



ИПБ России

№2 | 2024

Вестник

БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

Ставка на УСН: что важнее место регистрации ИП или место его жительства?

с. 9

Арест имущества: какие действия проверяющих обязательны?

с. 29

Можно ли оспорить акт налоговой проверки в суде?

с. 31

Из истории нашей профессии



Экономист, правовед, публицист Российской империи, внес важный вклад в развитие отечественной экономической науки, в теорию и практику финансов и налогообложения.

Его работа «Опыт теории налогов» рассматривается в контексте последующего развития принципов налогообложения.

Очевиден высокий научный уровень творчества Н.И. Тургенева, его актуальность для того времени и полезность для сегодняшнего дня.

Время, в котором он жил — это период зарождения российской финансовой науки и новой государственной финансовой администрации.

Н.И. Тургенев оказался вовлеченным в эти процессы, сопричастным к научным и практическим преобразованиям российских финансов.

ТУРГЕНЕВ
Николай Иванович

❖
(1779-1871)





Уважаемые коллеги!

С началом весны – периода обновления и расцвета природы – ИПБ России анонсирует изменения, которые ждут членов бухгалтерского профессионального сообщества.

С 1 марта вступили в силу актуализированные программы для сдачи экзаменов на все аттестаты проф. бухгалтеров. Изменений в этом году не так много, но они есть. Так, в разделе бухгалтерского учета нашли отражение новшества, связанные со вступлением в силу ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» (в части норм, регулирующих бухгалтерский учет капитальных вложений в НМА). Кроме того, обновлен Кодекс профессиональной этики членов ИПБ России, в котором уточнено понятие «лиц, оказывающих бухгалтерские услуги по договору».

Как правило, новые законодательные нормы вызывают определенные трудности при первом применении на практике. Чтобы облегчить этот переход, эксперты ИПБ России используют самые разнообразные инструменты. В их числе хочу еще раз упомянуть рекомендацию ПР 5/2023 – бухгалтерский учет «ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»: Основные аспекты практического применения», которая вышла в конце прошлого года в рамках проекта «ИПБ России – практикум». Рекомендация довольно объемная, т. к. содержит полный разбор 38 практических ситуаций.

Открою небольшой секрет: в этом году в конкурсных заданиях Всероссийского конкурса «Лучший бухгалтер России» также будут задачи, для решения которых участникам необходимо проработать нюансы бухгалтерских новинок. Конкурс, который в следующем году отметит свое 25-летие, меняется вслед за тем, как изменяется наша жизнь. При этом он всегда остается радостным событием, которого с нетерпением ждут многие коллеги, желающие проверить свои профессиональные качества.

В этом году организаторы приготовили для конкурсантов сюрпризы. Один из них: конкурс стартует 1 апреля, когда начнется первый тур для участников, не являющихся членами ИПБ России. Второй тур, как обычно, пройдет в сентябре и октябре. Победителей ждут денежные призы, возможность в течение года участвовать во всех мероприятиях ИПБ России на бесплатной основе. Кроме того, победители первого и второго туров смогут получить аттестаты ИПБ России, соответствующие конкурсной номинации, и стать членами ИПБ России.

С ИПБ России – вам всегда по пути!

Людмила Ивановна Хоружий,

президент ИПБ Московского региона

4 ОБ ОРГАНИЗАЦИИ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В САДОВОДЧЕСКИХ И ОГОРОДНИЧЕСКИХ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ТОВАРИЩЕСТВАХ (СНТ)



Ложников И.Н., председатель Комитета ИПБ России по бухгалтерскому учету, доцент, государственный советник Российской Федерации I класса, в своей статье рассматривает вопросы организации финансово-хозяйственной деятельности садоводческих и огороднических некоммерческих товариществ, включая финансовое планирование, учет и формирование отчетности в соответствии с законодательством о некоммерческих организациях и принятым в товариществе Уставом.

12 ФОРМА РЕГИСТРА УЧЕТА АМОРТИЗАЦИИ И ОСТАТОЧНОЙ СТОИМОСТИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ДЛЯ ИНДИВИДУАЛЬНЫХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ НА УСН



В статье **Утолина Н.Н.**, преподавателя кафедры налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес анализа Финансового университета при Правительстве РФ, проанализированы недостатки применяемых на практике подходов к ведению учета и последующему налогообложению доходов от инвестирования в имущество, раскрыты спорные и востребованные области налогообложения, предложена форма регистра для расчета и подтверждения критериев на право применения специального налогового режима.

44 ОСОБЕННОСТИ ВКЛЮЧЕНИЯ ЛИЦЕНЗИОННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ В ТАМОЖЕННУЮ СТОИМОСТЬ ВВОЗИМЫХ ТОВАРОВ



В статье **Полякова А.Е. и Дмитриевой О.А.**, доцентов Департамента налогов и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве РФ, рассмотрены вопросы роста количества рисков, связанных с применением норм таможенного законодательства органами исполнительной власти к производимым поставкам товаров, что увеличивает объем подлежащих уплате сумм пошлин и налогов, в том числе за счет включения в цену лицензионных платежей в таможенную стоимость ввозимых товаров, проанализированы изменения подходов таможенных органов при осуществлении проверок в 2024 году в отношении производственных процессов с использованием товаров, облагаемых лицензионными платежами.

Свидетельство о регистрации СМИ ПИ № ФС77-54050 от 30.04.2013 выдано Роскомнадзором. Учредитель: Некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона».

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

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

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

Мнение редакции может не совпадать с мнением авторов.

Дизайн, верстка, препресс – ООО «ДизайнПресс».

Подписано в печать 29.03.2024. Формат 60x90/8. Тираж 20 000. Отпечатано в России.



2 Новости региона

Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения

4 Об организации финансово-хозяйственной деятельности в СНТ
И.Н. Ложников

Актуальные вопросы налогообложения

8 Вправе ли адвокат, представитель компании, запросить сведения, которые составляют ее налоговую тайну?
М.А. Соколова

9 Ставка на УСН: что важнее – место регистрации ИП или место его жительства?
А.Е. Крапивина

Профессиональная бухгалтерия

12 Форма регистра учета амортизации и остаточной стоимости основных средств для индивидуальных предпринимателей на УСН
Н.Н. Утолин

19 Какие выплаты работникам судьи разрешают не облагать страховыми взносами на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний?
Л.С. Васнецова

21 Вправе ли правопреемник учитывать в базе по страховым взносам выплаты, которые производила организация, реорганизованная в форме присоединения?
М.А. Никифорова

23 Порядок начисления и уплаты пеней: обзор судебной практики
М.А. Соколова

29 Арест имущества: какие действия проверяющих обязательны?
А.Н. Кузнецова

31 Можно ли оспорить акт налоговой проверки в суде?
М.А. Никифорова

33 Укрупнение объектов основных средств, предназначенных для передачи в аренду
Е.В. Гнатюк

36 Вправе ли налоговые инспекторы отозвать акт выездной проверки?
А.Е. Крапивина

38 Членство в СРО как критерий проверки контрагента: обзор судебной практики
Л.С. Васнецова

40 Отражение в налоговом расчете доходов иностранных организаций, полученных по внешнеторговым операциям
О.Н. Графкин

44 Особенности включения лицензионных платежей в таможенную стоимость ввозимых товаров
А.Е. Поляков, О.А. Дмитриева



Новости региона

Новые стандарты МСФО (IFRS) по отчетности об устойчивом развитии

Активизация обсуждения в Российской Федерации необходимости и практики составления отчетности по устойчивому развитию связана с тем, что начиная с отчетности за 2024 год вступили в силу два международных стандарта:

МСФО (IFRS) S1 «Общие требования по раскрытию финансовой информации, связанной с устойчивым развитием» (General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information);

МСФО (IFRS) S2 «Раскрытие информации, связанной с климатом» (Climate-related Disclosures).

Автором стандартов является Международный совет по стандартам отчетности по устойчивому развитию (ISSB). Совет не намерен ограничиваться двумя стандартами. Предполагается, что в ближайшее время выйдут и другие стандарты, посвященные требованиям к раскрытию информации различных аспектов устойчивого развития. Таким образом, будет создана единая система корпоративной отчетности наподобие международных стандартов финансовой отчетности. Заявлено, что сроки обязательного применения новых стандартов будут регулироваться законодательством каждой конкретной юрисдикции.

В Российской Федерации в настоящее время нет законодательных норм, обязывающих организации готовить отчетность по устойчивому развитию, однако действует Приказ Минэкономразвития России от 1 ноября 2023 г. № 764 «Об утверждении методических рекомендаций по подготовке отчетности об устойчивом развитии», разработанный в рамках Концепции развития публичной нефинансовой отчетности, утвержденной распоряжением Правительства Российской Федерации от 5 мая 2017 г. № 876-р.

