, что при возмещении Учреждением сотрудникам стоимости таких исследований (тестов) обосновать отсутствие экономической выгоды у работников, сославшись на этот документ, будет затруднительно.

Однако заметим, что пп. 13 п. 1 Требования предписано принять необходимые меры по профилактике коронавирусной инфекции среди работников. В чем заключаются такие меры, в Требованиях не сказано. На наш взгляд, если в учреждении будет издан приказ, обязывающий работников в рамках мер по профилактике коронавирусной инфекции пройти тестирование на коронавирус, это может свидетельствовать о том, что такое исследование произведено прежде всего в интересах организации. Подобные выводы в ряде ситуаций (не касающихся коронавирусной инфекции) представлены, в частности, в письмах Минфина России от 11.01.2018 № 03-04-06/570, от 14.11.2017 № 03-04-05/74954, от 31.10.2017 № 03-04-06/71534 (п. 1), от 10.05.2017 № 03-04-05/28179, от 06.12.2010 № 03-04-06/9-289. В письмах сказано, что, поскольку произведенное возмещение производится организацией в своих интересах, это свидетельствует об отсутствии преобладающего интереса работника и, соответственно, об отсутствии личного дохода, подлежащего налогообложению на основании ст. 210 НК РФ.

Иными словами, для целей решения вопроса о возникновении у сотрудника экономической выгоды – дохода, облагаемого НДФЛ, необходимо различать, в чьих интересах (организации или физического

лица) оказываются те или иные услуги (выполняются работы) (смотрите также письма Минфина России от 20.03.2017 № 03-04-06/15815, от 23.05.2016 № 03-04-06/29397, от 13.10.2010 № 03-03-06/2/178). Причем, по мнению финансовых органов, определение того, насколько в каждом случае оплата организацией за налогоплательщика товаров (работ, услуг) или имущественных прав осуществляется в его интересах или приводит к возникновению у него экономической выгоды, относится к анализу конкретной хозяйственной ситуации.

2. В то же время в данной ситуации, на наш взгляд, имеются предпосылки для применения п. 10 ст. 217 НК РФ, согласно которому освобождаются от обложения НДФЛ доходы в виде сумм, уплаченных работодателями за оказание медицинских услуг своим работникам, оставшиеся в распоряжении работодателей после уплаты налога на прибыль организаций.

Такие доходы освобождаются от налогообложения в случае безличной оплаты работодателями медицинским организациям расходов на оказание медицинских услуг налогоплательщику, а также в случае выдачи физическому лицу наличных денежных средств, предназначенных на эти цели, или зачисления средств, предназначенных на эти цели, на счет налогоплательщика в банке.

Отметим, что молекулярно-биологическое исследование на коронавирусы поименовано в номенклатуре медицинских услуг (утверждена приказом Министерства здравоохранения РФ от 13.10.2017 № 804н).

При этом контролирующие органы обращают внимание, что одним из основных условий для применения п. 10 ст. 217 НК РФ является наличие у организации прибыли. При этом средства, необходимые для оплаты медицинских услуг (лечения), должны формироваться из средств, оставшихся после уплаты налога на прибыль. В случае возмещения работодателем медицинских услуг своим работникам за счет иных средств суммы указанного возмещения не подпадают под действие п. 10 ст. 217 НК РФ и подлежат обложению НДФЛ в установленном порядке (смотрите, например, письма Минфина России от 25.11.2019 № 03-04-06/91984, от 24.01.2019 № 03-04-05/3804, от 21.08.2018 № 03-04-06/59126, Энциклопедию решений. Учет оплаты работодателем медицинских услуг за работников и

Для целей решения вопроса о возникновении у сотрудника экономической выгоды – дохода, облагаемого НДФЛ, необходимо различать, в чьих интересах (организации или физического лица) оказываются те или иные услуги



членов их семей; Энциклопедию решений. НДФЛ с оплаты работодателями за медицинское обслуживание (лечение) физлиц).

Из вышеизложенного можно сделать заключение, что при возмещении Учреждением работникам расходов на проведение теста на COVID-19 за счет средств, оставшихся после уплаты налога на прибыль, Учреждение вправе не облагать данные суммы НДФЛ.

Кроме того, обратим внимание на разъяснения, данные специалистами Минфина России для госучреждений.

Если сметой государственного учреждения предусмотрены расходы на оказание медицинских услуг своим работникам, критерий «уплаты налога на прибыль», установленный п. 10 ст. 217 НК РФ, не применяется, и указанные суммы оплаты медицинских услуг, произведенной за счет средств бюджетов бюджетной системы РФ, не подлежат обложению НДФЛ (смотрите письма Минфина России от 15.10.2014 № 03-04-05/51814, от 11.06.2014 № 03-04-06/28254, от 08.04.2014 № 03-04-05/15884).

Однако следует учитывать, что официальные разъяснения уполномоченных органов по вопросу обложения НДФЛ именно выплат, связанных с тестированием на наличие коронавируса, на данный момент отсутствуют. Поэтому во избежание споров с налоговым органом рекомендуем обратиться за письменными разъяснениями в налоговый орган по месту учета организации или Минфин России (пп.п. 1, 2 п. 1 ст. 21, пп. 4 п. 1 ст. 32, п. 3 ст. 34.2 НК РФ).

Если работодатель организует проведение обязательных медицинских осмотров своих работников, что является его обязанностью по закону и не связано с выплатами работникам, то такие расходы организации не признаются объектом обложения страховыми взносами

3. Возместить работнику понесенные им расходы на тестирование можно и по-другому.

Согласно п. 28 ст. 217 НК РФ не подлежат обложению НДФЛ доходы, не превышающие 4000 рублей за налоговый период, в виде сумм материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам. Такие доходы освобождаются от налогообложения независимо от основания выплаты материальной помощи, а также независимо от источников ее выплаты.

Поэтому, если Учреждение выплатит сумму, потраченную работником на проведение теста, оформив такую выплату как материальную помощь, НДФЛ платить не придется. Против такого варианта не возражают и специалисты Минфина России (смотрите письмо от 03.12.2018 № 03-04-05/87037).

Страховые взносы

В соответствии с п. 1 ст. 421 НК РФ база для исчисления страховых взносов определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных п. 1 ст. 420 НК РФ, начисленных плательщиками страховых взносов за расчетный период в пользу физических лиц, за исключением сумм, указанных в ст. 422 НК РФ.

По вопросу обложения страховыми взносами сумм возмещения работодателем затрат работников на прохождение обязательных медицинских осмотров специалисты финансового и налогового ведомств разъясняют, что в случае, если работодатель организует проведение обязательных медицинских осмотров своих работников, что является его обязанностью по закону и не связано с выплатами работникам, то такие расходы организации не признаются объектом обложения страховыми взносами.

В противном случае, если организацией компенсируются работникам суммы их расходов по прохождению ими самостоятельно обязательных медицинских осмотров, такие суммы компенсации облагаются страховыми взносами в установленном порядке (смотрите письма ФНС России от 27.01.2020 № БС-4-11/1082@, от 24.12.2019 № БС-3-11/10931@, от 03.09.2018 № БС-4-11/16963@, Минфина России от 04.07.2019 № 03-15-06/49359, от 08.02.2018 № 03-15-06/7527).



По аналогии считаем возможным использовать данные разъяснения для случая, когда прохождение работниками обязательного тестирования на COVID-19 за счет средств работодателя предусмотрено законодательством (в том числе региональным). То есть объекта обложения страховыми взносами не будет в том случае, если работодатель оплачивает обязательное тестирование работников непосредственно организации, проводящей тестирование. В таком случае можно полагать, что если во исполнение пп. 13 п. 1 Требований считать прохождение тестов на коронавирусной инфекции, то если работодатель обязует работников пройти тестирование, то оплата тестирования не признается объектом обложения страховыми взносами, если тестирование медицинской организации оплачивает работодатель.

Попытка же использовать в отношении страховых взносов логику, аналогичную приведенной нами в разделе НДФЛ, основанную на отсутствии в ряде случаев интересов работника, на наш взгляд, рискованна. Так, признавая наличие исключительного интереса работодателя, позволяющего не облагать суммы возмещения работникам расходов на прохождение медосмотра НДФЛ, налоговая служба и Минфин России сообщают о необходимости обложения суммы возмещения такому работнику расходов на самостоятельно пройденный медосмотр страховыми взносами в общеустановленном порядке. При этом приведено такое обоснование – суммы возмещения расходов работников на медосмотр в ст. 422 НК РФ не поименованы. Подобная логика может быть применена и в данном случае, что видно из сопоставления разъяснений по НДФЛ и страховым взносам письма ФНС России от 27.01.2020 № БС-4-11/1082@, а также п.п. 1 и 2 письма Минфина России от 24.01.2019 № 03-15-06/3786.

Если же законодательство (в том числе региональное) не обязывает работодателей проводить в отношении работников исследования на предмет наличия новой коронавирусной инфекции, считаем, что на суммы компенсации работникам расходов по прохождению ими таких исследований самостоятельно страховые взносы

целесообразно начислить, если спор с налоговым органом не входит в планы организации (поскольку такие суммы прямо не предусмотрены ст. 422 НК РФ как не подлежащие обложению страховыми взносами). Смотрите также Энциклопедию решений. Компенсационные и иные выплаты: НДФЛ и страховые взносы (для бюджетной сферы); Возмещение работникам стоимости медосмотров страховыми взносами не облагается (обзор подготовлен экспертами компании ГАРАНТ, 2020 г.).

В то же время обратим внимание, что на основании пп. 11 п. 1 ст. 422 НК РФ суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, не превышающие 4000 рублей на одного работника за календарный год, не подлежат обложению страховыми взносами.

Приведенную логику и аргументы считаем возможным распространить и на страховые взносы от несчастных случаев и профзаболеваний, учитывая, что объекты обложения страховыми взносами и база для их начисления в целом совпадают (ст. 20.1, ст. 20.2 Закона № 125-ФЗ).

К сведению

Минтруд предлагает возмещать работодателям расходы на противодействие распространению коронавирусной инфекции. Соответствующий проект приказа подготовлен и согласован с отраслевыми ведомствами. В случае его утверждения работодатели смогут получить компенсацию таких расходов из средств ФСС. Размер компенсации не может превышать сумму 20% страховых отчислений предприятия за 2019 год.

«Расходы на закупку масок, перчаток, термометров для бесконтактного измерения температуры, установку в помещениях санитайзеров, проведение тестов на коронавирус работодатели смогут возместить за счет средств страховых взносов. Расширение перечня мероприятий, подлежащих финансированию за счет страховых взносов, поможет предприятиям при возобновлении работы обеспечить защиту здоровья сотрудников», – сказал министр труда и социальной защиты РФ Антон Котяков (смотрите Информацию Министерства труда и социальной защиты РФ от 29.05.2020).

Объекта обложения страховыми взносами не будет, если работодатель оплачивает обязательное тестирование работников непосредственно организации, проводящей тестирование



И.В. Башкирова, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ,
профессиональный бухгалтер

Вычет НДС, исчисленный лизингодателем с предоплаты

Предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя. Авансовый платеж произведен в декабре 2019 года в соответствии с условиями договора. Счет-фактуру на сумму полученной предоплаты лизингодатель оформил также в декабре 2019 года. Однако лизингополучатель получил авансовый счет-фактуру только 22 января 2020 года.

Как возместить НДС с авансовых платежей по лизингу? Какие условия должны быть соблюдены? В какие сроки следует возместить НДС, уплаченный поставщику с авансового платежа? Если у организации есть счет-фактура на аванс за декабрь 2019 г., можно ли предъявить НДС по этому счету-фактуре к возмещению в 1 квартале 2020 года? Какие негативные последствия могут ожидать организацию, если она предъявит НДС к возмещению?

Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу:

В сложившейся ситуации лизингополучатель вправе в 1 квартале 2020 года принять к вычету сумму НДС, исчисленную лизингодателем с предоплаты в декабре 2019 года, на основании счета-фактуры, полученного 22 января 2020 года.

Обоснование вывода:

Согласно п. 1 ст. 171 НК РФ налогоплательщики имеют право уменьшить общую сумму НДС, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ, на установленные ст. 171 НК РФ налоговые вычеты.

Лизингополучатель на основании п. 12 ст. 171, п. 9 ст. 172 НК РФ вправе принять к вычету предъявленную лизингодателем сумму НДС, исчисленную с предоплаты. Вычет производится на основании «авансового» счета-фактуры лизингодателя, документов, подтверждающих фактическое перечисление сумм частичной оплаты, договора, предусматривающего перечисление предоплаты лизинговых платежей.

С 1 января 2015 года налоговые вычеты, предусмотренные п. 2 ст. 171 НК РФ, могут быть заявлены в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия на учет приобретенных налогоплательщиком на территории РФ товаров (работ, услуг), имущественных прав (абзац первый п. 1.1 ст. 172 НК РФ, п. 6 ст.

2, часть 1 ст. 4 Федерального закона от 29.11.2014 № 382-ФЗ).

Из буквального прочтения названной нормы следует, что перенос налогового вычета на последующие три года правомерен только в отношении вычетов, предусмотренных п. 2 ст. 171 НК РФ.

Что касается иных вычетов НДС (например, исчисленного с сумм оплаты, предварительной оплаты; предъявленного продавцом товаров (работ, услуг) в отношении сумм оплаты, частичной оплаты; уплаченного в качестве налогового агента и др.), то право заявлять их в течение трех лет НК РФ не установлено.

В связи с этим такие вычеты следует осуществлять в том налоговом периоде, в котором у налогоплательщика выполнены соответствующие условия, предусмотренные ст.ст. 171 и 172 НК РФ.

В данной ситуации авансовый платеж произведен в декабре 2019 года в соответствии с условиями договора.



Применение вычета НДС по перечисленному продавцу авансу является правом, а не обязанностью покупателя

Счет-фактуру на сумму полученной предоплаты лизингодатель оформил также в декабре 2019 года. Однако лизингополучатель получил авансовый счет-фактуру только 22 января 2020 года.

Заметим, что из абзаца второго п. 1.1 ст. 172 НК РФ следует, что если счет-фактура получен после окончания налогового периода, в котором товары (работы, услуги), имущественные права приняты на учет, но до срока подачи декларации (не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом), то сумма НДС к вычету может быть предъявлена в этой декларации (письмо Минфина России от 19.10.2015 № 03-07-11/59682).

При этом данная норма (как и право заявить налоговые вычеты в пределах трех лет) относится к вычетам, предусмотренным п. 2 ст. 171 НК РФ.

То есть на вычет суммы НДС, исчисленной с суммы предварительной оплаты, названная норма также не распространяется (письмо Минфина России от 24.03.2017 № 03-07-09/17203).

Следовательно, в сложившейся ситуации лизингополучатель вправе предъявить НДС с авансового платежа к вычету в том налоговом периоде, в котором выполняются все условия необходимые для вычета, одним из которых является наличие счета-фактуры.

Таким образом, в данной ситуации лизингополучатель вправе предъявить к вычету сумму НДС, исчисленного с предварительной оплаты, по счету-фактуре, выписанному лизингодателем в декабре 2019 года, в связи с тем, что лизингополучатель получил счет-фактуру только в январе 2020 года.

Специалисты финансового ведомства также разъясняют, что в случае если счет-фактура в отношении сумм предварительной оплаты (частичной оплаты) выставлен продавцом в одном налоговом периоде, а получен покупателем в следующем налоговом периоде, то вычет суммы налога следует производить в том налоговом периоде, в котором счет-фактура фактически получен (письма Минфина России от 16.04.2019 № 03-07-09/27004, от 09.04.2015 № 03-07-11/20290).

Обратите внимание, что в ходе проверки правильности исчисления и уплаты НДС от организации могут потребовать документально подтвердить поступление авансового счета-фактуры в налоговом периоде, следующем за периодом его выставления. Если этого не сделать, вычет по такому счету-фактуре в



соответствующем налоговом периоде может быть признан неправомерным.

Вопрос об организации документооборота, подтверждающего дату получения счетов-фактур, НК РФ не регулирует (письмо Минфина России от 16.04.2019 № 03-07-09/27004). Поэтому считаем, что организация вправе самостоятельно разработать и утвердить такой порядок.

При этом, по мнению контролирующих ведомств, документами, подтверждающими фактическую дату получения счета-фактуры, могут являться:

- конверт с проставленным на нем штемпелем почтового отделения, через который получен счет-фактура;
- квитанция курьера;
- запись в журнале регистрации входящей корреспонденции (письмо УФНС России по г. Москве от 03.08.2009 № 16-15/79275).

К сведению

Применение вычета НДС по перечисленному продавцу авансу является правом, а не обязанностью покупателя.