Каждый экономический субъект самостоятельно принимает решение о необходимости составления отчетности об устойчивом развитии. Тем не менее, многие крупные компании включают в состав своей отчетности отчеты по ESG-тематике («Environment, Social, Governance»). Считается, что таким образом крупный бизнес демонстрирует свою вовлеченность в заботу об окружающей среде и решение социальных вопросов, что оказывает положительное влияние, в том числе на финансовые показатели экономических субъектов. В некоторых зарубежных юрисдикциях составление подобной отчетности уже сейчас является обязательным. Поэтому крупные компании, работающие по всему миру, вынуждены выполнять эти требования.

Позиция российских регулирующих органов по вопросам устойчивого развития отражена, в том числе в следующих документах:

Информационное письмо Банка России от 13 июня 2023 г. № ИН-02-28/44 «О рекомендациях по раскрытию финансовыми организациями информации в области устойчивого развития»;

Информационное письмо Банка России от 29 декабря 2023 г. № ИН-02-28/76 «О рекомендациях публичным акционерным обществам и эмитентам эмиссионных



ценных бумаг по разработке стратегии устойчивого развития и стратегии климатического перехода»;

Информационное письмо Банка России от 4 декабря 2023 г. № ИН-018-35/60 «О рекомендациях по учету климатических рисков для финансовых организаций»;

Приказ Министерства экономического развития РФ от 1 ноября 2023 г. № 764 «Об утверждении методических рекомендаций по подготовке отчетности об устойчивом развитии»;

Информация Минфина РФ (письмо Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина РФ от 27 мая 2011 г. № 07-02-18/02) «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации» (ПЗ-7/2011);

Информация Минфина РФ от 11 июля 2014 г. «О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства» (ПЗ-8/2011);

Информация Минфина РФ от 14 сентября 2012 г. «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности» (ПЗ-9/2012).

ИПБ России разработал документ «ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»: Основные аспекты практического применения»

ИПБ России совместно с Юникон АО в рамках проекта «ИПБ – практикум» подготовил документ ПР 5/2023 – бухгалтерский учет «ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»: Основные аспекты практического применения». Структура разработанного документа соответствует структуре Федерального стандарта. Рассмотрены все учетные аспекты нематериальных активов, предусмотренные указанным стандартом. Разработка включает 38 практических ситуаций, документальное оформление принимаемых управленческих решений, варианты учетной политики, бухгалтерские записи.

Президент ИПБ России Л.И. Хоружий выступила на Международной научно-методической конференции «Форсайт образования: портрет преподавателя будущего»

1–2 февраля 2024 года в Финансовом университете при Правительстве РФ состоялась Международная научно-методическая конференция «Форсайт образования: портрет преподавателя будущего». В конференции

приняли участие представители министерств и ведомств Российской Федерации, руководители университетов, ведущие международные и национальные эксперты, научно-педагогические работники образовательных организаций и исследовательских институтов, представители профессиональных объединений работодателей и крупных российских компаний. Общее количество участников составило более 1000 человек.

В предметной дискуссии на тему «Роль преподавателя в подготовке современных специалистов по учету, анализу и аудиту» модераторами выступили Людмила Ивановна Хоружий, президент НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России», председатель Совета по стандартам бухгалтерского учета Минфина России, член Общественного совета Минфина России и Владимир Иванович Бариленко, профессор Департамента бизнес-аналитики факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, председатель комитета «Учет, анализ, аудит» Международной ассоциации организаций финансово-экономического образования (МАОФЭО).

В своем выступлении Людмила Ивановна еще раз обратила внимание на необходимость непрерывного образования, повышения своего профессионального уровня в условиях постоянных изменений в законодательстве и возникновения новых технологий. Этот принцип заложен в разработанной ИПБ России системе аттестации бухгалтеров и других специалистов экономической сферы, он также является обязательным условием членства в нашем профессиональном сообществе — крупнейшем бухгалтерском объединении в стране. С учетом этих факторов выстроена экосистема ИПБ России, актуализируются программы, совершенствуются оценочные средства, включающие тесты нового поколения и комплексные ситуационные задачи. В докладе Л. И. Хоружий рассказала о методах и опыте ИПБ России в этом направлении. Завершая выступление, Людмила Ивановна отметила: «Обращаясь к вопросам, которые поставили уважаемые организаторы конференции: каков преподаватель завтрашнего дня и как он готов меняться, — ответ ИПБ России таков. Мы полагаем, что преподаватели практических дисциплин должны сами быть практиками. Невозможно научить тому, о чем знаешь только „из вторых рук“. Кроме того, ИПБ России всегда открыт для более тесного сотрудничества в самых разных областях с преподавателями вузов и средних профессиональных учебных заведений. Полагаем, что наши общие усилия пойдут на благо бухгалтерской профессии».

Новая программа повышения профессионального уровня по бюджетированию в ИПБ России

1 декабря 2023 года вступила в силу новая 20-часовая программа повышения профессионального уровня 1.3.5.1 «Бюджетирование». Она будет интересна специалистам бухгалтерских служб, которые занимаются вопросами финансового анализа и хотят углубить свои знания. В частности, ее можно рекомендовать бухгалтерам, имеющим аттестат ИПБ России 6 уровня и желающим получить аттестат главного бухгалтера-эксперта в области финансового анализа и управления денежными потоками.

В программе рассматриваются разные виды бюджетов, процесс их подготовки, анализируется роль бюджетирования в системе управления организацией. Кроме того, разбираются особенности бюджетирования в производственных и торговых компаниях, а также мониторинг исполнения бюджетов.

Первые участники программы лояльности оценили ее плюсы

Скидкой по программе лояльности ИПБ России уже смогли воспользоваться члены нашего института. Бонусы, начисленные за оплату Конгресса ИПБ России — 2023, дали возможность получить скидку на участие в прошедшем вебинаре по гособоронзаказу. При этом с суммы, оплаченной за вебинар, также были начислены бонусы.

Стать участником программы лояльности может каждый член ИПБ России. Для этого необходимо зарегистрироваться в программе через личный кабинет действительного члена. Там же можно ознакомиться с полными правилами программы лояльности.

Напомним, что баллы начисляются при участии в любом платном мероприятии ИПБ России и фиксируются на бонусном счете в личном кабинете. Накопленные баллы можно использовать в качестве скидки при оплате участия в мероприятиях ИПБ России. Размер бонусной скидки может составлять до 99% стоимости участия в мероприятии.

Мы постоянно работаем над расширением привилегий для членов ИПБ России, чтобы члены нашего института получали еще больше выгод и преимуществ.

Приглашаем всех желающих присоединиться к программе лояльности и начать получать свою выгоду уже сегодня. Следите за обновлениями на нашем сайте или в социальных сетях, чтобы узнать о новых акциях, предложениях и мероприятиях.

Субъекты малого предпринимательства вправе вести бухгалтерский учет в упрощенном порядке

Минфин России разместил на своем сайте презентацию, посвященную вопросам применения упрощенной системы бухгалтерского учета и отчетности субъектами малого предпринимательства.

В частности, в презентации раскрыты основные подходы и принципы установления упрощенных способов бухгалтерского учета, указаны субъекты, имеющие право на применение упрощенных способов бухгалтерского учета, нормативные документы, содержащие такие способы, а также особенности формирования учетной политики при применении упрощенных способов. 📌



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

Об организации финансово-хозяйственной деятельности в садоводческих и огороднических некоммерческих товариществах (СНТ)

Всю финансово-хозяйственную деятельность садоводческих и огороднических некоммерческих товариществ (СНТ), включая работы по финансовому планированию, учету и формированию отчетности, следует организовывать в соответствии с действующим законодательством о некоммерческих организациях и принятым в товариществе Уставом. В настоящее время основополагающим документом для СНТ является Федеральный закон России от 29.07.2017 № 217-ФЗ «О ведении гражданами садоводства и огородничества для собственных нужд и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».



И.Н. Ложников

В связи с этим напомним, что, согласно указанному закону, уставом СНТ должны быть определены важнейшие сведения о товариществе, включающие в том числе:

- название, форму, месторасположение, предмет и цели деятельности товарищества;
- вопросы управления, полномочия действующих органов, порядок внесения изменений в устав;
- принятие, порядок выхода и исключения из товарищества;
- полномочия, обязательства, ответственность членов;
- порядок внесения взносов и санкции за их неуплату;
- возможность заочного голосования при принятии решений;
- порядок взаимодействия с гражданами, занимающимися садоводством и огородничеством на территории товарищества, не являющимися его участниками;
- образование ревизионной комиссии и порядок ее деятельности;
- приобретение, создание общего имущества;
- реорганизация, ликвидация товарищества;
- ряд других положений.

Непосредственно к некоммерческим организациям, в том числе СНТ, относятся юридические лица, не имеющие в качестве основной цели деятельности извлечение прибыли и не распределяющие

полученную прибыль между ее участниками.

Как уже было отмечено, некоммерческая деятельность СНТ должна соответствовать ее уставу, а коммерческая деятельность, которую вправе проводить товарищество, должна быть в учете отделена от некоммерческой. Полученные от коммерческой деятельности средства должны быть также использованы в строгом соответствии с требованиями законодательства и уставных документов.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в СНТ и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители товарищества.