Если лизингополучатель воспользовался правом на вычет НДС с предоплаты, ему следует учитывать, что принятые к вычету при перечислении предоплаты суммы НДС подлежат восстановлению. Восстановление сумм налога производится в том налоговом периоде, в котором суммы НДС по оказанным услугам финансовой аренды (лизинга) подлежат вычету в порядке, установленном главой 21 НК РФ (то есть в периоде, когда предоплаченная услуга оказана).

Суммы НДС, принятые к вычету в отношении предоплаты, подлежат восстановлению в размере налога, принятого к вычету по оказанным услугам, в оплату которых подлежат зачету суммы ранее перечисленной предоплаты согласно условиям договора (пп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ, письмо Минфина России от 28.11.2014 № 03-07-11/60891).

Лизингополучатель вправе предъявить НДС с авансового платежа к вычету в том налоговом периоде, в котором выполняются все условия необходимые для вычета, одним из которых является наличие счета-фактуры

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

ФСБУ 5/2019: Оценка запасов, полученных обществом в счет вклада в уставный капитал

Согласно п. 8 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н, фактическая себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. Аналогичная норма о порядке определения стоимости основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений содержится в положениях по бухгалтерскому учету этих видов активов (п.9 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, п.11 Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденного Приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н, п.14 Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденного Приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н).

С отчетности за 2021 год, то есть, по сути, с 1 января 2021 года обязательным для применения становится новый Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденный Приказом Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 180н. Этот стандарт не содержит положений о порядке определения стоимости запасов, полученных акционерным обществом или обществом с ограниченной ответственностью, говоря языком корпоративного законодательства, в оплату собственных долевых инструментов (акций, долей), или, используя прежнюю терминологию ПБУ, – внесенных в счет вклада в уставный капитал. Поэтому необходимо понять, какими нормами ФСБУ 5/2019 данный порядок регулируется. А, если выяснится, что способ учета данного факта хозяйственной жизни не установлен, то организации надлежит самостоятельно разработать соответствующий способ учета в порядке, определенном п.71 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н.

Идентичная ситуация с отсутствием порядка оценки стоимости активов,

полученных в качестве вклада в уставный капитал имеет место в ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения проект Приказа Минфина России» об утверждении которого размещен на портале regulation.gov.ru, ID проекта: 04/15/07-20/00105977.

При оплате обществу акций или долей или увеличения их номинальной стоимости неденежными средствами стоимость вносимого имущества должна оцениваться независимым оценщиком (для ООО, если указанная номинальная стоимость превышает двадцать тысяч рублей), и оценка имущества обществом не может быть выше оценки, произведенной независимым оценщиком (п. 3 ст. 34 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», п. 2 ст. 15 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», далее – соответственно Закон 208-ФЗ, Закон 14-ФЗ).

При этом согласно позиции Президиума ВАС если в соответствии с законом или иным нормативным актом для сторон сделки, государственного органа, должностного лица, органов управления юридического лица предусмотрено обязательность величины стоимости



А.М. Рабинович

объекта оценки, указанной независимым оценщиком (в том числе когда законом или иным нормативным актом установлено, что объект не может быть оценен ниже или выше стоимости, названной в отчете независимого оценщика), то в случае совершения сделки (издания государственным органом акта, принятия должностным лицом или органом управления юридического лица решения) по цене, не соответствующей стоимости, приведенной в отчете независимого оценщика, такие сделка и акт государственного органа должны признаваться судом недействительными, решение должностного лица – незаконным, решение органа юридического лица – не имеющим юридической силы (п. 3 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 30.05.2005 № 92 «О рассмотрении арбитражными судами дел об оспаривании оценки имущества, произведенной независимым оценщиком»).

И на эту позицию обращает внимание Минфин России, отвечая на вопрос об оценке обществом имущества, полученного в качестве вклада в уставный капитал (письмо Минфина России от 13.02.2009 № 03-05-05-01/10).

Таким образом, поскольку на сегодня оценка имущества, полученного обществом в оплату вклада в уставный капитал, в том числе являющегося для получающего общества с бухгалтерской точки зрения материально-производственными запасами, должна производиться точно по стоимости, указанной обязательно привлекаемым независимым оценщиком, то, по сути, речь идет об оценке этого имущества по рыночной стоимости.

Согласно п.9 ФСБУ 5/2019 при приобретении и получении запасов они признаются в бухгалтерском учете по фактической себестоимости. В зависимости от конкретных ситуаций применяются несколько разновидностей (особенностей) этой оценки, из которых потенциально применимыми и к запасам, внесенным в уставный капитал, могут быть три следующих способа:

- стоимости фактических затрат, которыми считается выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) ее обязательств, связанных с приобретением (созданием) запасов. К возникновению (увеличению) обязательств организации приравнивается увеличение капитала организации вследствие выпуска

собственных долевых инструментов (эмиссия акций, увеличения уставного (складочного) капитала, уставного (паевого) фонда), безвозмездного получения имущества от акционеров, собственников, участников, учредителей организации (в том числе вследствие передачи государственного или муниципального имущества унитарному предприятию), а также увеличение целевого финансирования некоммерческой организации вследствие получения ею имущества в качестве целевого финансирования (п.10 ФСБУ 5/2019);

- по справедливой стоимости передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг в случае приобретения запасов по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами (при невозможности определения справедливой стоимости передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг берется справедливая стоимость приобретаемых запасов, при невозможности и ее определения, полученные запасы оцениваются по балансовой стоимости передаваемых активов, фактических затрат, понесенные на выполнение работ, оказание услуг) (п.14 ФСБУ 5/2019).

- по справедливой стоимости запасов, применяемой при оценке запасов, которые организация получает безвозмездно (п.15 ФСБУ 5/2019).

Идентичные положения сформулированы в п.9, 13, 14 подлежащего скорому утверждению ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения».

При этом очевидно, что при оценке внесенных в уставный капитал запасов как полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, они будут оценены по справедливой стоимости, имея в виду принятие их к учету по стоимости, оцененной учредителями по рыночной стоимости в соответствии с данными обязательной независимой оценки.

Проанализируем под какую из этих ситуаций может быть подведено получение хозяйственным обществом имущества в оплату его долевых инструментов.

Внесенные в уставный капитал запасы не могут считаться безвозмездно полученными, поскольку общество предоставляет вносителю имеющие стоимостную оценку имущественные и неимущественные права требования к

На первый взгляд в ФСБУ 5/2019 не установлен порядок оценки запасов, полученных в качестве вклада в уставный капитал

себе, удостоверенные «выданными» ему акциями или долями; из имущественных прав главными являются право на получение определенной части прибыли, заработанной обществом, и определенной части его имущества в случае ликвидации общества. Как указано в подп.10 п.1 ст.2 Федерального закона от 20.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» (далее – Закон 39-ФЗ) акция закрепляет права ее владельца (акционера) на получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении акционерным обществом и на часть имущества, остающегося после его ликвидации, то же самое можно сказать и о долях в уставном капитале ООО.

Таким образом, можно сказать, что с точки зрения общегражданского и корпоративного законодательства, в которых нет пассива баланса, разделенного на обязательство и капитал, увеличение капитала организации вследствие выпуска собственных долевых инструментов (эмиссия акций, увеличения уставного (складочного) капитала, уставного (паевого) фонда) – это реальное увеличение обязательств организации (в данном случае – перед ее собственниками), а не нечто, лишь приравненное к нему, как сказано для целей бухгалтерского учета в п.10 ФСБУ 5/2019.

Не безвозмездный характер получения хозяйственным обществом имущества, вносимого в уставный капитал, подтверждается указанием на то, что вклады в имущество акционерного общества, не увеличивающие уставный капитал и не изменяющие номинальную стоимость акций, то есть при котором акционеры не получают новых акций или акций увеличенной номинальной стоимости осуществляется на безвозмездной основе (п.1 ст.32.2 Закона 208-ФЗ).

То есть имеет место прямое противопоставление вклада в имущество, когда общество получает имущество безвозмездно, вкладу в уставный капитал, при которой полученное обществом имущество является оплатой акций или их увеличенной номинальной стоимости.

То же самое можно сказать и об отличии вкладов в имущество ООО от вкладов в его уставный капитал: отсутствие в ст.27 Закона 14-ФЗ, посвященной вкладам в имущество, указания на их безвозмездный характер не изменяет этого характера, что и учитывается при оценке полученного имущества, всегда оцениваемого для целей бухгалтерского учета по рыночной стоимости.

Если говорить о судебной практике, то с конца 1990-х годов ВАС РФ стал указывать, что, при назначении платежа «взнос в уставный фонд» собственник не имел намерения передать свое имущество «безвозмездно», что «отношения по формированию уставного капитала носят возмездный характер» (постановления Президиума ВАС РФ от 25.08.1998 № 1355/98 от 08.08.2000 № 1248/00), этой же позиции придерживался он и в дальнейшем (определения ВАС РФ от 26.06.2007 № 7569/07 от 25.02.2011 № ВАС-974/11).

В Обзоре судебной практики ВС РФ за январь – июль 2014 г., утвержденном Президиумом ВС РФ 01.09.2014, в п.1 раздела «Практика применения законодательства о праве собственности», указывается, что при внесении доли в праве общей собственности в уставный капитал хозяйственного общества имеет место встречное представление (то есть вносимое имущество получено не безвозмездно – прим. А.Р). При описании позиций нижестоящих судов и участников спора ВС РФ оставляет без комментариев как противопоставление внесения имущества в уставный капитал его безвозмездной передаче, так и противоположные формулировки (отказные определения судей ВС РФ от 03.10.2018 № 304-КГ18-15418 от 14.07.2020 № 305-ЭС19-24480).

Также не могут считаться внесенные в уставный капитал запасы полученными по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, то есть по договору мены, при которых имуществом, которое общество передает в обмен на запасы, являются его акции или доли.

Запасы, внесенные в уставный капитал, не являются полученными безвозмездно, что подтверждается корпоративным законодательством и арбитражной практикой



Согласно ст.567 ГК РФ по договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой. К договору мены применяются соответственно правила о купле-продаже (глава 30), если это не противоречит правилам настоящей главы и существу мены. При этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен.

Передать в собственность другой стороне договора мены как покупателю можно только то, на что право собственности есть у передающей стороны как продавца. Право собственности хозяйственного общества на находящиеся у него (не преданные акционеру или участнику) собственные акции или доли не существует, потому что в силу совпадения должника (общества по удостоверяемым акциями или долями правам требования к нему) и кредитора (общества «на руках» у которого находятся удостоверяющие эти требования акции или доли) удостоверенные данными акциями или долями права требования прекращаются (ст.413 ГК РФ). Следовательно, нет того единственного квалифицирующего (онтологического, как сказали бы философы, а, проще говоря, «бытийного») признака, который делает акции или доли существующими.

Поэтому перешедшие к хозяйственному обществу по тому или иному основанию его собственные акции или доли не предоставляют право голоса, не учитываются при распределении дивидендов и имущества общества при его ликвидации, а в случае нахождения их у общества более года должны быть погашены с соответствующим уменьшением уставного капитала (п.4.1 ст.17, п.3 ст.72, п.6 ст.76 Закона 208-ФЗ, п.1, 5 ст.24 Закона 14-ФЗ).

Можно также обратить внимание на то, что согласно действующей редакции Закона 39-ФЗ переход прав на ценные бумаги происходит только при обращении ценных бумаг, то есть при совершении сделок с ними на вторичном рынке ценных бумаг, тогда как при размещении ценных бумаг, под которым понимается отчуждение ценных бумаг первым владельцам такой переход отсутствует (п.14, 16 ст.2 Закона 39-ФЗ). Причем до 1 января 2020 года применительно к обращению ценных бумаг говорилось о переходе не просто прав, а

именно прав собственности на ценные бумаги, которого, еще раз подчеркнем нет при отчуждении ценных бумаг их первым владельцам, в том числе акций, оплачиваемых неденежным имуществом, в том числе являющимся с бухгалтерской точки зрения для общества – получателя запасами.

А изъятие из определения обращения ценных бумаг указания на переход именно права собственности было обусловлено необходимостью привести данное определение в соответствие с изменившимся гражданско-правовым статусом бездокументарных ценных бумаг (которыми согласно п.2 ст.16.1 Закона 39-ФЗ только и могут быть акции как эмиссионные ценные бумаги) – переводом их в ст.128 ГК РФ с 1 октября 2019 года в статус имущественных прав, право собственности на которые, являющееся вещным правом, невозможно (п.2 ст.1, п.1 ст.4 Федерального закона от 18.03.2019 № 34-ФЗ «О внесении изменений в части первую, вторую и статью 1124 части третьей Гражданского кодекса Российской Федерации»).

Что касается судебной практики, то, например, в Обзоре судебной практики ВС РФ за январь – июль 2014 г., утвержденном Президиумом ВС РФ 01.09.2014, указывается, что внесение доли в праве общей собственности в уставный капитал хозяйственного общества по своей правовой природе отличается от договора купли-продажи, а также от договора мены такого имущества, поскольку в первом случае приобретает статус участника такого общества с правами и обязанностями, предусмотренными законом и учредительными документами общества, таким образом, при внесении доли в уставный капитал общества отсутствует покупатель как сторона по договору купли-продажи (мены) (п.1 раздела «Практика применения законодательства о праве собственности»).

Сходным образом, в Определении ВАС РФ от 22.04.2009 № 4397/09 по делу ЗАО «Старопановские строительные материалы и конструкции» (далее ЗАО-1) отмечено что не имеется оснований считать передачу ОАО акций ЗАО-1 в уставный капитал ЗАО-2 договором мены или купли-продажи, поскольку спорные акции перешли в собственность ЗАО-2 в порядке исполнения решения ОАО об учреждении ЗАО-2.

Различаются внесение активов в уставный капитал, передача их по договору

Запасы, внесенные в уставный капитал, не являются полученными по договору мены, что подтверждается корпоративным законодательством и арбитражной практикой

мена и безвозмездно и в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету: так, в п.29 ПБУ 6/01 сказано, что выбытие объекта основных средств имеет место, в частности в случае передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд; передачи по договору мены, дарения.

При этом, как представляется, невозможность считать внесенное в уставный капитал имущество, полученным по договору мены, не может быть отменена использованием этой конструкции, например, в письме Минфина России про НДС от 13.09.2011 № 03-04-05/4-657 или при воспроизведении позиции сторон в некоторых судебных актах (постановления Президиума ВАС РФ от 30.09.2008 № 8356/08 по делу компании Hacienda Investments Limited и ЗАО «Аэровокзальный комплекс «Домодедово» и АС ЗСО от 14.07.2016 № А46-11035/2015 по делу АО «Транснефть-Западная Сибирь») и даже в ст.25.1 Федерального закона от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности», а на основе этого – в документах Банка России.

Что же остается, если запасы, полученные при внесении их в уставный капитал, не могут оцениваться в порядке, установленном для безвозмездно полученных запасов и полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами? Остается оценка этих запасов по фактическим затратам в размере приравненных к возникновению (увеличению) обязательств организации увеличение ее капитала вследствие выпуска собственных долевых инструментов (эмиссия акций, увеличения уставного (складочного) капитала, уставного (паевого) фонда) (п.10 ФСБУ 5/2019). Это приравнивание опирается на основанную на реальных гражданско-правовых и корпоративных отношениях бухгалтерскую концепцию капитала как формы обязательств организации перед ее собственниками (официальные следы этой концепции см., например, в п.33 Методических рекомендаций по ведению бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах, утвержденной утратившим силу Приказом Минсельхоза России от 20.01.2005 № 6, представлена она и в профессиональной, в том числе юридической литературе).

И что же это за оценка, если иметь в виду применяемые в действующих ПБУ и в МСФО виды оценок.

Согласно п.1 ст.25 Закона 208-ФЗ и п.1 ст.14 Закона 14-ФЗ уставный капитал акционерного общества составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами, а уставный капитал общества с ограниченной ответственностью – из номинальной стоимости долей его участников. В общем и самом простом случае сумма номинальных стоимостей акций или долей, удостоверяющих сумму потенциальных обязательств хозяйственного общества перед его собственниками, равна сумме полученных в их оплату от акционеров или участников денежных средств.

При оплате акций и долей имуществом в неденежной форме обязательной, как уже было отмечено, является независимая оценка его рыночной стоимости, по которой оно будет оценено и учредителями. То есть, чтобы исключить возможность неравной оценки вкладов акционеров или участников, а, значит и из долей в уставном капитале, законодателем моделируется ситуация, как будто бы сначала собственник имущества, планируемого к внесению в уставный капитал, продал его по рыночной стоимости, а потом внес в уставный капитал полученные от продажи денежные средства.

Таким образом, сумма номинальных стоимостей акций или долей, которая должна быть предоставлена собственнику вносимого в уставный капитал имущества, определяя тем самым сумму потенциальных обязательств общества перед ним, равна рыночной стоимости данного имущества, и по этой же стоимости – текущей рыночной в формулировке действующих ПБУ, справедливой – в терминологии ФСБУ 5/2019 будет принято к бухгалтерскому учету.

То есть в итоге получена та же самая оценка, по которой оценивались бы полученные в качестве вклада в уставный капитал запасы при квалификации их как безвозмездно полученных или полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами. Ради чего же тогда весь сыр-бор с доказыванием, что такая квалификация неправомерна, если результат – одинаковый?

Запасы, внесенные в уставный капитал, на основании п.10 ФСБУ 5/2019 принимаются к учету по справедливой стоимости, установленной оценщиком и подтвержденной учредителями

Ради точности нормативного обоснования способа оценки в конкретной ситуации, которая (точность) имеет самостоятельное познавательное и практическое значение и ценность, ради того, чтобы способ оценки запасов, внесенных в уставный капитал, не считался не установленным ФСБУ и потому подлежащим самостоятельной разработке организаций в соответствии с порядком, определенным п.7.1 ПБУ 1/2008.

Дополнительно следует отметить, что оценка запасов по стоимости, равной сумме увеличения капитала или целевого финансирования организации, не во всех перечисленных в п.10 ФСБУ 5/2019 случаях, может быть использована непосредственно. Так, в этом пункте нет прямого ответа, на какую именно величину должен увеличиваться капитал коммерческой организации при безвозмездном получении запасов от акционеров, собственников, участников, учредителей организации (в том числе вследствие передачи государственного или муниципального имущества унитарному предприятию), а также при получении запасов некоммерческой организацией в качестве целевого финансирования. В обоих случаях, как и в случае внесения запасов в уставный капитал, оценка их будет производиться по справедливой стоимости,

но уже на основании не самого п.10, а п.15 ФСБУ 5/2019 как безвозмездно полученных.

Важно также, что согласно п.10, 15 ФСБУ 5/2019 по справедливой стоимости будут оцениваться и запасы, полученные унитарным предприятием от собственника сверх уставного фонда (а не в оценке, определенной передающей стороной (собственником (учредителем)), – по стоимости, отраженной в передаточных документах, которая может и отличаться от справедливой (п.24 ФСБУ для организаций государственного сектора «Запасы», утвержденного приказом Минфина России от 07.12.2018 № 256н).

Аналогичная ситуация складывается и с основными средствами, полученными унитарным предприятием от собственника сверх уставного фонда – см., с одной стороны, п. 14 подлежащего скорому утверждению ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», а с другой – п.24 для организаций государственного сектора «Основные средства», утвержденного приказом Минфина России от 31 декабря 2016 г. № 257н. Тем более по справедливой стоимости должны приниматься к учету финансовые вложения (доли, акции и другие ценные бумаги), полученные унитарным предприятием от собственника сверх уставного фонда. 

Согласно ФСБУ 25/2019 запасы, полученные унитарным предприятием от учредителя сверх уставного фонда оцениваются по справедливой стоимости

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

Обзор писем Минфина России

Об амортизации в целях налога на прибыль при проведении модернизации полностью самортизированного основного средства

Первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям (п. 2 ст. 257 НК РФ). Такой порядок распространяется также на случаи, когда основное средство полностью самортизировано. Следовательно, если основное средство полностью самортизировано и проведена его модернизация, первоначальная стоимость такого основного средства в целях налогового учета увеличивается на стоимость проведенной модернизации.

Если срок полезного использования в отношении такого основного средства налогоплательщиком не был увеличен в соответствии со ст. 258 НК РФ, стоимость произведенной модернизации амортизируется по тем нормам, которые были определены при введении этого основного средства в эксплуатацию.

Письмо Минфина России от 13.07.2020 № 03-03-06/1/60600



Об НДС при получении премии покупателем от продавца за выполнение определенных условий договора, в том числе за выполнение условий по выборке объема оказанных услуг

В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса РФ налоговая база по НДС увеличивается на суммы денежных средств, полученных в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров, работ, услуг. Денежные средства, не связанные с оплатой товаров, работ, услуг, подлежащих налогообложению НДС, в налоговую базу не включаются. В связи с этим премии, выплачиваемые продавцом покупателю за выполнение определенных условий договора, в том числе за выполнение условий по выборке объема оказанных услуг, в налоговую базу по НДС у покупателя не включаются.

В то же время необходимо иметь в виду, что, в случае если договор поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг содержит элементы других договоров, предусматривающих оказание покупателем продавцу каких-либо услуг, за которые продавцом выплачиваются премии (бонусы), налогообложение НДС этих услуг у покупателя производится в общеустановленном порядке.

Письмо Минфина России от 17.07.2020 № 03-07-11/62477

Об НДС при приобретении российской организацией услуг по проведению лекций у иностранного лица

Порядок определения места реализации услуг в целях применения НДС установлен ст. 148 Налогового кодекса РФ. Так, согласно подп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ место реализации работ (услуг) определяется по месту осуществления деятельности организации, выполняющей (оказывающей) работы (услуги), за исключением работ (услуг), предусмотренных подп. 1 – 4.1, 4.4 п. 1 ст. 148 НК РФ. Поскольку услуги по проведению лекций в подп. 1 – 4.1, 4.4 п. 1 ст. 148 НК РФ не указаны, то местом реализации таких услуг, оказываемых иностранным лицом, не признается территория Российской Федерации, а значит, такие услуги не подлежат налогообложению НДС в России. В связи с этим при приобретении российской организацией услуг по проведению лекций у иностранного лица обязанности по исчислению и уплате НДС в качестве налогового агента не возникает.

Письмо Минфина России от 22.07.2020 № 03-07-14/63998

Об учете невозмещаемых расходов в целях налога на прибыль

В соответствии с п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), понесенные налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и/или документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности, не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам, приравниваются к внереализационным расходам. Основание – п. 2 ст. 265 НК РФ.

Таким образом, налогоплательщик вправе учитывать понесенные им невозмещаемые расходы при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций при соответствии требованиям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ, и

При приобретении российской организацией услуг по проведению лекций у иностранного лица обязанности по исчислению и уплате НДС в качестве налогового агента не возникает

при условии, что такие расходы не перечислены в ст. 270 НК РФ.

Письмо Минфина России от 24.07.2020 № 03-03-06/1/65088

Об учете в целях налога на прибыль расходов на приобретение средств защиты, дезинфекцию помещений, проведение исследований на наличие коронавирусной инфекции и иммунитета к ней у работников

Затраты организации на приобретение средств индивидуальной и коллективной защиты, а также расходы на дезинфекцию помещений, расходы организации, направленные на предупреждение и предотвращение распространения новой коронавирусной инфекции, в том числе расходы на оплату услуг по проведению исследований на предмет наличия новой коронавирусной инфекции и иммунитета к ней у сотрудников, в целях обеспечения функционирования организации, могут быть отнесены к расходам, учитываемым при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Основание – ст. 264 НК РФ с учетом положений ст. 252 НК РФ.

Письмо Минфина России от 27.07.2020 № 03-03-06/1/65522

О документах, подтверждающих соответствие принципу основной цели сделки для целей применения льгот по международным договорам РФ об избежании двойного налогообложения

Принцип основной цели сделки предполагает отказ от предоставления налоговых льгот, предусмотренных в рамках международных договоров об избежании двойного налогообложения, если имеются основания полагать, что получение такой льготы было одной из основных целей какого-либо соглашения или сделки. Так следует из положений многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения от 24.11.2016. При этом необходимо уточнить, что налоговое законодательство РФ не содержит фиксированного перечня документов, подтверждающих соответствие принципу основной цели для целей применения льгот по международным договорам Российской Федерации об избежании двойного налогообложения. Отсутствие в Налоговом кодексе РФ упоминания о конкретных документах, свидетельствующих о соответствии принципу основной цели, подтверждают то, что законодатель не ограничивает налогоплательщиков каким-либо перечнем, отдавая предпочтение содержательной части полученной информации.

Для целей соответствия принципу основной цели налогоплательщиком могут быть представлены документы, содержащие в том числе информацию:

- о наличии и размере налоговой выгоды от применения международного договора, ожидаемой налогоплательщиком при совершении сделки (операции);
- о наличии и оценке коммерческой (деловой) выгоды, ожидаемой налогоплательщиком при совершении сделки (операции)
- о соотношении размера ожидаемой налоговой выгоды от применения льгот по международному договору и ожидаемой коммерческой (деловой) выгоды от совершения сделки (операции)
- документы, обосновывающие наличие резидентства в одном из Договаривающихся Государств, отражающие структуру собственности и изменения в ней, характер и объем деятельности в стране резидентства

Письмо Минфина России от 28.07.2020 № 03-08-05/65902



Отсутствие в Налоговом кодексе РФ упоминания о конкретных документах говорит о том, что законодатель не ограничивает налогоплательщиков каким-либо перечнем, отдавая предпочтение содержательной части полученной информации

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

Обзор писем ФНС России

Об НДФЛ и страховых взносах с сумм материальной помощи, выплачиваемой работникам организации

НДФЛ

Материальная помощь, оказываемая работодателем своим работникам, а также своим бывшим сотрудникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту, в размере, не превышающем 4 000 рублей за налоговый период, не подлежит обложению НДФЛ (п. 28 ст. 217 НК РФ).

Таким образом, если материальная помощь, выплачиваемая сотрудникам организации в целях их поддержки, составляет не более 4000 руб. за налоговый период, то исчислять НДФЛ с такой материальной помощи не нужно.

Страховые взносы

Перечень освобождаемых от обложения страховыми взносами сумм единовременной материальной помощи установлен подп. 3 п. 1 ст. 422 Налогового кодекса РФ. Он является исчерпывающим. В связи с этим суммы единовременной материальной помощи, оказываемой по иным основаниям, не перечисленным в подп. 3 п. 1 ст. 422 Налогового кодекса, подлежат обложению страховыми взносами в установленном порядке как выплаты в рамках трудовых отношений.

Если материальная помощь, оказываемая работодателем своим работникам, выплачивается в размере не превышающем 4 000 рублей на одного работника за расчетный период, то она не подлежит обложению страховыми взносами (подп. 11 п. 1 ст. 422 НК РФ).

Письмо ФНС России от 24.07.2020 № БС-4-11/11908@

Об уплате авансового платежа в отношении виноматериалов

В соответствии с п. 8 ст. 194 Налогового кодекса РФ организации, осуществляющие на территории Российской Федерации производство алкогольной продукции (за исключением вин, фруктовых вин, игристых вин (шампанских), виноматериалов, виноградного сула, фруктового сула, сидра, пуаре, медовухи, пива и напитков, изготавливаемых на основе пива, винных напитков, изготавливаемых без добавления ректифицированного этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, и/или спиртованных виноградного или иного фруктового сула, и/или винного дистиллята, и/или фруктового дистиллята) и/или подакцизной спиртосодержащей продукции, обязаны уплачивать в бюджет авансовый платеж акциза по алкогольной и/или спиртосодержащей продукции, если иное не предусмотрено данным пунктом.

В целях подп. 2 п. 1 ст. 181 Налогового кодекса РФ виноматериалы не признаются подакцизным товаром – спиртосодержащей продукцией.

На основании изложенного, организации, осуществляющие на территории Российской Федерации производство виноматериалов, не обязаны уплачивать в бюджет авансовый платеж акциза.

Письмо ФНС России от 04.08.2020 № СД-4-3/12484@

Об ответственности в случае передачи ККТ агенту для осуществления расчетов

В соответствии с п. 1 ст. 1.2 Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ контрольно-кассовая техника, включенная в реестр ККТ, применяется на территории Российской Федерации в обязательном порядке всеми организациями и индивидуальными предпринимателями при осуществлении ими расчетов, за исключением случаев, установленных законом № 54-ФЗ.

Организации, занимающиеся производством виноматериалов на территории РФ, не обязаны уплачивать в бюджет авансовый платеж акциза

Контрольно-кассовая техника применяется организациями или индивидуальными предпринимателями, которые непосредственно ведут расчеты с покупателем, а именно получают и выплачивают денежные средства наличными деньгами и/или в безналичном порядке за товары, работы, услуги.

По правилам п. 2 ст. 5 Федерального закона № 54-ФЗ пользователь контрольно-кассовой техники обязан исключать возможность несанкционированного доступа третьих лиц к контрольно-кассовой технике, ее фискальному накопителю, а также программным, программно-аппаратным средствам, находящимся в составе контрольно-кассовой техники.

Федеральный закон № 54-ФЗ не содержит положений, ограничивающих санкционированный доступ третьих лиц к кассе, в том числе передачу им кассы. При этом необходимо учитывать, что использование такой контрольно-кассовой техники третьим лицом, уполномоченным на ее применение, не освобождает саму организацию или индивидуального предпринимателя от установленных Федеральным законом № 54-ФЗ обязанностей и ответственности за их неисполнение.

Письмо ФНС России от 04.08.2020 № ВД-3-20/5634@

А.А.Родионов, налоговый эксперт

Обзор арбитражной практики: май – июль 2020

Нарушения субпродавца – не повод для отказа в вычете

Отсутствие ресурсов не доказывает фиктивность деятельности партнера. Ведь он мог привлечь соисполнителей. Но лучше взять копии договоров с соисполнителями или хотя бы письмо об их привлечении. Это поможет в возможных спорах с ИФНС

Инспекция ссылается на неуплату НДС контрагентами второго звена – теми, с кем сотрудничал поставщик налогоплательщика. Но налогоплательщик не знал о субпоставщиках, не мог влиять на их выбор, контролировать их. Очевидна его неосведомленность о чужих нарушениях. От покупателя зависит только выбор продавца. У него организация взяла налоговую и бухгалтерскую отчетность. Так фирма убедилась: партнер работает, начисляет налоги, располагает ресурсами для деятельности. Сбор такой информации показывает осмотрительность и добросовестность налогоплательщика. Ему нельзя отказать в вычете НДС – сообщил АС Московского округа (постановление от 07.07.20 № А40-142195/2018).

Вычет возможен и при мизерных налогах

Инспекция отказала в вычете НДС из-за обстоятельств, связанных с контрагентами. В частности, из-за минимальности их налогов. Хотя не установлено, что налогоплательщик знал об этом. И не опровергнута осмотрительность при выборе подрядчиков. Фирма убедилась в их работе, наличии нужных ресурсов.

Тут организация вправе ожидать, что сделка контрагентом будет исполнена, а «налоги при ее совершении – уплачены в бюджет». Это цитата из определения Верховного суда от 14.05.20 № 307-ЭС19-27597. Там подтверждено право на вычет при незначительной налоговой нагрузке партнера. Такое же решение издал АС Московского округа (постановление от 05.06.20 № А40-109189/2019).

Наличие ресурсов у контрагентов очевидно из бухгалтерской отчетности. Если она получена по партнерам, то это один из доводов в пользу налогоплательщика (постановление АС Московского округа от 20.07.15 № А40-122602/14). Можно сослаться и на рекомендации участников рынка, подтверждающие успешную работу подрядчика (постановление от 23.12.15 № А40-216994/2014). Применимы и другие документы. Среди них реестры основных средств, полученные от контрагента. Или информации из саморегулируемой организации, показывающая реальность работы подрядчика.

Конкурсы помогли оспорить доначисления

Поясняя причины выбора контрагентов, можно сослаться на информацию о проведенных конкурсах. Она показывает – выбраны те, у кого предложения

оптимальны. Значит, сотрудничество с ними обусловлено деловой целью (а не стремлением к уходу от налогов). Это первый аргумент в защиту налогоплательщика.

Второй довод – Регламент, где закреплены требования к конкурсантам. Они должны предъявить копии учредительных и иных документов, не могут находиться в реестре недобросовестных поставщиков или среди проигравших ряд судебных дел (в частности о расторжении контрактов из-за невыполнения)... Участники обязаны сообщить о наличии финансовых и иных ресурсов, есть и иные предписания. Из них очевидно – устроитель проверяет законность и реальность деятельности партнеров. Это второй довод в пользу налогоплательщика. Он свидетельствует о его осмотрительности.

Также от претендентов требовали справку об отсутствии налоговых долгов (за исключением оспариваемых в суде). Если для покупателя важна налоговая дисциплина контрагентов, то очевидна его добросовестность. Это третий аргумент в защиту компании. Поэтому суд решил: недопустимо привлечение к ответственности за чужие нарушения (поставщиков или субпоставщиков, если они все-таки не внесут налоги). Отменено доначисление НДС и налога на прибыль (постановление АС Московского округа от 15.07.20 № А40-115391/2019).

Налог перечислен и при искажении КБК

Если фирма указала неверный КБК в платежке, то налог все равно перечислен. Об этом напомнил АС Московского округа в постановлении от 22.06.20 № А40-258073/2019. Его мнение соответствует письму Минфина России от 19.01.17 № 03-02-07/1/2145. Оно основано на пункте 4 статьи 45 НК РФ. Там сказано: налог относят к неуплаченным, если средства не поступили в бюджет из-за ошибочных реквизитов счета. В изучаемой ситуации они не искажены, а неточный КБК не относят к критическим ошибкам.