Следует отметить, что НКО, в том числе СНТ, осуществляют свою деятельность за счет средств целевого финансирования – это членские взносы и целевые поступления (платежи). Кроме того, источником финансирования расходов товарищества могут быть добровольные пожертвования, а также дотации органов власти. Также источником доходов являются полученные товариществом штрафы (пени, неустойки) от физических и юридических лиц.

Для организации планирования ведения финансовой деятельности, а также осуществления последующего контроля над денежными потоками в СНТ составляется смета доходов и расходов. Указанная

СНТ, осуществляя свою деятельность за счет средств целевого финансирования – это членские взносы и целевые поступления (платежи).

Смета доходов и расходов СНТ «Сосновый бор» на 2024 год (плановая)

№ п.п.	Доходы	Сумма, тыс. р.	№ п.п.	Расходы	Сумма, тыс. р.
1.	Остаток на начало года		1.	Оплата стоимости электроэнергии*	
2.	Поступления, в т.ч.		2.	Оплата стоимости потребления газа, воды и других видов ресурсов*	
2.1.	Членские взносы		3.	Содержание аппарата управления,** в т. ч.: - расходы на оплату труда с начислениями; - выплаты, не связанные с оплатой труда (материальная помощь); - расходы на служебные командировки; - расходы на содержание помещений, зданий (кроме ремонта)	
2.2.	Целевые взносы (платежи): - платежи за электроэнергию; - взносы на ремонт дорог; - другие виды целевых взносов, сборов и платежей		4.	Расходы на приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества	
			5.	- Расходы по ремонту имущества товарищества, в т. ч.: - ремонт дорог; - ремонт водопроводных коммуникаций; - другие виды ремонтных работ	
3.	Добровольные взносы и пожертвования		6.	Прочие расходы: Оплата расходов за вывоз твердых отходов и мусора, уборку территории (в т.ч. очистка и вывоз снега), покос травы по границам товарищества, проведение противопожарных мероприятий, охрана территории, оплата аудиторских услуг и некоторые другие расходы	
4.	Дотации органов власти		7.	Оплата налогов	
5.	Прочие доходы (в т. ч. штрафы, пени, неустойки)		8.	Итого расходов	
6.	Итого доходов				
7.	Остаток на конец года				

* В случае, если оплата стоимости потребляемой электроэнергии, газа и др. ресурсов производится каждым членом товарищества при заключении им прямого договора с ресурсоснабжающими организациями, то в смету доходов и расходов включается только предполагаемая (плановая) стоимость затрат на электроэнергию, газ и др. ресурсы, используемые для общих нужд (оплата освещения дорог, административных помещений и т. п.)

** Расходы на содержание аппарата управления, в части расходов на оплату труда, осуществляются в соответствии с утвержденным штатным расписанием.

смета, утверждается на общем собрании членов товарищества. Образец плановой сметы доходов и расходов приведен выше.

Следует отметить, что согласно требованиям Федерального закона России № 217-ФЗ, суммы расходов, предусмотренные плановой сметой, должны быть подтверждены соответствующими расчетами. Учитывая данную норму, председатель СНТ как минимум за неделю до даты собрания должен предоставить указанное финансово-экономическое обоснование членам товарищества.

Непосредственно порядок ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской отчетности в СНТ определен действующим законодательством о бухгалтерском учете. Учитывая, что каких-либо отдельных «специальных» документов для СНТ по бухгалтерскому учету не принято, то товариществам следует руководствоваться общими правилами. Прежде

всего, это закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 и ряд нормативных актов Минфина России, в т. ч.:

- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утверждено приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н;
- План счетов бухучета и инструкция по его применению, утверждено приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н;
- Приказ Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.2010 № 66н;
- другими Приказами и Письмами Минфина России, включая информацию Минфина России «Об особенностях формирования бухгалтерской отчетности некоммерческих организаций» (ПЗ-1/2015).

Суммы расходов, предусмотренные плановой сметой, должны быть подтверждены соответствующими расчетами и предоставлены членам товарищества до проведения общего собрания СНТ.

СНТ в обязательном порядке представляют только 2 формы бухгалтерской отчетности, в т. ч.: бухгалтерский баланс и отчет о целевом использовании средств.

Ежегодно по итогам своей деятельности СНТ должны фиксировать результаты своей финансово-хозяйственной деятельности в бухгалтерской отчетности.

При этом СНТ в обязательном порядке представляют только 2 формы бухгалтерской отчетности (п. 2 ст. 14 закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ), в т. ч.:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о целевом использовании средств.

СНТ, имеющие доходы от предпринимательской деятельности, дополнительно формируют отчет о финансовых результатах.

Указанные формы бухгалтерской отчетности представляются СНТ один раз в год не позднее 31 марта следующего за отчетным годом.

Особо следует отметить, что СНТ имеют право на ряд упрощений в правилах ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской отчетности, которые закрепляются в ее учетной политике, включая:

- использование кассового метода учета доходов и расходов;
- признание всех расходов по займам прочими расходами;
- не отражение оценочных обязательств в бухгалтерском учете, в том числе имеют право не создавать резервы предстоящих расходов (на предстоящую

оплату отпусков работникам, выплату вознаграждений по итогам работы за год и др.);

- отражение в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности только суммы налога на прибыль отчетного периода без отражения сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих периодов (отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства и т. п. объекты).

В бухгалтерский баланс и в отчет о целевом использовании средств некоммерческой организацией, применяющей упрощенные способы, включаются показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям). При этом для укрупненных показателей, включающих несколько показателей (без их детализации), код строки указывается по показателю, имеющему наибольший удельный вес в составе укрупненного показателя.

Образец форм бухгалтерской отчетности при применении упрощенных способов приведен в приложении №5 к Приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н.

С целью унификации порядка отражения в бухгалтерском учете СНТ хозяйственных операций ниже приводится перечень их типовых записей, включая:

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
1.	Начисление причитающихся с членов СНТ членских взносов	76	86/1	Номера субсчетов указаны в условной нумерации
2.	Начислены целевые взносы	6	86/2	Номера субсчетов указаны в условной нумерации
3.	Поступление взносов на расчетный счет	51	76	Отражение по мере поступления
4.	Начислена заработная плата председателя и других сотрудников СНТ	86/3 (26, 20)	70	В зависимости от принятой в СНТ учетной политики данные затраты могут списываться предварительно на счета учета затрат (26, 20) с последующим списанием в дебет счета 86 с кредита счета 26, 20
5.	Начислены страховые взносы на обязательное пенсионное, медицинское, социальное страхование и на случай временной нетрудоспособности и материнства	86/3 (26, 20)	69/ЕНС	Производится начисление взносов на единый налоговый счет общим платежом по тарифу 30% от суммы, причитающейся оплаты труда
6.	Начислены взносы на обязательное соц. страхование от несчастных случаев	86/3 (26, 20)	69/НСИПЗ	Производится начисление взносов на обязательное страхование от несчастных случаев по тарифу 0,2% от суммы оплаты труда
7.	Произведены удержания с заработной платы (НДФЛ)	70	68/НДФЛ	Удержан НДФЛ на дату выплаты любой части заработной платы

№ п/п	Содержание факта хозяйственной деятельности	Корреспондирующие счета		Примечание
		Дебет	Кредит	
8.	Зачтен НДФЛ в составе единого налогового платежа (ЕНП)	68/НДФЛ	68 /ЕНП	На дату платежа НДФЛ
9.	Перечислен НДФЛ в бюджет в составе ЕНП	68/ЕНП	51	В части причитающегося НДФЛ
10.	Зачтены отчисления на обязательное пенсионное и социальное страхование и на случай временной нетрудоспособности на счет единого налогового платежа	69/ЕНС	68/ЕНП	Записи производятся в последний день месяца на все выплаты, начисленные в отчетном периоде
11.	Перечислены отчисления на обязательное пенсионное, социальное страхование и на случай временной нетрудоспособности	68/ЕНП	51	По мере проведения платежа
12.	Переведены взносы на обязательное соц. страхование от несчастных случаев в состав единого налогового платежа (ЕНП)	69/НСиПЗ	68/ЕНП	Записи производятся в последний день месяца
13.	Произведен платёж на обязательное соц. страхование от несчастных случаев	68/ЕНП	51	По мере осуществления платежа
14.	Произведена оплата за приобретаемое основное средство	60	51	На дату осуществления платежа
15.	Приобретение основных средств (не требующих монтажа)	08	60	Поступление основного средства от поставщика
16.	Сумма НДС за основное средство поступившее от поставщика	19	60	На момент поступления основного средства
17.	Списан входящий НДС на увеличение стоимости основного средства	08	19	В стоимость ОС как невозмещаемый налог
18.	Введено основное средство в эксплуатацию	01	08	На дату подписания акта о приеме-передаче объекта основных средств в эксплуатацию
19.	Списано целевое финансирование на увеличение Фонда недвижимого и особо ценного движимого имущества	86/1,2	83	На дату ввода в эксплуатацию объекта основного средства
20.	Начисление амортизации основного средства	83	02	По мере начисления амортизации (ежемесячно)
21.	Выбытие основного средства из эксплуатации	02 (83)	01	В момент подписания Акта о списании объекта основных средств
22.	Произведено начисление задолженности за расход потребленной электроэнергии	86/1 (26, 20)	60	На последний день месяца
23.	Списание затрат за электроэнергию за счет членских взносов	86/1	26,20	В случае предварительного списания расходов за электроэнергию на счета затрат (26;20)
24.	Произведена оплата электроэнергии*	60	51	На дату оплаты
25.	Для получения сумм в подотчет произведено снятие денежных средств в банке	50	51	Снятие денежных средств с банковского счета
26.	Выдача денежных средств в подотчет	71	50	В момент выдачи наличных средств
27.	Поступление ценностей приобретенных подотчетным лицом	10	71	При получении ценностей
28.	Списание затрат, связанных с приобретением материальных ценностей	86/1, 2 (26, 20)	10	При передаче материальных ценностей по принадлежности
29.	Возврат неиспользованных подотчетным лицом денежных средств	50 (51)	71	Согласно авансового отчета