При мелких недочетах организация «вправе представить» в инспекцию заявление об уточнении платежа (п. 7 ст. 45 НК РФ). Но это именно право, а не обязанность. Поэтому и без заявления налог уплачен – заключил суд. Если вы сдаете заявление, то приложите к нему копию платежки с неверным КБК. Форма

самого заявления произвольна. Там необходимы данные предприятия (название, ИНН, КПП, адрес), сведения о платеже (его сумма, наименование налога или взноса, реквизиты платежки). Еще нужны уточняемые данные. В нашем случае КБК (следует внести правильный код и сообщить ошибочно приведенный). Также в заявлении желателен контактный телефон лица, отвечающего за уточнение (обычно это главный бухгалтер). Бланк подписывает генеральный директор или другой законный единоличный руководитель компании.

Переплата избавила от санкций за ошибки в декларации

Нельзя штрафовать и начислять пени, ссылаясь лишь на занижение налога в декларации. Ведь у предприятия может быть ранее сформированная и незначительная переплата по тому же налогу. Если она больше заниженного налога или хотя бы равна ему, то ошибки в отчетности не приводят к возникновению долга перед бюджетом. Значит, нет оснований для санкций – сообщил АС Московского округа (постановление от 03.08.20 № А40-162487/2019). Суд напомнил о пункте 20 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.13 № 57, где требуют учитывать переплаты. Они либо снижают базу для санкций (если меньше заниженного налога). Либо обнуляют.

Отсутствие документов – довод против штрафа

Организация не выдала первичку, запрошенную инспекцией. Чиновники решили оштрафовать, ссылаясь на пункт 1 статьи 126 НК РФ. Он требует 200 рублей за каждый непредставленный документ. Но умалчивает об отсутствующих – возразил налогоплательщик. Он пояснил – документы уничтожены пожаром (это подтверждено региональным отделением МЧС России). Поэтому невозможно выполнить требование ИФНС. Нет вины компании в непредставлении, а без вины недопустимы санкции (п. 1 ст. 109 НК РФ). И нужно отменить решение о привлечении к ответственности – заключил АС Московского округа (постановление от 22.07.20 № А40-113512/2019).

Отсутствие документов могут использовать и против предприятия. Здесь инспекция вправе определить налоги расчетным путем (подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ).

Условия конкурсов желательно закрепить приказом руководителя или иным распорядительным документом

Не исключено, что такие налоги окажутся выше фактических. Так что лучше постараться восстановить первичку, запросить ее у контрагентов. В изучаемой ситуации организация так и поступила. О направленных запросах она сообщила в ИФНС. Такие действия помогают избежать доначислений и опровергнуть обвинение в сокрытии документации.

ИФНС не обязана предъявлять все ответы контрагентов

К акту выездной проверки надо прилагать документы, подтверждающие нарушения законодательства (п. 3.1 ст. 100 НК РФ). Это могут быть и ответы компаний на запросы инспекции. Но только когда там опровергнуто сотрудничество с налогоплательщиком или есть другие данные, приведшие к доначислениям. Если ответы не влияли на доначисления, то их можно не доводить до налогоплательщика. Он зря ссылается на неполноту акта. Поэтому нет оснований для отмены решения по итогам проверки – указал АС Московского округа (постановление от 25.05.20 № А40-62715/2018).

Для межценовой разницы важна остаточная стоимость

Если при приобретении основного средства «входной» НДС включен в первоначальную стоимость, то это влияет на расчет НДС при реализации объекта. Налог надо взять с межценовой разницы – продажной цены, уменьшенной на стоимость основного средства в бухгалтерии налогоплательщика (письмо Минфина России от 09.10.06 № 03-04-11/120). Об этом напомнил суд, подчеркнув – вычитать надо остаточную стоимость (определенную с учетом переоценок). Фирма напрасно вычитает первоначальную. Подход организации противоречит пункту 3 статьи 154 НК РФ и приводит к незаконному занижению налоговой базы (постановление АС Московского округа от 03.06.20 № А40-137033/2019).

Суд отменил взносы с компенсации за путевки

Если сотрудникам бесплатно выданы санаторно-курортные путевки или хотя бы частично компенсированы расходы на их приобретение, то чиновники требуют взносы во внебюджетные фонды. Это, к примеру, видно из письма ФНС



России от 26.03.19 № БС-4-11/5457@ и приложения к письму ФСС России от 14.04.15 № 02-09-11/06-5250.

У судей иной подход – если организация не применяет пункт 24.2 статьи 255 НК РФ (не включает стоимость путевок в расходы). Это относится к путевкам, выдача которых не связана с результатами труда, производственной дисциплиной и иными близкими показателями. Кроме того, не закреплена в трудовом договоре и в других документах по оплате труда (Положение о премировании и пр.). Тогда арбитраж напоминает: взносы берут с выплат персоналу, регулируемых трудовыми отношениями (ст. 20.1 Федерального закона от 24.07.98 № 125-ФЗ, п. 1 ст. 420 НК РФ). Раз оплата путевок с ними не связана, то нет причин для взносов – заключил АС Московского округа (постановления от 29.05.20 № А40-275337/2019 и от 06.08.20 № А40-294231/2019).

Доказать незаконность взносов можно только в суде. Там подчеркните: трудовой договор не позволяет автоматически относить все выплаты к фонду оплаты труда. Возможны и социальные, избавленные от взносов (определение ВС РФ от 24.05.17 № 308-КГ17-5246). В том числе выдача путевок (определение ВС РФ от 09.12.16 № 307-КГ16-16300).

От взносов могут освободить всю материалку

Чиновники освобождают от взносов материальную помощь только в части, что не превышает 4000 рублей в год

Если инспекция запросила документы во время проверки налогоплательщика, то их надо выдать в течение десяти рабочих дней (п. 3 ст. 93 НК РФ). Или направить просьбу об отсрочке – не позднее дня, следующего за получением требования от ИФНС

(письмо ФНС России от 24.07.20 № БС-4-11/11908@ и приложение к письму ФСС России от 17.11.11 № 14-03-11/08-13985). Это лимит из подпункта 11 пункта 1 статьи 422 НК РФ и подпункта 12 пункта 1 статьи 20.2 Федерального закона от 24.07.98 № 125-ФЗ. Но он для выплат, регулируемых трудовыми отношениями. Если помощь с ними не связана, то не облагается вся сумма – сообщил АС Московского округа (постановление от 29.06.20 № А40-249460/2019). Его вывод совпадает с определениями ВС РФ от 26.08.19 № 303-ЭС19-13201 и от 26.04.19 № 303-ЭС19-4302.

Взносы оспоримы, если материальную помощь не прописали в трудовом договоре и в иных документах на оплату труда (ее можно закрепить в колдоговоре, но среди социальных гарантий). В заявлении и в иных документах на выдачу недопустимы условия, отсылающие к результатам труда или служебным обязанностям. Например, не стоит использовать фразы «помощь назначена в связи с отсутствием дисциплинарных взысканий» или «работнику, выполняющему план». Ссылаться надо на социальные обстоятельства. Допустим на тяжелое финансовое положение или на необходимость лечения. Подобные формулировки помогают доказать законность отнесения помощи к соцвыплатам. Налоговики и соцстраховцы считают их облагаемыми, но АС Московского округа избавляет от взносов. Это ясно из изучаемого решения и постановления от 16.08.17 № А40-15574/17-75-153.

Пособие возмещают и при ошибках в оформлении

При оформлении нетрудоспособности допущены ошибки. Но они не опровергают реальность страхового случая (болезни или беременности). Значит, компания правомерно выдала пособие. Соцстраховцы обязаны возместить расходы предприятия – заключил АС Московского округа (постановление от 25.06.20 № А40-158982/2019). Его вывод соответствует определению ВС РФ от 07.07.20 № 309-ЭС20-8678. Судьи напоминают – работодатель не вправе контролировать выдачу листка нетрудоспособности и порядок его заполнения. Заявляя о недочетах в этом документе, фонд должен предъявлять претензии к медицинскому учреждению,

оформившему бланк (п. 6 ч. 1 ст. 4.2 Федерального закона от 29.12.06 № 255-ФЗ). А не к фирме, которая выплатила пособие.

В изучаемом деле показана ситуация, когда на один страховой случай ошибочно выданы два листка временной нетрудоспособности. Впрочем, АС Московского округа поддерживает организации и в других ситуациях. Например, при опечатках в документах. Они не свидетельствуют о недостоверности бланка. Поэтому основную часть пособия надо оплатить из средств социального страхования (постановление от 07.02.19 № А40-134553/2018). За счет компании обычно финансируют оплату только за первые три дня болезни (подп. 1 ч. 2 ст. 3 Закона № 255-ФЗ). Эти расходы уменьшают облагаемую прибыль (подп. 48.1 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Налог берут и если кадастровая стоимость неизвестна

По утверждению компании, налог на имущество не может быть взят с кадастровой стоимости помещения, – она не определена. Но известна кадастровая стоимость здания, включающего спорное помещение. Так сообщила инспекция, добавив – здание отнесено к тем, у которых облагают кадастровую стоимость. Значит, нужно определить отношение площади спорного помещения ко всей площади недвижимости. Это та часть кадастровой стоимости, с которой правомерно начислен налог с помещения. Так решил АС Московского округа (постановление от 16.07.20 № А40-6391/2019). Его вывод соответствует пункту 6 статьи 378.2 НК РФ и письму Минфина России от 24.11.17 № 03-05-04-01/77887.

Из кадастровой стоимости нельзя вычесть НДС

Фирма обязана рассчитать налог на имущество со всей кадастровой стоимости. Ее нельзя уменьшать на НДС. Об этом напомнил АС Московского округа в постановлении от 24.07.20 № А40-79060/2019. Оно для тех, у кого кадастровую стоимость приравнивали к цене приобретения недвижимости, включающей НДС.

Вывод окружного суда базируется на статье 24.18 Федерального закона от 29.07.98 № 135-ФЗ. Она позволяет снижать кадастровую стоимость только

Если вы платите НДС с межценовой разницы, то внесите ее в графу 5 счета-фактуры («Стоимость товаров... без налога»)

Документы на льготы или пояснения по ним могут запросить даже при камеральной проверке (п. 6 ст. 88 НК РФ)

на основании решения комиссии по рассмотрению споров или арбитража. Если ее сократит сама компания, то ей доначислят налог на имущество (письмо ФНС России от 22.07.19 № БС-4-21/14284, определение ВС РФ от 02.07.20 № 305-ЭС20-8537).

Налог на имущество не зависит от арендатора

Если у столичной недвижимости облагают кадастровую стоимость, то налог на имущество можно снизить в четыре раза. Эта льгота по тем помещениям административно-деловых либо торговых комплексов, где ведут образовательную или медицинскую деятельность (ч. 2 ст. 4.1 Закона г. Москвы от 05.11.03 № 64). Но заниматься ей должен сам налогоплательщик. Если он сдает площади в аренду медицинской либо образовательной организации, то льгота недопустима – сообщил Арбитражный суд Московского округа (постановления от 22.06.20 № А40-204485/2019 и от 01.06.20 № А40-204455/2019). Налог не снизят и когда объекты переданы во временное безвозмездное пользование.

Нетипичность предоплаты – довод против компании

Если налоги списаны со счета предприятия и не поступили в бюджет из-за проблем банка, то важны действия самого налогоплательщика. Судьи с подозрением относятся к преждевременным перечислениям. Особенно, если ранее компания избегала налоговых переоплат. Ее нетипичные действия – один из доводов против организации. Его учли в совокупности с иными обстоятельствами (наличие счетов в иных банках и пр.). Все они показывают: фирма только имитирует налоговые перечисления. Ее действия недобросовестны, налоги нельзя относить к уплаченным – заключил АС Московского округа (постановление от 19.05.20 № А40-70180/2019).

Иная ситуация, когда налоги внесены в установленные сроки и не опровергнута добросовестность компании. Допустим, она рассчитывалась через проблемный банк и с контрагентами. Это косвенно показывает, что налогоплательщик не знал о сбоях в работе. Значит, налоги надо признать перечисленными (постановление АС Московского округа от 16.01.19 № А41-16397/2018). Можно сослаться и

Если годовая материальная помощь работнику превысила 4000 рублей, то ее облагают НДФЛ

На расходы относят налоги, начисленные в соответствии с кодексом (подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ). Поэтому излишне перечисленные не уменьшают облагаемую прибыль



на отчетность, которую банк опубликовал незадолго до спорных перечислений. Из нее следовала надежность кредитного учреждения. Это еще один довод для отнесения налогов к уплаченным (постановление АС Московского округа от 29.11.16 № А40-58934/2016). Актуальны и другие аргументы. В частности, отсутствие публикаций о проблемах банка или длительное сотрудничество с ним.

Возможно и трехсоткратное снижение штрафа

К смягчающим обстоятельствам могут относить незначительность опоздания с отправкой отчетности, отсутствие прежних подобных нарушений, программный сбой. Это позволило снизить штраф за задержку с подачей сведений персучета. Надо взять не 374 500, а всего 1000 рублей – сообщил АС Московского округа (постановление от 04.06.20 № А40-239746/2019).

Этот суд недавно принял еще несколько близких решений. Он учитывал смену директора и необходимость реорганизации ЭЦП, уменьшая штраф в 60 раз (постановление от 02.06.20 № А40-237233/2019). Его могут сократить и когда задержка не исказила сумму пенсий, не привела к другим негативным последствиям (постановление от 25.06.20 № А40-119648/2019). Стоит подчеркивать неумышленность нарушения. Это также помогает смягчить наказание (постановление от 02.06.20 № А40-175777/2019). Организации вправе сослаться и на другие смягчающие обстоятельства. Например, на сложное финансовое положение или на отсутствие долгов по взносам.

Н.Е. Вахромова, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Бухгалтерский и налоговый учет средств собственников в управляющей компании

Как в бухгалтерском и налоговом учете управляющей компании, применяющей общую систему налогообложения, учитывать средства собственников, поступающие на оплату текущего ремонта и содержания общего имущества МКД, при условии, что работы по ремонту и услуги по содержанию осуществляются силами управляющей компании? Как учитывается экономия, получаемая управляющей компанией на основании ч. 12 ст. 162 ЖК РФ?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции:

Средства собственников, получаемые УК в оплату текущего ремонта и услуг по содержанию, в целях налогообложения и бухгалтерского учета целевыми не признаются. Данные средства являются оплатой (предоплатой) выполненных организацией работ (оказанных услуг).

Выручка от реализации работ по текущему ремонту и от реализации услуг по содержанию имущества МКД в целях налогообложения прибыли учитывается в общеустановленном порядке на дату выполнения работ (оказания услуг). При этом организация имеет право уменьшить полученные доходы на расходы, осуществленные для выполнения этих работ

(оказания услуг), при их соответствии критериям, установленным п. 1 ст. 252 НК РФ.

Экономия, получаемая УК на основании ч. 12 ст. 162 ЖК РФ, учитывается в составе доходов от реализации в том налоговом (отчетном) периоде, в котором возникает право на распоряжение этой экономией.

Реализация работ по текущему ремонту (услуг по содержанию) облагается НДС в общеустановленном порядке. При получении экономии УК необходимо исчислить НДС на основании пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ.

Примеры бухгалтерских проводок приведены в тексте ответа.

Обоснование позиции:

Налог на прибыль

Налоговой базой по налогу на прибыль для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, признается денежное выражение прибыли, определяемой как разница между полученными ими доходами и произведенными расходами, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ (п. 1 ст. 247, п. 1 ст. 274 НК РФ).

Согласно п.п. 1, 2 ст. 249 НК РФ в целях главы 25 НК РФ доходом от реализации признается, в частности, выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, определяемая исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги), выраженные в денежной и (или) натуральной формах.



Статьей 251 НК РФ установлен закрытый перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы. Доходы, не поименованные в ст. 251 НК РФ, учитываются для целей расчета налога на прибыль в общеустановленном порядке (письмо Минфина России от 02.10.2018 № 03-03-06/1/70715).

Так, в силу пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ не включается в налоговую базу по налогу на прибыль имущество, полученное налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. К средствам целевого финансирования относится, в частности, имущество в виде средств собственников помещений в МКД, поступающих на счета осуществляющих управление МКД УК, на финансирование проведения ремонта (в том числе текущего ремонта) общего имущества МКД (абзац 22 пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ, письмо Минфина России от 10.12.2015 № 03-03-07/72364). При этом на получателей средств целевого финансирования возложена обязанность по ведению раздельного учета доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования (письмо Минфина России от 05.02.2020 № 03-03-07/7121).

В то же время, если УК выступает в качестве непосредственного исполнителя работ по ремонту, то средства собственников помещений в МКД, поступившие на счет УК, являются платой за выполнение этих работ и учитываются в составе выручки от реализации (письма Минфина России от 13.10.2017 № 03-03-06/1/66923, ФНС России от 13.08.2018 № СА-4-7/15613@). Поддерживают данный вывод и суды (смотрите постановления Четырнадцатого ААС от 26.11.2019 № 14АП-8478/19, АС Волго-Вятского округа от 04.06.2018 № Ф01-1869/18 по делу № А79-11145/2016), что соответствует также правовой позиции, изложенной в п. 1 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 № 98.

В рассматриваемой ситуации УК самостоятельно производит работы по текущему ремонту общего имущества МКД, соответственно, суммы, поступающие от собственников помещений в МКД на текущий ремонт, целевыми в целях налогообложения не признаются, а являются средствами, получаемыми в оплату (предоплату) выполненных организацией работ.

Денежные средства, поступающие от собственников помещений в МКД на содержание общего имущества МКД, не

поименованы в качестве средств целевого финансирования в пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ, а также не упомянуты в иных нормах ст. 251 НК РФ. Поэтому данные поступления являются оплатой (предоплатой) услуг по содержанию, оказываемых УК. Смотрите также письма Минфина России от 04.08.2017 № 03-03-06/3/50062, от 28.07.2017 № 03-03-07/48254.

При применении метода начисления доходы от реализации работ (услуг) признаются в целях налогообложения прибыли на дату передачи результатов выполненных работ (оказания услуг), независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату (п. 3 ст. 271, п. 1 ст. 39 НК РФ, письма Минфина России от 26.05.2020 № 03-07-11/44391, от 13.12.2019 № 03-03-06/1/97645).

По нашему мнению, доходы от реализации услуг по содержанию имущества МКД необходимо учитывать ежемесячно на последний день календарного месяца, исходя из фактически оказанных услуг и расценок организации на данные услуги (п.п. 1, 2 ст. 271 НК РФ, письмо УФНС России по г. Москве от 23.12.2009 № 16-15/136075). Доходы от реализации результатов работ по текущему ремонту признаются на дату подписания акта приемки-передачи результатов выполненных работ (п. 3 ст. 271, п. 1 ст. 39 НК РФ, постановление Президиума ВАС РФ от 16.11.2010 № 10841/10 (определяя доходы общества, инспекция исходила из суммы всех поступавших от потребителей платежей. Общество же применяло для целей налогообложения метод начисления, и, следовательно, необходимо было учитывать положения ст. 271 НК РФ, в частности, то, что датой получения дохода от реализации товаров (работ, услуг) в этом случае признается дата реализации товаров (работ, услуг) независимо от поступления денежных средств)).

Денежные средства, поступающие от собственников имущества, в счет оплаты содержания и ремонта, до момента выполнения этих работ (оказания услуг) признаются авансом и не учитываются в качестве налогооблагаемого дохода (пп. 1 п. 1 ст. 251 НК РФ, постановление Президиума ВАС РФ от 16.11.2010 № 10841/10 по делу № А26-9658/2009).

В рассматриваемой ситуации организация имеет право в целях налогообложения учитывать расходы, понесенные

На получателей средств целевого финансирования возложена обязанность по ведению раздельного учета доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования

ей для оказания услуг по содержанию и выполнения работ по текущему ремонту (материальные расходы, расходы на оплату труда, амортизацию и пр.), так как положения п. 17 ст. 270 НК РФ в данном случае не применяются. Расходы учитываются в соответствии с правилами, установленными главой 25 НК РФ, при соблюдении требований п. 1 ст. 252, ст. 318 НК РФ.

Таким образом, налогооблагаемая прибыль УК формируется как разница между учтенными в целях налогообложения доходами от реализации работ (услуг) и учтенными расходами в целях налогообложения.

Если при соблюдении условий, указанных в ч. 12 ст. 162 ЖК РФ, в распоряжении УК остается экономия средств между расходами, запланированными при установлении размера платы за содержание жилья, и фактическими расходами, то на момент возникновения права на распоряжение данной экономией (что не может наступить ранее размещения отчета в государственной информационной системе ЖКХ), неиспользованные денежные средства, поступившие в счет оплаты работ (услуг) перестают быть авансами, и, по нашему мнению, признаются дополнительным налогооблагаемым доходом от реализации УК (п. 1 ст. 41 НК РФ). Смотрите также: Вопрос: Управляющая компания оказывает населению услуги (выполняет работы) по содержанию и текущему ремонту общего имущества в МКД как с помощью подрядчика, так и собственными силами. Перед выполнением работ

с собственниками помещений в МКД согласовывается смета. Фактические расходы на выполнение работ меньше сметных затрат на экономию по фонду оплаты труда. Каким образом следует выставлять собственникам акт выполненных работ и отражать выручку в бухгалтерском учете (в сумме, утвержденной собственниками по смете, или по фактически понесенным расходам)? (журнал «Жилищно-коммунальное хозяйство: бухгалтерский учет и налогообложение», № 5, май 2019 г.).

НДС

Реализация работ (услуг) на территории РФ признается объектом налогообложения НДС (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Освобождение от налогообложения, предусмотренное пп. 30 п. 3 ст. 149 НК РФ, в данном случае не применяется, так как УК собственными силами производит текущий ремонт и оказывает услуги по содержанию общего имущества МКД (письма Минфина России от 05.02.2019 № 03-07-11/6346, от 13.03.2019 № 03-07-14/16046).

То есть налогообложение НДС работ, услуг, выполняемых (оказываемых) УК, производится в общеустановленном порядке. В связи с этим НДС исчисляется либо на дату получения авансов (предоплаты), либо на дату выполнения работ (услуг), в зависимости от того, что произошло ранее (п.п. 1, 14 ст. 167 НК РФ, письмо Минфина России от 16.10.2018 № 03-07-11/74130).

По нашему мнению, экономию, полученную организацией по итогам года (если право на распоряжение данной экономией у организации возникает на основании ч. 12 ст. 162 ЖК РФ), следует рассматривать как сумму, связанную с оплатой реализованных работ, услуга (пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ), которая увеличивает налоговую базу по НДС на момент ее получения (получения права на распоряжение).

Положения пп. 1 п. 3 ст. 162 НК РФ в данном случае не применяются, так как организация самостоятельно выполняет работы по ремонту (письмо Минфина России от 13.10.2017 № 03-03-06/1/66923, дополнительно смотрите письмо Минфина России от 28.02.2020 № 03-07-10/14470).

При получении экономии сумма налога рассчитывается по расчетной налоговой ставке 20/120 (п. 4 ст. 164 НК РФ, дополнительно смотрите письмо

НДС исчисляется либо на дату получения авансов (предоплаты), либо на дату выполнения работ (услуг), в зависимости от того, что произошло ранее



Минфина России от 06.02.2017 № 03-07-11/6186). Счет-фактура выставляется в одном экземпляре и регистрируется в книге продаж (п. 18 Правил ведения книги продаж).

Бухгалтерский учет

Денежные средства, полученные от собственников жилых помещений в счет услуг по содержанию и ремонту имущества МКД, в данном случае являются авансом, формируют кредиторскую задолженность, и в таком случае они должны учитываться обособленно на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (п. 3 ПБУ 9/99, дополнительно смотрите письмо Минфина России от 29.07.2014 № 03-07-11/37247):

Дебет 51 Кредит 62, субсчет «Расчеты по авансам полученным»

- получены денежные средства от собственников имущества МКД;

Дебет 76, субсчет «НДС» Кредит 68 - начислен НДС с полученных авансов.

При фактическом оказании услуг по содержанию (последний день календарного месяца) и передаче результатов выполненных работ по текущему ремонту (дата подписания акта) в учете организации отражается выручка от реализации работ (услуг) (п.п. 5, 6, 6.1, 12 ПБУ 9/99):

Дебет 62, субсчет «Расчеты за выполненные работы (оказанные услуги)» Кредит 90, субсчет «Выручка»

- признан доход от реализации работ (услуг);

Дебет 90, субсчет «НДС» Кредит 68

- исчислен НДС с реализации;

В этот момент расходы по обычным видам деятельности, формирующие себестоимость выполненных работ (услуг) (п.п. 5, 7, 9 ПБУ 10/99), переносятся в дебет счета 90 «Себестоимость продаж»:

Дебет 90, субсчет «Себестоимость продаж» Кредит 20

- списана себестоимость работ (услуг);

Дебет 62, субсчет «Расчеты по авансам полученным» Кредит 62, субсчет «Расчеты за выполненные работы (оказанные услуги)»

- предоплата зачтена в счет оплаты выполненных работ (оказанных услуг);

Дебет 68 Кредит 76, субсчет «НДС»

- начисленный с суммы предварительной оплаты НДС принят к вычету (п. 8 ст. 171, п. 6 ст. 172 НК РФ);

Дебет 90, субсчет «Прибыль/убыток от продаж» Кредит 99

- отражена прибыль от реализации результатов работ (услуг) (выявляется за отчетный месяц).

или

Дебет 99 Кредит 90, субсчет «Прибыль/убыток от продаж»

- отражен убыток от реализации результатов работ (услуг).

При получении экономии записи в учете возможны следующие:

Дебет 62, субсчет «Расчеты за выполненные работы (оказанные услуги)» Кредит 90, субсчет «Выручка»

- отражен доход в виде экономии;

Дебет 90, субсчет «НДС» Кредит 68

- исчислен НДС на основании пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ;

Дебет 62, субсчет «Расчеты по авансам полученным» Кредит 62, субсчет «Расчеты за выполненные работы (оказанные услуги)»

- зачтены авансы в счет получения экономии;

Дебет 68 Кредит 76, субсчет «НДС»

- начисленный с суммы предварительной оплаты НДС принят к вычету.

Здесь отметим, что в рассматриваемой ситуации при получении экономии НДС исчисляется на основании пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ, а не на основании пп. 1 п. 1 ст. 146, п. 1 ст. 39, пп. 1 п. 1 ст. 167 НК РФ. То есть отсутствует факт отгрузки товаров (работ, услуг) в счет ранее полученной предоплаты, что является условием для принятия к вычету НДС, исчисленного с предоплаты (п. 8 ст. 171, п. 6 ст. 172 НК РФ). В данном случае также не происходит возврата авансов для применения положений п. 5 ст. 171, п. 4 ст. 172 НК РФ. Иных норм, позволяющих принять к вычету НДС, исчисленный ранее при получении предоплаты, глава 21 НК РФ не содержит. В то же время, если не принять к вычету НДС, ранее исчисленный с предоплаты, то в данном случае возникает двойное налогообложение суммы экономии (ранее признаваемой авансами). При этом мы не можем исключить претензий со стороны налоговых органов, если организация примет решение принять к вычету НДС в авансов, пере-квалифицированных в экономию.

Если организация примет решение не принимать к вычету НДС, исчисленный с авансов, то записи в учете могут быть следующие:

Дебет 91 Кредит 76, субсчет «НДС»

- НДС, исчисленный с авансов, засчитываемых в счет экономии, списан в состав прочих расходов.

Денежные средства, полученные от собственников жилых помещений в счет услуг по содержанию и ремонту имущества МКД, являются авансом, формируют кредиторскую задолженность, и должны учитываться обособленно на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Т.И. Артюхина, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Агентский договор с плательщиками налога на профессиональный доход

Организация (заказчик) планирует заключать с лицами, являющимися плательщиками налога на профессиональный доход (тренеры) в соответствии с Федеральным законом от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход», договоры оказания услуг, которые являются агентскими по своему содержанию, но поименованы как «тренерские». В договорах есть условие о том, что тренер не имеет права заключать аналогичные тренерские договоры в период срока действия данного тренерского договора и в течение определенного времени после окончания срока его действия или расторжения. Тренер по факту выступает в качестве «лица компании, амбассадора». Договором предусмотрены ежемесячные отчеты тренеров, которые они представляют заказчику по определенной форме.

Может ли лицо, являющееся плательщиком налога на профессиональный доход в соответствии с Федеральным законом от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход», работать с организацией-заказчиком по такому тренерскому договору? Если нет, то каковы санкции и риски для организации-заказчика и лица, работающего по такому договору?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции:

В случае квалификации договора как агентского налоговый режим в виде НПД не применяется.

Если деятельность физического лица будет признана предпринимательской деятельностью ИП, то наряду с НДФЛ возможно доначисление НДС, а также страховых взносов на ОПС и ОМС.

В случае доначисления налогов и взносов будут начислены пени.

Аннулирование налоговым органом постановления на учет физлица в качестве налогоплательщика НПД не влечет для организации-заказчика непризнание расходов по налогу на прибыль.

Если отношения будут переквалифицированы в трудовые, то фактическому работодателю возможно доначисление страховых взносов и пеней, а также штраф за неуплату НДФЛ, административная ответственность за несоблюдение ТК РФ. Аналогично и в случае непризнания лица самозанятым исчисление страховых взносов на ОПС и ОМС, а также налоговое агентирование по НДФЛ могут быть поставлены в обязанность организации и по гражданско-правовому договору.

Обоснование позиции:

Гражданско-правовая квалификация

По агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала (п. 1 ст. 1005 ГК РФ).

В рассматриваемой ситуации основным квалифицирующим признаком, который необходимо рассмотреть, является осуществление тренером юридических действий в целях исполнения поручения заказчика (в чужих интересах). То есть осуществляет их тренер или нет, поскольку если его действия носят не юридический, а фактический характер, рассматриваемый договор не подпадает ни под агентский, ни под другие посреднические договоры.

Под юридическими действиями правоприменительная практика обычно понимает «любые действия, которые влекут за собой для принципала/доверителя определенные юридические последствия – возникновение, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей» (смотрите, например, постановление ФАС

Аннулирование налоговым органом постановления на учет физлица в качестве налогоплательщика НПД не влечет для организации-заказчика непризнание расходов по налогу на прибыль

Центрального округа от 02.12.2008 № А14-2416-2007/124/29 (Ф10-316/08(2), Девятнадцатого ААС от 27.05.2016 № 19АП-2018/16) или «любые действия, которые влекут за собой всякие последствия правового характера» (смотрите, например, постановление Второго ААС от 14.10.2011 № 02АП-5276/11, решение АС Саратовской области от 25.08.2014 по делу № А57-6791/2014).

Сделки – действия, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей (ст. 153 ГК РФ). К числу юридических действий, не являющихся сделками, относятся, в частности, действия, направленные на исполнение обязательств, например, подписание различного рода актов (приема-передачи и др.), а также подача заявлений, обращение с жалобами, ходатайствами и т.д., представительство в суде (определение ВАС РФ от 10.02.2012 № ВАС-16/12, постановления АС Московского округа от 26.03.2019 № Ф05-21218/16, АС Северо-Западного округа от 26.06.2018 № Ф07-1986/18, Шестого ААС от 04.03.2019 № 06АП-7109/18, Девятнадцатого ААС от 24.01.2019 № 19АП-653/18).

В судебной практике выделяются различные критерии для разграничения посреднических договоров и договоров возмездного оказания услуг. Так, например, суды указывают, что для квалификации договора в качестве агентского требуется наличие существенного условия о посредничестве агента между принципалом и лицом, с которым принципал совершает какие-либо сделки (постановления Девятого ААС от 02.03.2012 № 09АП-3034/12, Тринадцатого ААС от 03.11.2011 № 13АП-17085/11). Результатом исполнения посреднического договора является возникновение опосредованных отношений между заказчиком (принципалом, комитентом) и третьими лицами. Если функции исполнителя не предполагают заключения договоров с третьими лицами, а ограничиваются поиском потенциальных контрагентов, оснований для квалификации договора как посреднического может и не быть (постановление Двенадцатого ААС от 01.11.2016 № 12АП-9313/16). Вместе с тем нужно помнить, что на практике весьма распространены смешанные договоры, наряду с отношениями, связанными с возмездным оказанием услуг, регулирующие отношения, основанные на посредничестве (постановления АС Северо-Кавказского округа от 17.03.2015 № Ф08-1304/15, АС Поволжского округа от 26.01.2016 № Ф06-4038/15 и от 22.11.2016 № Ф06-13906/16,

АС Волго-Вятского округа от 24.09.2015 № Ф01-3598/15) (Энциклопедия решений. Отличия договора возмездного оказания услуг от некоторых иных договоров)).

Согласно п. 2, п. 3 ст. 421 ГК РФ стороны могут заключить договор как предусмотренный, так и не предусмотренный законом или иными правовыми актами. К договору, не предусмотренному законом или иными правовыми актами, при отсутствии признаков, указанных в п. 3 ст. 421 НК РФ, правила об отдельных видах договоров, предусмотренных законом или иными правовыми актами, не применяются, что не исключает возможности применения правил об аналогии закона (п. 1 ст. 6 ГК РФ) к отдельным отношениям сторон по договору.