*Аналогичные бухгалтерские записи, указанные в п.п. 22-24, производятся при оплате потребления воды, газа, других видов ресурсов, а также за вывоз отходов.



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

Вправе ли адвокат, представитель компании, запросить сведения, которые составляют ее налоговую тайну?

Рассмотрим спор компании и налоговой инспекции. Адвокат, представляя интересы компании, обратился в налоговую инспекцию с целью получить справку об открытых счетах компании. Однако проверяющие ему отказали. Что сказали по этому поводу судьи – читайте в статье.

Суть спора. Адвокат, являясь представителем компании, запросил у налоговой инспекции справку об открытых счетах компании. Такая справка требовалась для отсрочки уплаты государственной пошлины для подачи исков в суд.

Инспекторы обнаружили, что доверенность от 22.09.2020, предоставленная адвокатом, подписана лицом, в отношении которого есть запись о недостоверности. Проверяющие не стали предоставлять справку.

Компания считает, что инспекторы незаконно отказали ее адвокату. Поэтому компания направила жалобу в налоговое управление, а затем отправилась в суд.

Мнение компании. Компания указывает, что к запросу была приложена и другая доверенность от 12.01.2016 (срок действия – 10 лет). Такая доверенность выдана и подписана уполномоченным лицом. Ее не отзывали, а значит, у нее есть юридическая сила. К запросу также был приложен ордер адвоката, который подтверждает его полномочия.

Решение судей. В силу положений статей 84 и 102 Налогового кодекса РФ сведения о налогоплательщике с момента постановки на учет в налоговой инспекции являются налоговой тайной, которая не подлежит разглашению налоговыми органами, их должностными лицами, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом.

Специальный правовой статус сведений, составляющих налоговую тайну, закреплен статьей 102 Налогового кодекса РФ, исходя из интересов налогоплательщиков и с учетом соблюдения принципа баланса публичных и частных интересов в указанной сфере.

Порядок доступа к конфиденциальной информации налоговых органов утвержден Приказом МНС России от 03.03.2003 № БГ-3-28/96 «Об утверждении порядка доступа к конфиденциальной информации налоговых органов». Согласно положениям такого приказа, конфиденциальная информация предоставляется заявителю по соответствующему запросу.

Обоснованием (мотивом) запроса является конкретная, связанная с исполнением пользователем определенных федеральным законом обязанностей цель, для достижения которой ему необходимо использовать запрашиваемую конфиденциальную информацию.

Чтобы получить вышеуказанные сведения, заявитель может обратиться в любой территориальный налоговый орган, в том числе в ИФНС России (либо УФНС России) по месту своего нахождения.

Судьи напомнили: федеральный законодатель ограничил режим доступа к конфиденциальной информации. Есть закрытый перечень субъектов, которые в силу закона обладают правом обращения к налоговым инспекциям за предоставлением сведений, которые относятся к налоговой тайне, в целях, указанных в законодательстве.


Права адвоката, среди которых указана возможность собирать необходимые для оказания юридической помощи сведения, в том числе запрашивать документы от органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений и иных организаций, закреплены в пункте 3 статьи 6 Федерального закона от 31 мая 2002 года № 63-ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации».

Сведения о налогоплательщике с момента постановки на учет в налоговой инспекции являются налоговой тайной, которая не подлежит разглашению налоговыми органами, их должностными лицами, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом.

Граждане и компании могут запросить сведения о своих банковских счетах у налоговой инспекции. Проверяющие, в свою очередь, вправе предоставить им такую информацию. Основание – ч. 2 и 3 статьи 8 Федерального закона от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информатизации, информационных технологиях и о защите информации».

А вот у адвоката права ограничены: законодатель не включил адвоката в число лиц, имеющих доступ к сведениям,

составляющим налоговую тайну (определение Конституционного Суда РФ от 30.09.2004 № 317-0). Аналогичный вывод содержится в письме ФНС России от 26.05.2020 № БС-4-11/8618@.

Таким образом, отказ инспекции в предоставлении сведений об открытых счетах по адвокатскому запросу является правомерным (решение Арбитражного суда г. Москвы от 29.08.2023 по делу № А40-108223/2023). 

А.Е. Крапивина, эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению

Ставка на УСН: что важнее место регистрации ИП или место его жительства?

Рассмотрим спор предпринимателя и налоговой инспекции, в котором предприниматель думал, что налог на УСН следует платить по ставке региона, где фактически проходит деятельность. А вот инспекция считала иначе – важно место регистрации. Что по этому поводу сказали судьи – читайте в статье.

Суть спора. С 03.12.2013 по 23.07.2020 предприниматель находился на учете в налоговой инспекции по Свердловскому району г. Перми. С 23.07.2020 он перешел в налоговую инспекцию № 3 по г. Москве. С 28.01.2022 ИП вновь переехал и был уже под контролем другой ИФНС – № 34 по г. Москве. С 14.07.2022 предприниматель вернулся в налоговое отделение Пермского края.

19.07.2022 ИП пересчитал налог на УСН за 2021 год по ставке 1%. То есть по той ставке, что действовала в регионе для отдельных категорий налогоплательщиков согласно Закону Пермского края от 26.03.2021 № 635-ПК.

По результатам камеральной проверки инспекторы доначислили предпринимателю налог на УСН за 2021 год, пени и штраф. Причина – у предпринимателя нет права на применение пониженной налоговой ставки Пермского края. Ведь на 31 декабря 2021 года ИП состоял на учете в г. Москва.

Мнение предпринимателя. Основанием для отправки уточненной декларации в ИФНС Пермского края и уплаты налога по пониженной ставке стало место

фактической деятельности. Деятельность проходила в этом субъекте РФ.

По мнению ИП, регистрация в качестве налогоплательщика в другом регионе, то есть не там, где идет предпринимательская деятельность, не ограничивает права и свободы, в том числе возможность применения налоговых льгот.

Во-первых, регистрация в налоговой инспекции имеет уведомительный характер. Во-вторых, порядок налогообложения, включая использование налоговых преференций, должен осуществляться не по формальным признакам (например, по признаку регистрации налогоплательщика), а исходя из фактического намерения получать реальный экономический эффект от деятельности в том или ином месте.

ИП считает необходимым учитывать постановление Арбитражного суда Центрального округа по делу № А83-14979/2021. А также ИП указывает на пункт 7 статьи 3 Налогового кодекса РФ. Согласно указанной норме при неясности правового регулирования все неустраняемые сомнения толкуются в пользу налогоплательщика.

Налоговый кодекс РФ не дифференцирует налоговые ставки в зависимости от места деятельности налогоплательщика. Такой вывод соответствует разъяснениям финансового ведомства (Письмо Минфина России от 07.04.2021 № 03-11-10/25586).



Если налогоплательщик в качестве довода в свою защиту приведет судебное дело, в котором рассматривается совсем иная ситуация, то такой довод судьи учитывать не будут.

Решение судей. В 2021 году предприниматель проживал и состоял на учете в г. Москва. Первичную и корректировочную декларации по УСН за 2021 год сдал там же. Налог – 6% – пошел в ИФНС г. Москвы.

По мнению судей, важно, где находится местонахождения (проживание) налогоплательщика, а не где он получает доход.

Налоговый кодекс РФ не дифференцирует налоговые ставки в зависимости от места деятельности налогоплательщика. Такой вывод соответствует разъяснениям финансового ведомства (Письмо Минфина России от 07.04.2021 № 03-11-10/25586).

При изменении в течение календарного года налогоплательщиком – ИП – места жительства сумму налога следует исчислять исходя из налоговой ставки, которая действовала в субъекте РФ на последний день налогового периода, за который подается налоговая декларация в налоговую инспекцию (Письмо Минфина России от 09.03.2016 № 03-11-11/13037).

По мнению судей, хотя письма ведомства имеют информационно-разъяснительный характер и не являются источниками норм права, их следует учитывать в рассматриваемой ситуации, поскольку по своему содержанию они не противоречат смыслу статей 80 и 346.21 Налогового кодекса РФ.

Порядок уплаты налога на УСН по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) объясняется тем, что в соответствии с пунктом 1 статьи 346.13 Налогового кодекса РФ постановка на налоговый учет этих налогоплательщиков осуществляется также по месту их нахождения (месту жительства). Постановка на налоговый учет по месту нахождения обособленного подразделения организации Налоговым кодексом РФ не предусмотрена.

По мнению судей, изменение порядка уплаты налога и регистрации налогоплательщиков в ИФНС ведет к налоговой конкуренции между субъектами РФ, а также к увеличению издержек на бухгалтерский и налоговый учет плательщиков УСН. К тому же, если предпринимательская деятельность осуществляется в разных муниципальных образованиях, то налогоплательщикам придется взаимодействовать со множеством налоговых инспекций из разных муниципалитетов (Письмо Минфина России от 07.04.2021 № 03-11-10/25586).

Судьи отклонили ссылку предпринимателя на постановление Арбитражного суда Центрального округа по делу № А83-14979/2021. Как указали судьи, там рассматривается совсем иная ситуация: регистрация налогоплательщика имела формальный характер, не носила в себе реального экономического смысла и преследовала единственную цель – налоговую выгоду.

По мнению судей, следование позиции ИП и понимание норм законодательства, как позволяющих ставить на первый план факт местонахождения имущества и ведения предпринимательской деятельности, а не факт своей государственной регистрации, фактически нивелирует значение самой государственной регистрации налогоплательщиков, а также императивных положений Налогового кодекса РФ, которые указывают, куда следует подавать налоговую декларацию и платить налог.

Первая инстанция, апелляция и кассация на стороне проверяющих (Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 10.11.2023 № Ф09-6360/23 по делу № А50-3019/2023).

Правовая позиция судей. Рассмотрим подробнее, какие нормы законодательства стали основанием для принятия решения по вышеизложенному спору в пользу налоговой инспекции.

Налоговая база и налоговая ставка. Налоговую базу и порядок ее определения по региональным и местным налогам устанавливает Налоговый кодекс РФ. Налоговые ставки по региональным и местным налогам определяются законами субъектов РФ, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в пределах, установленных Налоговым кодексом РФ. Основание – п. 2 ст. 53 НК РФ.

Налоговая декларация. Налоговую декларацию (расчет) представляют в налоговую инспекцию по месту учета налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) согласно установленной форме на бумажном носителе или по установленному формату вместе с документами, которые должны прилагаться к такой налоговой отчетности. Основание – п. 3 ст. 80 НК РФ.

Кто может применять УСН. Упрощенная система налогообложения применяется организациями и индивидуальными предпринимателями наряду с иными режимами налогообложения,

предусмотренными законодательством РФ о налогах и сборах (п. 1 ст. 346.11 НК РФ).

Объект налогообложения на УСН. Объектом налогообложения на УСН признаются доходы либо доходы, уменьшенные на величину расходов (п. 1 ст. 346.14 НК РФ).

Доходом для целей налогообложения также признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ (п. 1 ст. 41 НК РФ).

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

Таким образом, при определении налоговой базы на УСН в отношении доходов, полученных индивидуальным предпринимателем от осуществления деятельности в текущем налоговом периоде, учету в составе его доходов подлежат все суммы денежных средств, поступившие в распоряжение налогоплательщика в указанном налоговом периоде от реализации товаров, работ, услуг.

Авансы на УСН. Налогоплательщики с объектом налогообложения «Доходы» по итогам каждого отчетного периода



считают авансовый платеж по налогу, исходя из налоговой ставки и фактически полученных доходов по нарастанию с начала налогового периода и до окончания первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей по налогу. Основание – п. 3 ст. 346.21 НК РФ.

Ранее исчисленные суммы авансовых платежей по налогу засчитываются при исчислении сумм авансовых платежей по налогу за отчетный период и суммы налога за налоговый период (п. 5 ст. 346.21 НК РФ).

Куда платить налог на УСН. Уплата налога и авансовых платежей производится:

- по месту нахождения – для организации;
- по месту жительства – для ИП.

Основание – п. 6 ст. 346.21 НК РФ.

При этом местом жительства, согласно статье 20 Гражданского кодекса РФ, является то место, где гражданин постоянно или преимущественно проживает. 📍

Местом жительства, согласно статье 20 Гражданского кодекса РФ, является то место, где гражданин постоянно или преимущественно проживает.

Редакция журнала
«Вестник бухгалтера Московского региона»

**ПРИГЛАШАЕТ
К СОТРУДНИЧЕСТВУ
АВТОРОВ**

e-mail: vestnik_mr@ipbr.org

Н.Н. Утолин, преподаватель кафедры налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

Форма регистра учета амортизации и остаточной стоимости основных средств для индивидуальных предпринимателей на УСН

В статье рассматриваются недостатки применяемых подходов к ведению учета и последующему налогообложению доходов от инвестирования в имущество, раскрываются спорные и востребованные области налогообложения с указанием на имеющиеся расхождения между действующим законодательством и практикой его применения, предлагается для применения Форма регистра учета амортизации и остаточной стоимости основных средств для индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, внедренная и применяемая на практике налогоплательщиками с целью расчета и подтверждения критериев на право применения специального налогового режима.



Н.Н. Утолин

Важным фактором успешного экономического существования любого государства является малый бизнес. Задача состоит в понятном совершенствовании взаимодействия налогоплательщика и государства с целью минимизирования и устранения расхождений между законами и практикой их применения, упрощения процессов взимания и уплаты налогов, вывода из теневой зоны малого и среднего предпринимательства с целью получения максимального дохода бюджета в виде налоговых поступлений [11].

Именно поэтому исследуется весьма актуальный вопрос по разработке форм регистра по учету амортизации имущества для лиц, применяющих специальные налоговые режимы и отказавшихся от ведения бухгалтерского учета на основаниях, предусмотренных законом, но обязанных соблюдать определенные критерии, с целью понимания и сохранения права на такой режим.

Такое направление инвестиций, как в имущество, с последующим использованием в предпринимательской деятельности, весьма широко используется и актуально в Российской Федерации. Однако есть расхождения в законодательстве и практике применения связанных с учетом остаточной стоимости основных средств (далее – ОС)

для индивидуальных предпринимателей (далее – ИП), применяющих специальный налоговый режим в виде упрощенной системы налогообложения (далее – УСН). ИП, отказавшиеся от ведения бухгалтерского учета, зачастую не знают об обязанности вести учет остаточной стоимости ОС с целью расчета одного из критериев для применения УСН.

Запутанность и противоречие законодательства по такому учету приводят к появлению ситуаций, при которых ИП теряют право на УСН, и к ним применяются соответствующие меры с доначислением налогов, штрафов и пеней.

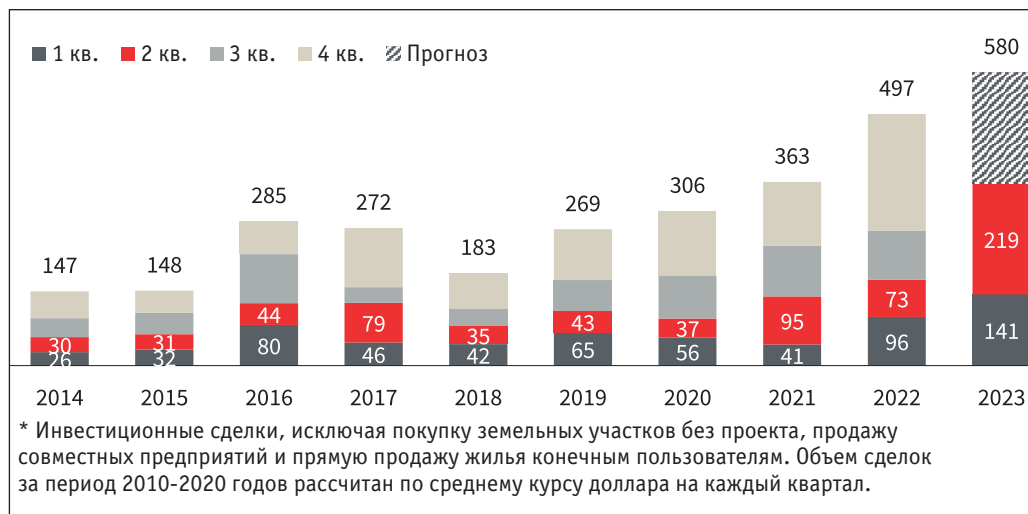
Важным фактором взаимодействия сторон, в лице налоговых органов и налогоплательщиков, являются партнерские отношения, с соблюдением правил игры, обоюдно понятных и соблюдаемых сторонами [12].