Стороны могут заключить договор, в котором содержатся элементы различных договоров, предусмотренных законом или иными правовыми актами (смешанный договор). К отношениям сторон по смешанному договору применяются в соответствующих частях правила о договорах, элементы которых содержатся в смешанном договоре, если иное не вытекает из соглашения сторон или существа смешанного договора.

Рассматриваемые гражданско-правовые отношения с тренером действительно содержат признаки агентского договора: обязательство агента не заключать с другими принципалами аналогичных агентских договоров, отчеты агента (п. 1 ст. 1007, ст. 1008 ГК РФ); тренер выступает именно как представитель организации, все его действия направлены на продвижение определенного продукта заказчика (косметологических процедур).

Если действия тренера (исходя из содержания договора, составляемых отчетов и иных первичных документов, внутренних документов заказчика) влекут за собой для организации (заказчика) возникновение, изменение или прекращение каких-либо прав и обязанностей или возникают опосредованные отношения между организацией (заказчиком) и третьими лицами, с которыми взаимодействует тренер, то существует риск их квалификации в качестве агентских либо вычленения из указанных договоров агентской части с соответствующим налогообложением.

Вместе с тем режим в виде НПД может быть применен тренером в отношении договора оказания услуг.

Налоговые последствия

Федеральным законом от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента

Для квалификации договора в качестве агентского требуется наличие существенного условия о посредничестве агента между принципалом и лицом, с которым принципал совершает какие-либо сделки

по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» (Закон № 422-ФЗ) установлено, что данный налоговый режим (НПД) применяется с 1 января 2020 года, в том числе в Москве.

В п. 2 ст. 4 Закона № 422-ФЗ определен перечень лиц, которые не вправе применять специальный налоговый режим НПД. При этом согласно п. 5 ч. 2 ст. 4 Федерального закона лица, ведущие предпринимательскую деятельность в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров, не вправе применять специальный налоговый режим НПД, если иное не предусмотрено п. 6 ч. 2 ст. 4 Федерального закона.

Таким образом, не вправе применять специальный налоговый режим НПД лица, являющиеся поверенными, комиссионерами, агентами и осуществляющие предпринимательскую деятельность в интересах другого лица на основе соответствующих договоров (письмо Минфина России от 18.12.2019 № 03-11-11/99133; Вопрос: Могут ли применять специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход» посредники, агенты, лица, перепродающие товары, лица, осуществляющие комиссионную деятельность, лица, действующие по поручению (при этом не являющиеся курьером)? (официальный сайт ФНС России, раздел «Часто задаваемые вопросы», февраль 2020 г.)).

Налоговые органы оценивают любую деятельность в каждом конкретном случае в соответствии с ее действительным экономическим смыслом. В целях борьбы с имитационными действиями в целях налогообложения в НК РФ была введена ст. 54.1, запрещающая искажение сведений о фактах хозяйственной жизни и применение которой означает не только доначисление налогов и взносов, штрафов и пени, но и возможное привлечение к уголовной ответственности (при соответствующих условиях).

В период применения НПД физические лица и ИП освобождены (части 8, 9, 11 ст. 2 Закона № 422-ФЗ) от НДС в отношении доходов, являющихся объектом налогообложения профналогом, а предприниматели также – от НДС (за исключением налога, подлежащего уплате при ввозе товаров в РФ) и фиксированных страховых взносов на ОПС и ОМС (однако ИП не освобождаются от исполнения обязанностей налогового агента (ч. 10 ст. 2 Закона № 422-ФЗ)).

Соответственно, если будет установлено, что НПД применяется незаконно (в

силу наличия агентских отношений), могут быть следующие налоговые последствия:

- Для физического лица (исполнителя): доначисление НДС (сейчас точно нельзя сказать, кому налоговый орган вменит в данном случае уплату налога: заказчику как налоговому агенту или самому физическому лицу). Возврат физлицу сумм излишне уплаченного НДС в таком случае осуществляется в порядке, предусмотренном ст. 78 НК РФ;
- если тренер будет признан фактическим ИП, ему, кроме НДС с сумм полученного дохода, возможно доначисление НДС с реализации данных услуг, поскольку ИП, применяющие общую систему налогообложения, являются плательщиками НДС (п. 1 ст. 143 НК РФ), и доначисление страховых взносов, поскольку ИП уплачивают взносы на ОПС и ОМС за себя в фиксированном размере (ст.ст. 419, 432 НК РФ).

Тренера могут признать ИП, поскольку согласно п. 4 ст. 23 ГК РФ гражданин, осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица с нарушением требований п. 1 ст. 23 ГК РФ, не вправе ссылаться в отношении заключенных им при этом сделок на то, что он не является предпринимателем. Суд может применить к таким сделкам правила ГК РФ об обязательствах, связанных с осуществлением предпринимательской деятельности (смотрите также письма Минфина России от 13.02.2020 № 03-04-05/10012, от 13.02.2020 № 03-04-05/10009).

В случае доначисления налогов и страховых взносов будут начислены пени (п. 1 ст. 75 НК РФ). При этом сумма начисленных пеней не может превышать размер самой недоимки (п. 3 ст. 75 НК РФ). Смотрите также Вопрос: С какого срока будет произведен перерасчет уплаченного налога, если самозанятый налогоплательщик будет снят с учета по инициативе налогового органа? (официальный сайт ФНС России, раздел «Часто задаваемые вопросы», февраль 2020 г.).

Для юридического лица (заказчика).

В общем случае налогоплательщик вправе признать расходы на оплату услуг самозанятого при наличии чека (п.п. 8, 9, 10 ст. 15 Закона № 422-ФЗ).

В случае признания договора не подпадающим под налогообложение в рамках НПД, хотя формально расход будет не соответствовать требованиям п. 1 ст. 252 НК РФ о документальном подтверждении (чеки уже не от самозанятого),

В общем случае налогоплательщик вправе признать расходы на оплату услуг самозанятого при наличии чека

ФНС России в письме от 16.04.2019 № СД-4-3/7089@ разъяснила, что утрата физическим лицом права на применение НПД (или аннулирование налоговым органом его постановки на учет в качестве налогоплательщика НПД) не является основанием для непризнания в составе расходов затрат, осуществленных (понесенных) покупателем (заказчиком) при условии наличия чека, подтверждающего оплату товаров (работ, услуг) и соответствующего требованиям ст. 14 Закона № 422-ФЗ. Смотрите также Вопрос: Контрагент утратил право на применение налога на профессиональный доход. Можно ли учесть расходы на основании выданного им чека? (официальный сайт ФНС России, раздел «Часто задаваемые вопросы», февраль 2020 г.).

При этом необходимым представляется отслеживание позиции контролирующих органов, которая, на наш взгляд, может измениться.

Если произойдет переквалификация отношений в трудовые, то в отношении выплат тренеру возможно доначисление организации страховых взносов с пенями и штрафа за неуплату НДС как налоговому агенту по ст. 123 НК РФ.

Аналогично и в случае непризнания лица самозанятым исчисление страховых взносов на ОПС и ОМС, а также налоговое агентирование по НДС могут быть поставлены в обязанность организации и по гражданско-правовому договору.

Приведем судебное решение, связанное с переквалификацией договора с самозанятым (водитель Яндекс такси) в трудовой (апелляционное определение СК по гражданским делам Московского городского суда от 22.11.2019 по делу № 33-53437/2019). Прежде всего суд отметил, что согласно части 3 ст. 19.1 ТК РФ неустранимые сомнения при рассмотрении судом споров о признании отношений, возникших на основании гражданско-правового договора, трудовыми отношениями толкуются в пользу наличия трудовых отношений. Вывод тем не менее был сделан в пользу отсутствия трудовых отношений: не усматривается наличие условий, характеризующих трудовые отношения: подчинение работника действующим у работодателя правилам внутреннего трудового распорядка, графику работы (сменности); обеспечение работодателем условий труда; наличие стабильного характера отношений, подчиненность и зависимость труда, наличие дополнительных гарантий работнику, установленных законами, иными

нормативными правовыми актами, регулирующими трудовые отношения; выполнение работником работы в соответствии с указаниями работодателя; интегрированность работника в организационную структуру работодателя; признание работодателем таких прав работника, как еженедельные выходные дни и ежегодный отпуск; оплата работодателем расходов, связанных с поездками работника в целях выполнения работы; осуществление периодических выплат работнику, которые являются для него единственным и (или) основным источником доходов.

Трудовые взаимоотношения

Нужно учитывать, что между физическим лицом, применяющим специальный налоговый режим, и организацией в рассматриваемой ситуации должны фактически существовать гражданско-правовые, а не трудовые отношения (смотрите Энциклопедию решений. Отличие трудового договора от договора подряда и иных гражданско-правовых договоров). В противном случае налоговый орган сможет переквалифицировать заключенный договор в трудовой (постановление АС Восточно-Сибирского округа от 27.10.2016 по делу № А58-547/2016 (оставлено без изменений определением ВС РФ от 27.02.2017 № 302-КГ17-382), ст. 54.1 НК РФ), что будет препятствовать налогообложению полученных доходов в рамках НПД (п. 1 ч. 2 ст. 6 Закона № 422-ФЗ).

Переквалификация договора в трудовой договор автоматически предусматривает дополнительные гарантии для граждан по ТК РФ, а также может повлечь административную ответственность для организации по ч. 4 ст. 5.27 КоАП РФ (уклонение от оформления или ненадлежащее оформление трудового договора либо заключение гражданско-правового договора, фактически регулирующего трудовые отношения между работником и работодателем).

Также желательно предусмотреть в заключаемом гражданско-правовом договоре обязанность исполнителей своевременно уведомлять организацию об утрате физическим лицом статуса плательщика НПД. В случае такой утраты также возможна квалификация взаимоотношений как трудовых.

Относительно исполнителя, который ранее находился в трудовых отношениях с компанией, отмечаем следующее.

В соответствии с п. 1 ст. 6 Закона № 422-ФЗ объектом налогообложения

Переквалификация договора в трудовой договор автоматически предусматривает дополнительные гарантии для граждан по ТК РФ, а также может повлечь административную ответственность для организации по ч. 4 ст. 5.27 КоАП РФ

признаются доходы от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав). При этом не признаются объектом налогообложения, в частности, доходы, получаемые в рамках трудовых отношений, а также доходы от оказания (выполнения) физическими лицами услуг (работ) по гражданско-правовым договорам при условии, что заказчиками услуг (работ) выступают работодатели указанных физических лиц или лица, бывшие их работодателями менее двух лет назад.

Соответственно, при обнаружении, что исполнитель менее чем два года назад

был работником организации, к доходам физических лиц могут быть применены вышеуказанные налоговые последствия (поскольку доходы физического лица не могут составлять объект налогообложения НПД), а если отношения будут переквалифицированы в трудовые, то работодателю возможно доначисление страховых взносов и пеней, штраф за неудержание НДС, административная ответственность за несоблюдение ТК РФ.

Нам не удалось обнаружить разъяснения по ситуации, аналогичной заданному вопросу, возможно, в связи с новизной Закона № 422-ФЗ. 

А.Н. Хрусталева, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ, аудитор

Признание расходов на капитальный ремонт в бухгалтерском и налоговом учете

Организацией приобретено в собственность здание торгового центра. После покупки организация приняла торговый центр на 01 счет, после этого подрядчик приступил к ремонту. Но фактически торговый центр до начала ремонта не эксплуатировался. В купленном объекте было отопление, водоснабжение, электроснабжение и т.д., в результате работ эти системы будут заменены.

Ведется капитальный ремонт помещения, который включает в себя следующие работы. Строительно-монтажные работы: устройство системы пожаротушения и пожарной сигнализации; устройство отопления, вентиляции и кондиционирования; устройство водоснабжения и канализации; устройство электроснабжения; устройство металлокаркаса; устройство полов, перегородок и отделка помещений; замена дверей и ворот; устройство ограждающих конструкций, кровли и монолитных перекрытий; благоустройство территории; установка рекламных конструкций (внешняя реклама); внутриплощадочные сети хозяйственно-питьевого и противопожарного водопроводов, хозяйственно-бытовой и ливневой канализации: монтаж и укладка труб, жирословителей, работы по ливневой канализации; внутриплощадочные сети электроснабжения и наружного освещения: опоры освещения; прокладка кабелей и подключение внутриплощадочного освещения; прожекторы, светильники; прочие работы по внутриплощадочному освещению. Общая стоимость работ, согласно смете составляет 255 млн руб. Правомерно ли учесть вышеперечисленные расходы в качестве капитального ремонта собственного помещения и принять одновременно в расходы в бухгалтерском и налоговом учете?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции:

Безрисковый вариант – отразить затраты на ремонт в первоначальной стоимости торгового центра. Объекты благоустройства, внешние инженерные сети

и рекламную конструкцию (то есть все объекты, срок полезного использования которых значительно отличается от срока полезного использования недвижимости) рекомендуем учесть как отдельные объекты основных средств.

Объект принимается к бухгалтерскому учету в качестве основного средства в момент, когда он приведен в состояние, пригодное для использования

Нежилое помещение, приобретенное по договору купли-продажи, требующее вложений для приведения его в пригодное для эксплуатации состояние, учитывается в бухгалтерском учете и в налоговом учете в составе основных средств в том периоде, когда будут закончены фактические работы по доведению объекта до готовности к использованию в запланированных целях.

Если учесть расходы единовременно, налоговый орган в случае проверки может посчитать, что ввод в эксплуатацию торгового центра до проведения ремонтных работ носил формальный характер, и исключить расходы на ремонт из текущих расходов.

Обоснование позиции: Бухгалтерский учет

Единовременный учет расходов на ремонт в бухучете не соответствует нормам бухучета. Эти расходы увеличивают первоначальную стоимость торгового центра. Бухгалтерскую запись Дебет 01 – Кредит 08, на наш взгляд, следует считать преждевременной и признать ошибкой бухучета.

Для принятия актива к бухгалтерскому учету в качестве объекта основного средства необходимо выполнение условий, установленных п. 4 ПБУ 6/01. Согласно п. 7 ПБУ 6/01 основные средства организации принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. На основании п. 8 ПБУ 6/01 первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации). Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются в том числе суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования.

Таким образом, недвижимое имущество, пригодное к эксплуатации, учитывается по дебету счета 01 по первоначальной стоимости.

В рассматриваемом случае организация приобрела недвижимое имущество, в котором до начала его фактической эксплуатации планирует провести капитальный

ремонт. Следовательно, для приведения недвижимости в состояние, пригодное для использования, необходимы дополнительные капитальные вложения. Полагаем, в данной ситуации до окончания капитального ремонта нежилого помещения, то есть до момента доведения его в пригодное для эксплуатации состояние, недвижимое имущество необходимо учитывать в составе капитальных вложений на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Это обусловлено следующим.

Согласно п. 5.2.3 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденного письмом Минфина России от 30.12.1993 № 160, здания, сооружения и другие объекты основных средств, приобретенные отдельно от строительства объектов, зачисляются в размере инвентарной стоимости в состав основных средств по поступлении их на предприятие и окончании работ по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, на основании акта приемки-передачи основных средств.

Минфин в своих письмах также указывает, что объект принимается к бухгалтерскому учету в качестве основного средства в момент, когда он приведен в состояние, пригодное для использования (письма Минфина России от 22.06.2010 № 03-03-06/1/425, от 09.06.2009 № 03-05-05-01/31, от 18.04.2007 № 03-05-06-01/33).

Этот вывод подтверждается арбитражной практикой (постановление ФАС Уральского округа от 11.10.2007 № Ф09-8293/07-С3: учет на 08 счете правомерен, не доказан факт завершения строительства указанного выше цеха, поскольку на объекте отсутствует водоснабжение, канализация; постановление ФАС Северо-Западного округа от 16.07.2007 № А56-2271/2007: обществом осуществлялись работы по капитальному ремонту и перепланировке под офис приобретенной квартиры, поэтому объект правомерно числился на 08 счете).

Налоговый учет

Расходы на ремонт основных средств и иного имущества, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат (п. 1 ст. 260 НК РФ). При этом норма не делает различий между текущим

Если расходы осуществляются с целью текущего поддержания основных средств в рабочем состоянии, то такие расходы признаются расходами на ремонт (письмо Минфина России от 24.03.2010 № 03-03-06/4/29).

и капитальным ремонтом, порядок один и тот же. Если расходы осуществляются с целью текущего поддержания основных средств в рабочем состоянии, то такие расходы признаются расходами на ремонт (письмо Минфина России от 24.03.2010 № 03-03-06/4/29).

Согласно п. 1 ст. 257 НК РФ первоначальная стоимость амортизируемого имущества определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования.

То есть даже если с технической точки зрения работы являются ремонтом, то в понимании НК РФ расходы, связанные с доведением объекта до состояния, в котором оно пригодно для использования, увеличивают первоначальную стоимость объекта.