Можно сделать вывод о важности форм налоговых регистров, являющихся частью обязанностей для ИП, составленных в удобной и простой форме для их использования.

Востребованность инвестиций в недвижимое имущество

Проанализировав отчеты лидеров рынка недвижимости, можем прийти к

Рисунок 1. Динамика объема инвестиционных сделок на рынке недвижимости России, млрд руб.*



¹ https://ibcrealestate.ru/upload/iblock/a65/f8teb26bkd9ma1vyjev76sojo0kn5dez/IBC_Q2-2023_Invest_Russia_Final-1_-1_.pdf

выводам, что форма инвестиций в имущество весьма популярная с целью инвестирования.

IBC Real Estate говорит о значительном росте и интересе к недвижимому имуществу. Рассмотрим динамику инвестиционных сделок на рынке недвижимости России в первом полугодии 2023 года [8].

Рассмотрим ниже подразделение по секторам и направлениям областей инвестирования в недвижимое имущество [9].

Компания NF Group подтверждает рост спроса на инвестиции в области

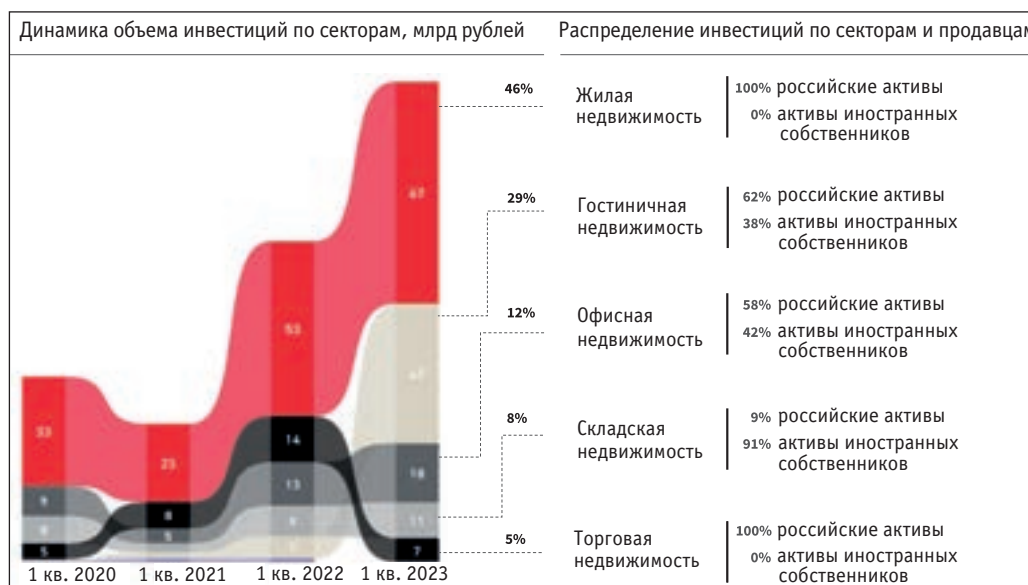
недвижимого имущества³ [10]. Важный фактор – значительную долю занимают частные инвесторы, прирост которых составил 10%, в интервале с 2021 года по 2022 год соответственно с 22% до 32%.

Ниже приведена структура по категориям инвесторов⁴[10].

Данные IBC Real Estate и NF Group, говорят о растущей популярности на рынке инвестирования в недвижимое имущество и с учетом роста участников в виде частных инвесторов.

Наблюдается рост на рынке инвестирования в недвижимое имущество

Рисунок 2. Динамика объема инвестиций по секторам и распределение инвестиций по секторам и продавцам

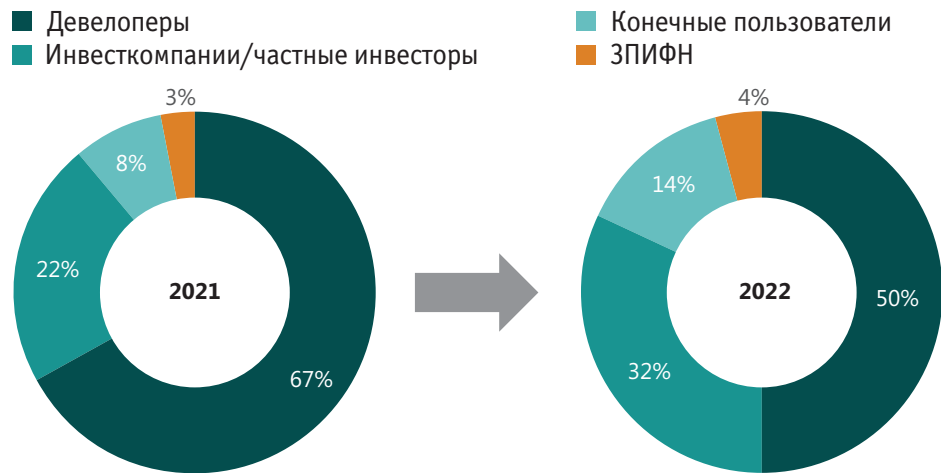


² https://ibcrealestate.ru/upload/iblock/ad7/26kw0dyn69f8oj3s36nx58a13ae6lxt6/IBC_Q1-2023_Invest_Russia.pdf.

³ <https://kf.expert/publish/rynok-investiczij-4-kvartal-2022>.

⁴ <https://kf.expert/publish/rynok-investiczij-4-kvartal-2022>.

Рисунок 3. Структура инвестиций в коммерческую недвижимость РФ по типам инвесторов



Источник: NF Group Research, 2023

Вести учет или не вести

Рассмотрим критерии по остаточной стоимости в случае применения УСН.

Остаточная стоимость основных средств до 150 млн с 01.01.2017 (до этого составлял 100 млн рублей).

Критерий зеркален – пп. 16 п. 3 статьи 346.12 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ). При нарушении критерия налогоплательщик утрачивает право на УСН и становится плательщиком на ОСНО (общая система налогообложения) с начала квартала, в котором было допущено превышение.

Организации, приобретая недвижимые активы, понимают, как их учитывать, т. к. учет объектов ОС для них обязателен. Однако у ИП применяются разные подходы. Обсудим обязанности вести бухгалтерский учет у ИП и необходимость учета недвижимого имущества.

В НК РФ имеются ограничения о запрете применять УСН, если по данным бухгалтерского учета остаточная стоимость ОС выше установленных лимитов⁵ [1]. Интересный факт, что речь идет об организациях, а про ИП упоминание отсутствует.

В противовес пп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ, есть статья НК, в которой упомянуты ИП как налогоплательщики с целью соблюдения лимитов по УСН⁶ [1].

В решении Верховного Суда РФ от 02.08.2016 № АКПИ16-486 [3], подтверждается аналогичных подход.

В Письме Минфина РФ от 11 февраля 2022 г. № 07-01-10/9691 читаем:

⁵ пп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ.

⁶ п. 4 ст. 346.13 НК РФ.

...«Вместе с тем обращаем внимание, что исходя из Федерального закона «О бухгалтерском учете» [2]:

- на индивидуального предпринимателя (ИП) возложена обязанность по ведению бухгалтерского учета, если иного не предусмотрено ФЗ. Согласно названному Федеральному закону индивидуальный предприниматель может не вести бухгалтерский учет, в случае если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах он ведет учет доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения либо физических показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности.

По мнению Департамента налоговой политики, если ИП, использующий в детальной специализированный налоговый режим в виде упрощенной системы налогообложения (УСН), принял решение не вести бухгалтерский учет, то обязанность определения размера остаточной стоимости основных средств никуда не исчезает применение подпункта 16 пункта 3 статьи 346.12 Кодекса следует производить применительно к Федеральному стандарту бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства», утвержденному приказом Минфина России от 17 сентября 2020 г. № 204н»⁷ [4].

Еще один парадокс, указанный в стандарте (указанном выше), – это термин «остаточная стоимость», который замещен термином «балансовая стоимость» (п. 25). ...«Она представляет собой разницу между первоначальной (приобретения

⁷ Письмо Минфина РФ от 11 февраля 2022 г. № 07-01-10/9691.

Если ИП, применяющий УСН, принял решение не вести бухгалтерский учет, то обязанность определения остаточной стоимости ОС – сохраняется.

или создания) стоимостью и суммой начисленной амортизации по нормам установленным законом»⁸.

Дополнительно в письме Минфина РФ от 02.06.2021 № 03-11-11/43679 говорится, что установленный лимит по остаточной стоимости ОС применяется и к ИП.

В Письмах ФНС России от 19.10.2018 № СД-3-3/7457@ [7], Минфина России от 15.06.2017 № 03-11-11/37040 [5], от 13.02.2015 № 03-11-12/6555 [6], подтверждаются вышесделанные выводы.

Подобный учет может быть сформирован в виде полноценного бухгалтерского учета или в виде произвольного расчета остаточной (балансовой) стоимости ОС в отдельном реестре, разработанным самостоятельно ИП.

Согласно статье 257 НК РФ, остаточная стоимость ОС определяется как «разница между первоначальной стоимостью ОС и начисленной амортизацией»⁹. Размер амортизации определяется согласно законодательству и в зависимости от срока полезного использования, определенного

Учет определения остаточной стоимости ОС, может быть сформирован в виде произвольного расчета.

Форма регистра учета амортизации и остаточной стоимости основных средств для индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения. Балансовая (остаточная) стоимость имущества на 01.01.2023

№ п/п	Наименование	Год приобретения	Дата начала эксплуатации	Кад. стоимость (руб.)	Стоимость по ДКП/ инвентариз. (руб.)	Оценка ОС по ценам года	Код ОКОФ	Срок пол. использ. (мес.)	Период эксплуатации (мес.)	Сумма накопленной амортизации (руб.)	Остаточная стоимость (руб.)	Примечание
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	Иные строения, помещения и сооружения, 23:49:0204011:0000, ОКТМО 03726000, код налогового органа 2366 354000, 23, г. Сочи, ул. Улица, д.1	03.08.2020	03.08.2020	1842742	8721000	ДКП	210.00.00.00.000	372	28	653729	8067271	Апартаменты в аренде
2	Иные строения, помещения и сооружения, 23:49:0204011:0000, ОКТМО 03726000, код налогового органа 2366 354000, 23, г. Сочи, ул. Улица, д.1	29.07.2020	29.07.2020	1697263	8032500	ДКП	210.00.00.00.000	372	28	605659	7426841	Апартаменты в аренде
3	Иные строения, помещения и сооружения, 86:09:0101010:000, ОКТМО 71824104, код налогового органа 8606628240,86, Советский р-н, Советский г. ул. Улица, д. 3	07.09.2005	07.09.2005	8888008	7802195	2010	210.00.00.00.000	372	158	3313836	4488359	ТЦ Киевский - горел 2 раза, стоит брошенным 3 года. Не используется****
4	Иные строения, помещения и сооружения, 86:09:0000000:0000, ОКТМО 71824104, код налогового органа 8606628242,86, Советский р-н, ул. Улица, д. 4	25.10.2002	25.10.2002	916666	213419	2004	210.00.00.00.000	372	241	138113	75306	Коммерческое помещение в аренде

⁸ ФСБУ 6/2020 «Основные средства», утверждены приказом Минфина России от 17 сентября 2020 г. № 204н.

⁹ Ст. 257 НК РФ.

¹⁰ Таблица подготовлена автором.

Продолжение таблицы

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
5	Иные строения, помещения и сооружения, 86:09:0101012:0000, ОКТМО 71824104, код налогового органа 8606628242,86, Советский р-н, Советский г. ул. Улица, д. 5	01.12.2003	01.12.2003	11664641	3823776	2006	210.00.00.00.000	372	228	2339055	1484721	В перечне ведется торговая деятельность
6	Иные строения, помещения и сооружения, 628240, Россия, Ханты-Мансийский Автономный округ - Югра АО, Советский г. ул. Улица, д. 6, 86:09:0101033:0000	31.07.2017	31.07.2017	59649229	39735113	2015	210.00.00.00.000	372	64	6827393	32907720	ТЦ - склад к выставочно-демонстрационному комплексу
7	Иные строения, помещения и сооружения, 86:09:0101033:0000, ОКТМО 71824104, код налогового органа 8606628240, 86, Советский р-н, Советский г. ул. Улица, д. 7	23.08.2017	23.08.2017	1143212	519967	2013	210.00.00.00.000	372	63	88288	431679	Котельная
8	Иные строения, помещения и сооружения, 86:09:0101033:0000, ОКТМО 71824104, код налогового органа 8606628240, 86, Советский р-н, Советский г. ул. Улица, д. 8	23.08.2017	23.08.2017	6865620	2223831	2013	210.00.00.00.000	372	63	377597	1846234	Склад, в аренде
9	Иные строения, помещения и сооружения, 86:22:0005002:0000, ОКТМО 71887000, код налогового органа 8606628260, 86, Югорск г. ул. Улица, д. 9	19.06.2010	19.06.2010	1607999	575508	2008	210.00.00.00.000	372	149	230716	344792	Коммерческое помещение в аренде
10	Квартиры, 86:22:0005002:0000, ОКТМО 71887000, код налогового органа 8606628260, 86, Югорск г, ул. Улица, д. 10*	12.05.2012	12.05.2012	320673	320673	2012	100.00.00.00	372	126	108968	211705	Коммерческое помещение в аренде
11	Иные строения, помещения и сооружения, 628240, Россия, Ханты-Мансийский Автономный округ - Югра АО, г. Советский, ул. Улица, д. 11, 86:09:0101016:000	16.04.2003	16.04.2003	2030782	337577	2002	210.00.00.00.000	372	235	213314	124263	Мебельный цех
12	628240, Россия, Ханты-Мансийский Автономный округ - Югра АО, г. Советский, ул. Улица, д. 12, 186:09:0000000:0000	05.06.2002	05.06.2002	3573147	858537	2008	210.00.00.00.000	372	245	566342	292195	Мебельный цех

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
13	Иные строения, помещения и сооружения, 86:09:0101033:0000, ОКТМО 71824104, ИФНС 8622628240, 86, Советский р-н, Советский г. ул. Улица, д. 13	06.07.2012	06.07.2012	99650363	26490349	2012	210.00.00.00.000	372	125	8873310	17617039	ТЦ - выставочно-демонстрационный комплекс
14	Иные строения, помещения и сооружения, 86:09:00000008830, ОКТМО 71824104, код налогового органа 8606628242, 86, Советский р-н, Советский г. ул. Улица, 37, 2	25.10.2002	25.10.2002	613536	140303	2005	210.00.00.00.000	372	241	90796	49507	Коммерческое помещение в аренде
15	Объект незавершенного строительства, 86:09:0101033:0000, ОКТМО 71824104, код налогового органа 8606628240, 86, Советский р-н, Советский г. ул. Улица, д. 15	17.06.2009	17.06.2009	1954	24547705	2008	210.00.00.00.000	372	161	10634959	13912746	ТЦ - выставочно-демонстрационный комплекс (незавершенка)
16	Квартиры, 86:22:0005002:0000, ОКТМО 71887000, код налогового органа 8606628260, 86, Югорск г, ул. Улица, д. 17*	09.10.2014	09.10.2014	314902	314902	2014	100.00.00.00	372	98	82583	232319	Коммерческая, в аренде
17	Квартиры, 86:22:0005002:0000, ОКТМО 71887000, код налогового органа 8606628260, 86, Югорск г, ул. Улица, д.18*	25.05.2020	25.05.2020	556271	556271	2020	100.00.00.00	372	30	45081	511190	Коммерческая, в аренде
18	Иные строения, помещения и сооружения, 86:09:0101015:000, ОКТМО 71824104, код налогового органа 8606628240, 86, Советский р-н, Советский г. ул. Улица, д. 19*	11.11.2020	11.11.2020	58259244	5000000	2020	210.00.00.00.000	372	25	330733	4669267	Разрушенный мебельный цех, после нг бюджет переоценен в 5 млн. Не используется, но отражен как в деятельности. По оценке в дату ДКП стоимость в 5 млн руб.
Итого:				259596251	130213626	x	x	x	x	35520472	94693154	x

налогоплательщиком, который самостоятельно производит расчет остаточной стоимости ОС и начисленной/накопленной амортизации и/или износа.

Исходя из данных, можем сделать вывод, что если ИП применяет УСН,

он может отказаться от ведения бухгалтерского учета, однако, если в своей деятельности он использует недвижимое имущество или ОС, он обязан вести учет остаточной стоимости ОС.

ИП важно вести расчет остаточной стоимости ОС, с целью сохранения применения права УСН.

Рекомендуемая форма регистра по учету остаточной стоимости ОС

Важным фактором, как мы выяснили ранее, остается обязанность ИП вести учет остаточной стоимости ОС и необходимость составить собственную форму такого регистра, т. к. законодательно форма не утверждена.

Выше приведен пример возможного регистра по учету остаточной стоимости ОС у ИП при применении УСН и в случае отказа от ведения бухгалтерского учета.

Данный регистр в автоматическом режиме считает остаточную стоимость ОС на любую заданную дату в шапке регистра, что очень удобно при определении остаточной стоимости на заданную дату.

Как видно из примера, кадастровая стоимость на текущую дату превышает лимиты для применения УСН, однако остаточная стоимость ОС говорит о том, что условия применения специального налогового режима соблюдены.

Выводы

Предпринимателю в обязательном случае необходимо составить соответствующий регистр, в котором он будет рассчитывать остаточную стоимость объекта ОС, как разницу между первоначальной стоимостью ОС и начисленной амортизации, что в свою очередь предоставит достоверную информацию, как если бы ИП применял автоматизированные и иные системы бухгалтерского учета объектов основных средств. Сформированный регистр содержит информацию об остаточной стоимости объектов основных средств, которая подтверждает или опровергает право на применение специального налогового режима в виде УСН, т. к. данные по начисленной амортизации у ИП в налоговых органах отсутствует, контролеры ориентируются на кадастровую стоимость, которая в большинстве случаев выше, т. к. не учитывает амортизацию, в связи с чем

могут быть сделаны неверные выводы и предприняты ошибочные последствия.