В Постановлении ФАС Дальневосточного округа от 04.08.2004 по делу № Ф03-А51/04-2/1777 суд указал, что до проведения капитального ремонта судно в производственном процессе предприятия не участвовало. Работы, произведенные на объекте, еще не введенном в эксплуатацию, не могут быть квалифицированы в качестве ремонтных.

Аналогичные выводы сделаны и другими судами: Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 26.10.2005 по делу № А28-4710/2005-34/29, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 19.05.2003 по делу № А42-4075/01-26-2537/02, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 27.07.2005 по делу № Ф03-А51/05-2/2070, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 27.06.2005 по делу № А05-9204/04-18.

По аналогии могут быть использованы и доводы судов по спорам по налогу на имущество. В постановлении Седьмого арбитражного апелляционного суда от 06.06.2014 по делу № А27-16327/2013 указано, что согласно правовой позиции Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в пункте 8 Информационного письма от 17.11.2011 № 148, при рассмотрении

споров, связанных с исчислением налоговой базы по налогу на имущество организаций, необходимо иметь в виду, что если конкретное имущество требует доведения до состояния готовности и возможности эксплуатации, такое имущество может учитываться в качестве основного средства и признаваться объектом налогообложения только после осуществления необходимых работ и формирования в установленном порядке первоначальной стоимости с учетом соответствующих расходов. Доработка такого объекта недвижимости до состояния пригодности к эксплуатации сопровождается увеличением его стоимости, что влияет на формирование первоначальной стоимости, по которой он в дальнейшем будет принят к учету в качестве основного средства. После окончательного формирования первоначальной стоимости объект недвижимости, ставший пригодным к использованию по назначению, должен быть включен в состав основных средств.

В постановлении ФАС Поволжского округа от 13.12.2012 по делу № А65-24221/2011 судьи указали, что не завершённый строительством объект, принадлежащий заявителю, не отвечает признакам основных средств, установленным ПБУ 6/01. Для введения здания в эксплуатацию необходимо выполнить значительный объем ремонтно-отделочных работ.

На основании изложенных аргументов налоговый орган может посчитать, что ввод в эксплуатацию Торгового центра до проведения ремонтных работ носил формальный характер, и исключить расходы на ремонт из текущих расходов, если они были учтены единовременно.

Объекты благоустройства, внешние инженерные сети и рекламная конструкция

Такие объекты можно учесть либо в первоначальной стоимости торгового центра, либо как отдельные объекты основных средств. Учет в виде отдельных объектов основных средств возможен в связи с тем, что срок полезного использования этих объектов значительно отличается от срока полезного использования недвижимости. Эта возможность подтверждается, например, постановлением Арбитражного суда Поволжского округа от 29.12.2015 № Ф06-4434/2015, постановлением ФАС Поволжского округа от 09.07.2013 № А72-6807/2012.

Работы, произведенные на объекте, еще не введенном в эксплуатацию, не могут быть квалифицированы в качестве ремонтных



Е.М. Лазукова, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ,
профессиональный бухгалтер

Учет штрафов за переданные в аренду транспортные средства

Организация является арендодателем, передает в аренду транспортные средства. Договором предусмотрено, что суммы штрафов за нарушение ПДД перевыставляются арендаторам. Как отразить в бухгалтерском и налоговом учете операции по начислению штрафов и их возмещению? Нужно ли уплачивать НДС?

Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу:

В налоговом учете расходы на уплату административных штрафов за нарушение правил дорожного движения у организации-арендодателя не учитываются. Возмещаемые арендаторами убытки подлежат включению в состав внереализационных доходов.

Денежные средства, уплачиваемые арендатором в качестве штрафов за нарушение арендаторами правил дорожного движения, не связаны с оплатой услуг по предоставлению автомобиля в аренду, поэтому при получении возмещения от арендаторов налогооблагаемой базы по НДС у арендодателя не возникает.

В бухгалтерском учете расходы организации на уплату штрафов по административным правонарушениям учитываются в составе прочих расходов. Суммы, возмещенные арендаторами, учитываются в составе прочих доходов.

Обоснование вывода:

Положениями ч. 1 ст. 2.6.1 КоАП РФ установлено, что к административной ответственности за административные правонарушения в области дорожного движения, совершенные с использованием транспортных средств, в случае фиксации этих административных правонарушений работающими в автоматическом режиме специальными техническими средствами, имеющими функции фото- и киносъемки, видеозаписи, или средствами фото- и киносъемки, видеозаписи привлекаются собственники (владельцы) транспортных средств.

При этом собственник (владелец) транспортного средства освобождается от административной ответственности, если обжалует постановление по делу об административном правонарушении, вынесенное в соответствии с ч. 3 ст. 28.6

КоАП РФ, и в ходе рассмотрения жалобы будут подтверждены содержащиеся в ней данные о том, что в момент фиксации административного правонарушения транспортное средство находилось во владении или в пользовании другого лица (ч. 2 ст. 2.6.1 КоАП РФ).

В рассматриваемом случае постановления об административных правонарушениях собственником (владельцем) транспортных средств не обжалуются, что влечет за собой возникновение у арендодателя убытков, причиненных противоправными действиями работников арендатора, управлявших арендованными транспортными средствами, в размере административных штрафов за нарушение ими правил дорожного движения.

На основании п. 1 ст. 15 ГК РФ лицо, право которого нарушено, может требовать полного возмещения причиненных ему убытков, если законом или договором не предусмотрено возмещение убытков в меньшем размере. Под убытками понимаются, в частности, расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб) (п. 2 ст. 15 ГК РФ).

Пунктом 1 ст. 1064 ГК РФ предусмотрено, что вред, причиненный имуществу юридического лица, подлежит возмещению в полном объеме лицом, причинившим вред. При этом юридическое лицо либо гражданин возмещает вред, причиненный его работником при исполнении трудовых (служебных, должностных) обязанностей (п. 1 ст. 1068 ГК РФ).

В данном случае стороны предусмотрели обязанность арендатора по возмещению таких штрафов договором аренды.

Исходя из изложенного, арендодатель вправе требовать от арендатора

В бухгалтерском учете расходы организации на уплату штрафов по административным правонарушениям учитываются в составе прочих расходов.

возмещения убытков, причиненных ему действиями работников арендатора. То обстоятельство, что в рассматриваемом случае арендодатель может избежать ответственности, обжаловав постановления об административных правонарушениях, но не делает этого, на наш взгляд, не лишает его права требовать от арендатора возмещения расходов на оплату административных штрафов за нарушение правил дорожного движения работниками арендатора.

Налог на прибыль

В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ). При этом расходы признаются экономически обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, – убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком, при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Пунктом 2 ст. 270 прямо установлено, что расходы в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством РФ предоставлено право наложения указанных санкций, в целях налогообложения не учитываются.

Как следует из ч. 5 ст. 3.5 КоАП РФ, сумма административного штрафа подлежит

зачислению в бюджет в полном объеме в соответствии с законодательством РФ.

Следовательно, расходы на уплату административных штрафов за нарушение правил дорожного движения при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль у организации-арендодателя не учитываются.

Признанные должником (контрагентом) или подлежащие уплате должником (контрагентом) на основании решения суда, вступившего в законную силу, суммы штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также суммы возмещения убытков или ущерба, в соответствии с п. 3 ст. 250 НК РФ, признаются для целей налогообложения внереализационными доходами.

Статьей 317 НК РФ конкретизирован порядок налогового учета таких доходов. В частности, при определении внереализационных доходов в виде сумм возмещения убытков или ущерба налогоплательщики, определяющие доходы по методу начисления, отражают причитающиеся суммы в соответствии с условиями договора. Если условиями договора размер возмещения убытков не установлен, обязанности для начисления внереализационных доходов у организации-получателя не возникает. При взыскании долга в судебном порядке обязанность по начислению этого внереализационного дохода у налогоплательщика возникает на основании решения суда, вступившего в законную силу.

Датой получения таких доходов для организаций, применяющих метод начисления, является дата их признания должником (контрагентом) или дата вступления в законную силу решения суда (пп. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ).

По мнению Минфина России, письменным подтверждением признания должником обязанности по уплате сумм штрафов, пеней, иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств и (или) по возмещению убытков (ущерба), исходя из обычаев делового оборота, могут являться любые действия контрагента, удостоверяющие факт признания нарушения обязательства, позволяющие определить размер суммы, признанной должником. К ним можно отнести действия должника по оплате такой задолженности (смотрите письмо Минфина России от 19.02.2016 № 03-03-06/1/9336).

Таким образом, возмещаемые арендодателю арендаторами убытки в размере

Признанные должником (контрагентом) суммы штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также суммы возмещения убытков или ущерба, в соответствии с п. 3 ст. 250 НК РФ, признаются для целей налогообложения внереализационными доходами.



административных штрафов за нарушение ими (их сотрудниками) правил дорожного движения подлежат включению в состав внереализационных доходов арендодателя на дату их признания арендатором.

Отметим, что иной порядок отражения организацией-арендодателем сумм, полученных от арендатора в счет возмещения причиненного убытка (ущерба), при котором они не будут включены в состав внереализационных доходов для целей налогообложения (например, если организация примет решение не рассматривать эти суммы в качестве доходов, аргументируя это тем, что при возмещении арендатором расходов на уплату административных штрафов какой-либо экономической выгоды (ст. 41 НК РФ) у нее не возникает), наверняка вызовет претензии со стороны налоговых органов и отстаивать свою позицию организации придется в суде.

НДС

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

Из п. 2 ст. 153 НК РФ следует, что при определении налоговой базы выручка от реализации определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), полученных им в денежной и (или) натуральной формах. При этом на основании пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ налоговая база увеличивается на суммы полученных за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг).

По мнению Минфина России, денежные средства, уплачиваемые арендатором в качестве штрафов за нарушение арендатором правил дорожного движения, не связаны с оплатой услуг по предоставлению автомобиля в аренду (смотрите письмо Минфина России от 11.10.2012 № 03-07-11/408). Таким образом, если арендодатель исполнил свое обязательство по уплате штрафа и не



предъявил арендатору требования о возмещении причиненных убытков, налогооблагаемой базы по НДС по этому основанию у арендодателя не возникает.

Бухгалтерский учет

Нормами ПБУ 10/99 «Расходы организации» (далее – ПБУ 10/99) напрямую не предусмотрено, к каким расходам следует относить расходы организации на уплату штрафов по административным правонарушениям. Очевидно, что такие расходы не отвечают критериям расходов по обычным видам деятельности, поэтому могут быть учтены организацией-арендодателем на основании п. 12 ПБУ 10/99 в составе прочих расходов.

В свою очередь, штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также поступления в возмещение причиненных организации убытков в соответствии с п. 8 ПБУ 9/99 «Доходы организации» (далее – ПБУ 9/99) признаются в бухгалтерском учете прочими доходами. Такие суммы принимаются к бухгалтерскому учету в размере, признанном арендатором (п. 10.2 ПБУ 9/99), и признаются в том отчетном периоде, в котором они были признаны должником (п. 16 ПБУ 9/99), независимо от их фактической уплаты.

Согласно Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (далее – Инструкция), для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету счета, в частности, отражаются возмещение причиненных

Денежные средства, уплачиваемые арендатором в качестве штрафов за нарушение арендатором правил дорожного движения, не связаны с оплатой услуг по предоставлению автомобиля в аренду

Учет расчетов по претензиям ведут на счете 76 на специальном субсчете «Расчеты по претензиям» по каждому контрагенту и отдельным претензиям

организацией убытков, а также суммы прочих расходов – в корреспонденции со счетами учета расчетов; а по кредиту – суммы, поступившие в возмещение причиненных организации убытков – также в корреспонденции со счетами учета расчетов.

Для учета расчетов по претензиям Инструкцией предназначен счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», к которому открывается специальный субсчет «Расчеты по претензиям». На выделенном субсчете аналитический учет ведется по каждому контрагенту и отдельным претензиям.

Схема бухгалтерских проводок у организации-арендодателя может быть следующей:

При получении постановления об административном правонарушении:

Дебет 91, субсчет «Прочие расходы» Кредит 76, субсчет «Расчеты по штрафам» – отражена в составе прочих расходов сумма начисленного административного штрафа.

На дату уплаты административного штрафа:

Дебет 76, субсчет «Расчеты по штрафам» Кредит 51 – уплачен административный штраф.

Поскольку данный вид расходов при налогообложении прибыли не учитывается, в бухгалтерском учете организации возникает разница, формирующая постоянный налоговый расход, в величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату (п.п. 4, 7 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»), который отражается проводкой:

Дебет 99 Кредит 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» – отражен постоянный налоговый расход в размере административного штрафа.

На дату признания арендатором суммы причиненного убытка (ущерба):

Дебет 76, субсчет «Расчеты по претензиям» Кредит 91, субсчет «Прочие доходы» – отражена в составе прочих доходов признанная арендатором сумма причиненного убытка (ущерба), подлежащая возмещению.

На дату возмещения причиненного убытка (ущерба):

Дебет 51 Кредит 76, субсчет «Расчеты по претензиям» – сумма возмещения причиненного убытка (ущерба) оплачена арендатором.

К.Г. Завьялов, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ, аудитор

Представление по требованию налогового органа счетов-фактуры, зарегистрированных в книге покупок и книге продаж по контрагенту

В соответствии со статьей 93, пунктом 1 статьи 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрена обязанность представить счета-фактуры, зарегистрированные в книге покупок и книге продаж за 3 квартал 2019 г., по контрагенту ООО «XXX». ООО «XXX» является покупателем. В примечании есть формулировка: «касающиеся деятельности ООО «ННН».

Должно ли ООО «ННН» представлять документы? По какой именно организации должны быть представлены документы: по ООО «XXX» или ООО «ННН»?

Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу:

Организации следует представить счета-фактуры по ООО «XXX».

Обоснование вывода:

Одним из мероприятий налогового контроля является истребование налоговым органом документов (информации)

о налогоплательщике или информации о конкретных сделках у контрагентов или иных лиц. Порядок их истребования установлен ст. 93.1 НК РФ.

Так, истребовать документы и информацию, касающиеся деятельности проверяемого налогоплательщика, у контрагента или у иных лиц, располагающих такими документами (информацией), налоговый орган вправе в том числе в ходе проведения налоговых проверок (п. 1 ст. 93.1 НК РФ).

Исчерпывающий перечень лиц, понимаемых под «иными лицами», ст. 93.1 НК РФ не определен. Поэтому истребовать документы (информацию), касающиеся деятельности проверяемого налогоплательщика или конкретной сделки, налоговый орган вправе у любого лица, располагающего ими.

При этом суды подтверждают правомерность истребования документов (информации) у последующих организаций по цепочке сделок, связанных с первичной сделкой (у контрагентов второго, третьего и последующего звена), указывая, что положения ст.ст. 82, 93, 93.1 и 89 НК РФ не содержат такого запрета и оснований для ограничения истребования документов только первым контрагентом проверяемого налогоплательщика (постановления АС Западно-Сибирского округа от 28.03.2016 № Ф04-658/16, АС Московского округа от 07.10.2014 № Ф05-9674/14).

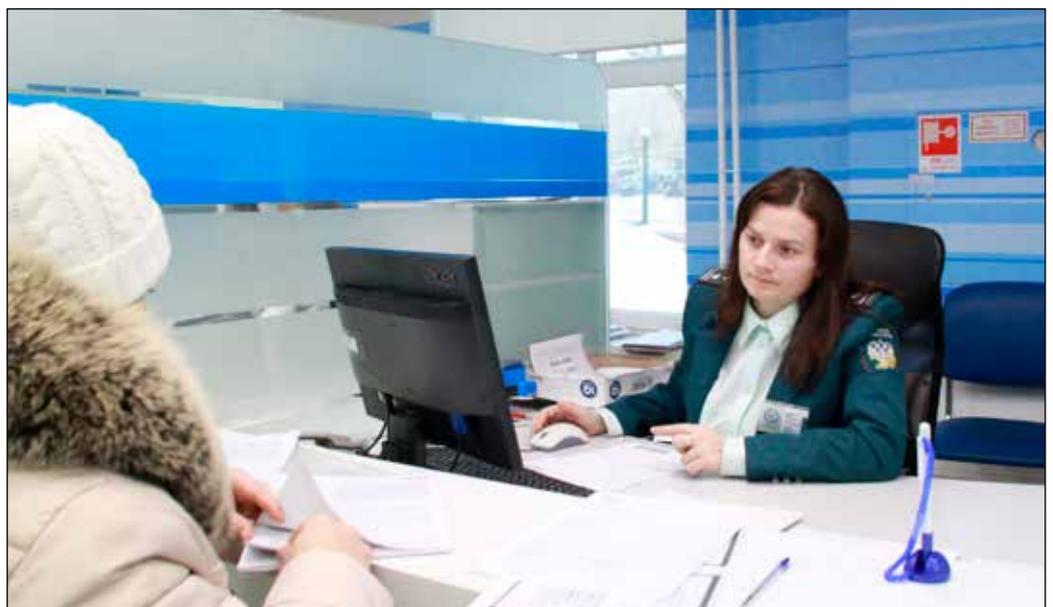
Перечень истребуемых документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика, законодателем также не ограничен.



Согласно официальным разъяснениям к таким документам относятся любые документы, содержащие необходимую для целей налогового контроля информацию, касающуюся деятельности проверяемого налогоплательщика, а также информацию относительно конкретной сделки (письма Минфина России от 19.05.2010 № 03-02-07/1-243, ФНС России от 30.09.2014 № ЕД-4-2/19869).

Процедура истребования документов (информации) у контрагентов проверяемого налогоплательщика и иных лиц регламентируется п.п. 3, 4 ст. 93.1 НК РФ и Порядком взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов (далее – Порядок), утвержденным

Истребовать документы и информацию о деятельности проверяемого налогоплательщика, у контрагента или у иных лиц, располагающих такими документами, налоговый орган вправе в том числе в ходе проведения налоговых проверок



приказом ФНС России от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628@.

В этих целях налоговый орган, осуществляющий налоговую проверку, направляет поручение об истребовании документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), в налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы указанные документы (информация).

В поручении указывается, при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость в представлении документов (информации).

В течение пяти рабочих дней со дня получения поручения налоговый орган по месту учета лица, у которого истребуются документы (информация), направляет этому лицу требование о представлении документов (информации). К данному требованию прилагается копия поручения об истребовании документов (информации) (п.п. 3, 4 п. 1.1 ст. 93.1 НК РФ, п.п. 3, 4 Порядка).

В результате лицо, у которого истребуются эти документы, получает информацию, при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость в представлении истребуемых документов, а также сведения, позволяющие идентифицировать конкретную сделку.

Из вопроса следует, что в копии поручения, приложенной к требованию, указаны формулировки, аналогичные

содержащимся в вопросе. По нашему мнению, из прямого прочтения требования и поручения следует, что налоговым органом проводится проверка в отношении ООО «ННН», в свою очередь ООО «ХХХ» является контрагентом ООО «ННН». Поскольку истребование документов (информации) возможно и у контрагентов второго, третьего и последующего звена, считаем, что по этой причине организации контрагенту ООО «ХХХ» и было направлено соответствующее требование.

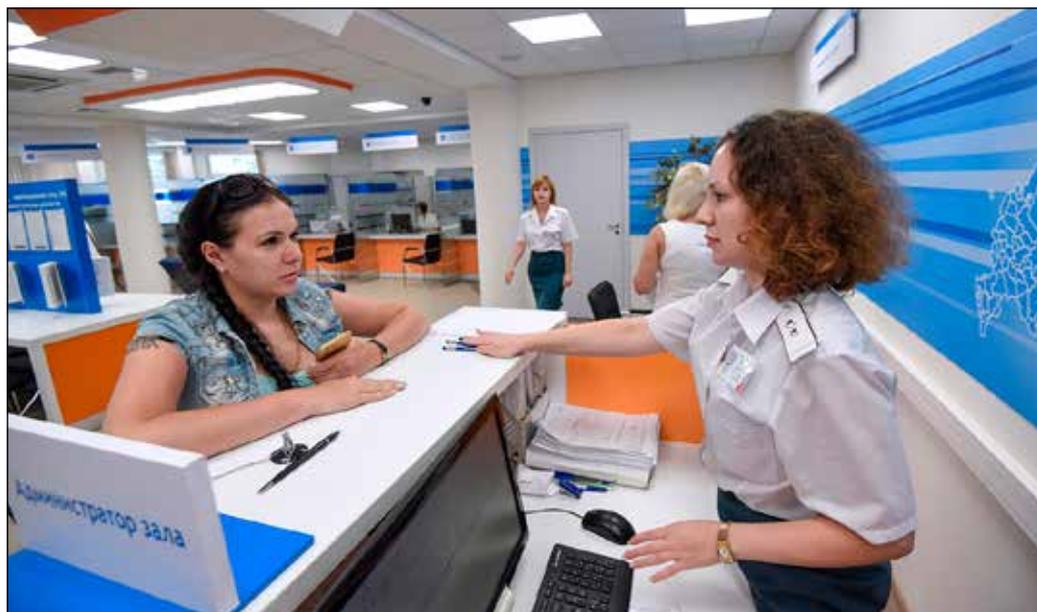
Налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов (пп. 6 п. 1 ст. 23 НК РФ).

Учитывая изложенное, организации необходимо представить по требованию налогового органа счета-фактуры, зарегистрированные в книге покупок и книге продаж за 3 квартал 2019 года, по контрагенту ООО «ХХХ».

Вместе с тем в целях исключения вероятности привлечения организации к ответственности, предусмотренной ст. 129.1 НК РФ, рекомендуем обратиться в налоговый орган по месту учета за разъяснениями в отношении ООО «ННН».

Если организация считает требование о предоставлении счетов-фактур несоответствующим НК РФ, то оно может быть обжаловано в порядке, установленном главой 19 НК РФ. 

Перечень истребуемых документов, касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика, законодателем не ограничен.



Е.Е. Смирнова, к.э.н., доцент департамента налогов и налогового администрирования
 Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

Актуальные вопросы администрирования налога на имущество организаций

Основным региональным налогом, который уплачивает большинство организаций, является налог на имущество организаций. В настоящее время наблюдается тенденция к снижению поступлений налога в региональные бюджеты, что связано с проводимыми реформами в области налогообложения имущества в России. Выведение из объектов обложения объектов движимого имущества обусловлено дестимулирующим эффектом данного механизма и определенными сложностями в исчислении налога, а также акцентом на обложении кадастровой стоимости имущества.



Е.Е. Смирнова

Если в 2014 году налогообложение определенных видов недвижимого имущества организаций исходя из кадастровой стоимости было осуществлено только в четырех субъектах Российской Федерации (город Москва, Московская область, Амурская область и Кемеровская область), то с 2019 года – 71 субъект. Но несмотря на рост регионов, которые перешли на налогообложение по кадастровой стоимости, удельный вес налога на имущество юридических лиц не достигает запланированных результатов. В связи с этим налоговые органы активно работают по следующим направлениям:

- выявление незадекларированных объектов имущества (незарегистрированных объектов недвижимости),

- определение объектов, неправомерно облагаемых не по кадастровой, а среднегодовой стоимости,
- исключение неправомерно применяемых налоговых льгот, пониженных налоговых ставок,
- выявление некорректно определенной налоговой базы,
- поиск лиц, применяющих специальные налоговые режимы, уклоняющихся от уплаты налога,
- переквалификация имущества из движимого в недвижимое.

Проверка правильности определения налоговой базы включает следующие направления: способ начисления амортизации, применение специальных (повышающих) коэффициентов, единовременное списание в бухгалтерском учете

ФИНАНСОВЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
 при Правительстве Российской Федерации
 Департамент налогов и налогового администрирования
 Факультет налогов, аудита и бизнес-анализа

ОБУЧЕНИЕ С ПРАКТИКУЮЩИМИ ПРЕПОДАВАТЕЛЯМИ:
 АТТЕСТАТ налогового консультанта /главного бухгалтера –
 эксперта в области налогового учета и налоговой отчетности
 (Начало с 26.10.2020 и 23.11.2020)



ПОВЫШЕНИЕ КВАЛИФИКАЦИИ (40 ч.)

Новое в нормативном регулировании и актуальные проблемы практики налогообложения
 (группа с 9.11.2020, 8.12.2020)

Субсидиарная ответственность: практический алгоритм защиты собственников
 (группы с 29.10 и 1 декабря 2020 г.)

Международное налогообложение: анализ изменений и практика применения
 (группа с 10.11.2020)

ОБУЧЕНИЕ в одном из ведущих старейших российских университетов

Запись: тел. +7(499) 553-11-87/97/98 e-mail: nalog@afa.ru
 Ряховский Д.И. Левченко Д. Н. Новоселов К.В.

Рисунок 1. Удельный вес налога на имущество организаций в доходах консолидированного бюджета Российской Федерации



основных средств стоимостью выше установленной величины.

Положение о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке (утв. приказом Минфина РФ и МНС РФ от 10 марта 1999 г. №№ 20н, ГБ-3-04/39) применяется налоговыми органами, если назначается инвентаризация имущества в процессе выездной налоговой проверки.

Предприниматели на ЕСХН платят налог по недвижимости, которая используется для переработки и реализации сельскохозяйственной продукции и для оказания услуг. Например, здание птицефабрики, которым владеет налогоплательщик ЕСХН, не облагается налогом на имущество. А административное здание и здание столовой, в которой обедает персонал фабрики, облагаются. Потому что эти два здания не участвуют непосредственно в производстве, переработке и реализации сельхозпродукции. Но в отношении объектов необходимо выполнение следующих условий: налоговая база рассчитывается по данным ЕГРН на 1 января отчетного года; имущество принадлежит фирме на праве собственности либо хозяйственного ведения; актив отвечает признакам основного средства и поставлен на баланс.

Регион должен утвердить кадастровую стоимость и сформировать список облагаемых объектов. Обычно в перечень включают: коммерческие здания и комплексы; жилье, не учтенное на балансе предприятия; объекты, используемые в торговле, общепите, обслуживании

населения; имущество зарубежных компаний, не эксплуатируемое в деятельности официальных представительств. Определение каждого вида недвижимости приведено в ст. 378.2 НК РФ.

В последние годы получили популярность споры, которые затрагивают не только снижение кадастровой стоимости объектов недвижимости, но и вопросы исключения объектов недвижимости из перечня объектов, для которых налоговой базой является их кадастровая стоимость. В 2019 году количество судебных споров о величине кадастровой стоимости, внесенной в государственный кадастр недвижимости, только возрастает (до 17,4 тыс по сравнению с 15,8 тыс в 2017 году). При этом основная часть исков связана с установлением кадастровой стоимости объекта недвижимости в размере его рыночной стоимости (15,4 тыс.).

Основанием для спора является установление рыночной стоимости объекта, когда налогоплательщик считает, что размер кадастровой стоимости завышен или рассчитан с нарушениями или неточностями. Последствия таких нарушений или неточностей выявляют налоговики при проверке налоговых деклараций по налогу на имущество организаций, в которых кадастровая стоимость объекта отлична от сведений, указанных на сайте Росреестра. Причинами ошибок являются: слишком различаются рыночная и кадастровая цена; не учтен размер рыночной стоимости аналогичных объектов, расположенных в данной местности; не приняты во внимание местоположение,

Рисунок 2. Структура судебных дел по пересмотру кадастровой стоимости



Основные ошибки налогоплательщиков: неправомерное применение налоговых льгот; обложение среднегодовой стоимости вместо кадастровой стоимости объекта, включенного в Перечень



Если налоговые органы выявляют организации, у которых кадастровая стоимость занижена более чем на 5 млн. руб., возможен вызов налогоплательщика для дачи пояснений

тип объекта и исторический статус; не учтена инфраструктура, инженерные коммуникации, геофизические данные.

В некоторых случаях разрешается отнести в категорию движимого имущества инвентарные объекты, которые входят в состав недвижимости и функционально связаны со зданием. Примером послужит ситуация, когда на основу здания устанавливается оборудование для производства, которое можно эксплуатировать только в составе целого комплекса. Получается, что раз оборудование находится на фундаменте, то его нельзя переместить без ущерба для подземных коммуникаций. Но, с другой стороны, его можно демонтировать и перевести на новое место, где оно будет работать в прежнем режиме. Если по техническим документам фундамент не является частью строения, то затраты на его заливку входят в стоимость оборудования и не учитываются при расчете налога. В случае если фундамент является основой, оборудование причисляется к недвижимому имуществу. Письмо ФНС РФ от 01.10.2018 № БС-4-21/19038@ представляет дифференциацию видов недвижимости. В письме указывается, что государственная регистрация права на вещь не причисляет ее к недвижимости. Необходимо проверить есть ли запись об объекте в ЕГРН, если нет, то предоставить доказательства, которые указывают на тесный контакт с землей и невозможность ее передвижения без причинения вреда. Такими доказательствами для объекта капитального строительства

могут служить следующие документы: справки технического учета или инвентаризации, проектные бумаги, документы на возведение и внедрение и другие характеристики.

При определении принадлежности объекта к недвижимости учитывается его конструкция. Недвижимость регистрируется и выступает в гражданских сделках как обособленный правовой объект. Но существуют и сложные объекты, которые состоят из элементов, поддающихся демонтажу и переносу в другое место, их относят к движимым. Например, автостоянка, которая включает и само здание, и туалет, и ограждение, и ворота, но все же не считается недвижимостью. Перечисленные элементы выступают временными сооружениями, их возможно переместить в другое место.

В письме ФНС России от 14.02.2020 № БС-4-21/2584@ отмечается, что если для возведения объекта требуется разрешительная документация (разрешение на строительство, декларация о начале строительства и т.д.), то такое сооружение является объектом капитального строительства.

При налоговой проверке инспектор проверяет все признаки имущества и иные обстоятельства: имеется ли запись о недвижимости в ЕГРН; проверяет природные характеристики (есть ли контакт с землей); есть ли возможность передвижения объекта без нанесения вреда состоянию.

Налоговый орган имеет право запросить у налогоплательщиков: справки технического учета и технической инвентаризации объекта как недвижимости; документы, подтверждающие согласие на возведение и внедрение; проектную документацию; прочие характеристики объекта собственности. Инспектор также имеет право на проведение осмотра объекта недвижимости, его исследования, привлекать для оценки независимых специалистов и экспертов, требовать дополнительные документы и сведения, обозначенные в НК РФ.

Следует отметить, что определение правового режима вещей – это исключительно вопрос права. Следовательно, ни строительный эксперт, ни кадастровый инженер, ни налоговый орган не могут делать выводы относительно правового режима объекта. Только суд может квалифицировать объект в

качестве движимой или недвижимой вещи (такой вывод указан, например, в определении ВС РФ от 22.05.2018 № 308-ЭС17-21569 по делу № А32-8363/2015). Однако неправомерны действия налогоплательщика по разделению недвижимости на части в целях признания их движимым имуществом, чтобы не платить налог на имущество организаций (определение ВС РФ от 24.09.2018 № 307-КГ18-14515). В то же время если самостоятельные объекты – машины и оборудование – можно отделить от недвижимости (производственный цех – не единый объект, в нем выделяется отдельно оборудование), действия налогоплательщика по разделению объектов правомерны (Определение ВС РФ от 12.07.2019 № 307-ЭС19-5241).

Налоговый орган не вправе произвольно переqualифицировать движимое имущество в недвижимое, в противном случае даже разумный и добросовестный налогоплательщик не сможет обладать достоверной информацией о своих обязательствах по уплате налогов. Следовательно, процедура налогообложения, в свою очередь, также должна быть формализована.

Следовательно, несмотря на исключение движимого имущества из перечня обложения налогом, проблемы классификации все еще остаются.

Следует отметить, что в отношении основных средств, по которым применялся инвестиционный вычет по налогу на прибыль организаций, не изменяется порядок определения остаточной

стоимости – нормы, предусмотренные главой 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ, при исчислении налога на имущество организаций не применяются. При определении налоговой базы исходя из среднегодовой стоимости имущества учитывается остаточная стоимость основных средств, сформированная в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации (Письмо Минфина России от 14.11.2018 № 03-03-07/81965).

Относительно налоговых льгот много вопросов возникает по объектам с высокой энергетической эффективностью. Если на дату ввода в эксплуатацию документов о высокой энергетической эффективности не было (паспорта энергетической эффективности), применять льготу организация не вправе (письмо Минфина России от 29.05.2017 № 03-05-04-01/32877). Льготу по налогу на имущество организаций, установленную для зданий с высоким классом энергоэффективности, нельзя применять в отношении торговых центров (Определение ВС РФ от 03.08.2018 № 309-КГ18-5076).

Статья 380 НК РФ предусматривают установление налоговых ставок законами субъектов Российской Федерации в отношении объектов недвижимости, налоговая база по которым определяется как кадастровая стоимость. Налоговая ставка в настоящий момент не более 2%. Показательно то, что в 2019 году только 19 субъектов Российской Федерации установили данный показатель менее 2%. Налоговые органы в рамках камеральных налоговых проверок проверяют правильность применения пониженных налоговых ставок, которые могут быть установлены для отдельных категорий налогоплательщиков законами субъектов Российской Федерации, запрашивая соответствующие документы.

Если доначислен налог на имущество организаций по результатам выездной налоговой проверки, сумму налога можно включить в состав прочих расходов на дату вступления в силу решения по результатам проверки (Определение ВС РФ от 26.01.2017 № 305-КГ16-13478, Письмо Минфина России от 06.04.2015 г. № 03-03-06/1/19158)

Наличие у налогоплательщика имущества – дополнительное основание для включения налогоплательщика в план выездных налоговых проверок, это позволяет обеспечить взыскание недоимки