Превышая установленные законодательством суммы лимитов по остаточной стоимости, право на УСН утрачивается, а компания или ИП переходит на общую систему налогообложения (ОСН) с начала квартала, в котором возникло превышение¹¹.

Форма регистра, приводимая в данной статье, является оптимальной с точки зрения соблюдения законодательства и простоты ее применения и использования в деятельности ИП на УСН.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ (ред. от 19.12.2023, вступил в силу с 01.01.2024) и часть вторая (ред. от 25.12.2023, вступил в силу с 19.01.2024);
2. Федеральный закон о бухгалтерском учете от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ (ред. от 12.12.2023, действует с 23.12.2023);
3. Решение Верховного Суда РФ от 02.08.2016 № АКПИ16-486;
4. Письмо Минфина России от 11 февраля 2022 г. № 07-01-10/9691;
5. Письмо Минфина России от 15.06.2017 № 03-11-11/37040;
6. Письмо Минфина России от 13.02.2015 № 03-11-12/6555;
7. Письмо ФНС России от 19.10.2018 № СД-3-3/7457@;
8. https://ibcrealestate.ru/upload/iblock/a65/f8teb26bkd9ma1vyjev76sojo0kn5dez/IBC_Q2-2023_Invest_Russia_Final_1_-_1_.pdf;
9. https://ibcrealestate.ru/upload/iblock/ad7/26kw0dyn69f8oj3s36nx58a13ae6lxt6/IBC_Q1-2023_Invest_Russia.pdf;
10. <https://kf.expert/publish/rynok-investicij-4-kvartal-2022>.
11. Филиппова Н.А., Шелудякова О.Ю. Оценка современного состояния налогообложения субъектов малого и среднего бизнеса Республики Мордовия: по упрощенной системе налогообложения // Е-SCIO. – 2019. – №2 (29). – С.112-116;
12. Харитонов С.Н. Рекомендации по совершенствованию законодательства в сфере налогообложения субъектов малого бизнеса, применяющих УСН // Электронный научный журнал «Вектор экономики». – 2019. – №11.

¹¹ п. 4 ст. 346.13 НК РФ



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

Какие выплаты работникам судьи разрешают не облагать страховыми взносами на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний? Обзор судебной практики

В статье продолжаем рассмотрение выплат, которые по мнению судей можно не облагать страховыми взносами на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (начало статьи смотрите в Вестнике бухгалтера Московского региона № 1, 2024).

Оплата дополнительных дней по уходу за детьми-инвалидами

Суть спора. Компания оплачивала работникам дополнительные выходные дни для ухода за детьми-инвалидами. При этом такие суммы не облагала страховыми взносами на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

По результатам выездной проверки инспекторы фонда посчитали, что компания действовала незаконно.

Мнение судей. Оплата дополнительных дней отдыха одному из родителей для ухода за детьми-инвалидами – это иная выплата, осуществляемая в соответствии с действующим законодательством. Она не подлежит обложению страховыми взносами – считают судьи первой инстанции и апелляции.

Кассация такой вывод поддерживает. Спорные выплаты не являются вознаграждением в рамках трудового договора, поскольку в силу их характера не являются оплатой труда (вознаграждением за труд) работников, а производятся в виде сохранения заработка в пользу только той категории работников, которая, в силу своих семейных обязанностей, осуществляет уход за ребенком-инвалидом. То есть спорные выплаты имеют компенсационный характер (постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 28.02.2023 № Ф04-380/2023 по делу № А70-14543/2022).

На заметку!

Посмотрите постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 05.06.2023 № Ф01-1893/2023 по делу № А43-27447/2022. Его приняли в пользу компании. Как выяснилось, компания оплачивала своим работникам дополнительные выходные дни для ухода за детьми-инвалидами. При этом не начисляла на выплаты страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Проверяющие посчитали, что компания действовала незаконно. Оплата дополнительных выходных дней для ухода за ребенком-инвалидом производится в рамках трудовых отношений, носит систематический характер, исчисляется исходя из среднего заработка, не поименована в перечне выплат, освобождаемых от уплаты страховых взносов. Такая выплата подлежит обложению страховыми взносами в установленном порядке. Первая инстанция, апелляция и кассация на стороне компании

Материальная помощь в связи с пожаром

Суть спора. Компания оказала работнику единовременную помощь в связи с утратой имущества в пожаре. При этом не стала облагать такую выплату страховыми взносами на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

При проверке сотрудники фонда посчитали позицию компании

Посмотрите постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 05.06.2023 № Ф01-1893/2023 по делу № А43-27447/2022. Компания оплачивала своим работникам дополнительные выходные дни для ухода за детьми-инвалидами. При этом не начисляла на выплаты страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Судьи посчитали, что нарушений нет.

Правовая природа выплат в рамках социальных взаимоотношений является специальным видом выплаты, связанной исключительно с возможностями работодателя. Именно в этой связи данные выплаты не поименованы в качестве гарантированных выплат ни в трудовом, ни в страховом законодательстве, не установлены в каком-либо нормативно-правовом акте и не являются объектом обложения страховыми взносами.

незаконной. Проверяющие убеждены, что единовременная помощь в связи с утратой в пожаре имущества – объект обложения страховыми взносами, ведь надлежащие документы о наступлении чрезвычайного обстоятельства и наличии материального ущерба имуществу застрахованного лица или причинения вреда его здоровью не представлены.

Мнение судей. Основанием для выплаты единовременной помощи стали:

- заявление работника;
- письмо отдела надзорной деятельности и профилактической работы МЧС России по Краснодарскому краю;
- свидетельство о праве собственности, о праве наследования на земельный участок.

Судьи напомнили: перечень выплат, которые не облагают страховыми взносами, установлен подпунктом 3 пункта 1 статьи 20.2 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ. К их числу относится единовременная материальная помощь, оказываемая физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью.

Как указали судьи, правовая природа выплат в рамках социальных взаимоотношений является специальным видом выплаты, связанной исключительно с возможностями работодателя. Именно в этой связи данные выплаты не поименованы в качестве гарантированных выплат ни в трудовом, ни в страховом законодательстве, не установлены в каком-либо нормативно-правовом акте и не являются объектом обложения страховыми взносами.

Такие выплаты являются выплатами социального характера, не имеют стимулирующего характера, не зависят от квалификации работников, сложности, качества, количества и условий выполнения работы, не являются оплатой труда (вознаграждением за труд), не предусмотрены трудовыми договорами. Следовательно, данные выплаты не являются объектом обложения страховыми взносами.

Материальная помощь в целях возмещения физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством

выплачивается исключительно по решению работодателя из собственных средств, по правилам, разработанным самим работодателем, с предоставлением документов, удовлетворяющих работодателя, не связана с трудовыми функциями работника.

Судьи критически оценили критику письма МЧС по мотиву отсутствия в нем сведений о причинах возгорания для подтверждения стихийной природы события (пожара).

Первая инстанция, апелляция и кассация на стороне компании (постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 07.11.2023 по делу № А32-62730/2022).

Оплата санаторно-курортных путевок

Суть спора. Компания покупала путевки на санаторно-курортное лечение, а затем выдавала их сотрудникам, занятым на работах с вредными и опасными производственными факторами. Приобретение путевок осуществлялось на основании коллективного договора, согласно которому работодатель берет на себя оплату санаторно-курортного лечения работников с учетом своих финансовых возможностей. Компания не включала такие суммы в базу для начисления страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

По мнению проверяющих, компенсация расходов на санаторно-курортное лечение осуществлялась в рамках трудовых отношений. Выплата не упомянута в перечне выплат, не облагаемых страховыми взносами. Поэтому страховые взносы следует начислять и уплачивать на общих основаниях.

Мнение судей. Спорные расходы имеют социальный характер. Не являются стимулирующими выплатами. Не зависят от квалификации работников, сложности, качества, количества выполняемой работы и не являются вознаграждением за труд.

Первая инстанция, апелляция и кассация на стороне компании (постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 01.08.2023 № Ф01-4439/2023 по делу № А43-38092/2022).

На заметку!

Учитывайте постановление Семнадцатого Арбитражного апелляционного суда от 22.11.2023 № 17АП-11399/2023-АК по делу № А60-38300/2023. В споре также победила компания. Как следует из материалов дела, предприятие оплатило санаторно-курортное лечение своим работникам, которые заняты на работах с вредными и опасными производственными факторами. Такие суммы не облагала страховыми взносами на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Сотрудники фонда не согласны с позицией компании. Спорные выплаты не относятся к тем, что освобождены от обложения. Они прямо не поименованы в статье 20.2 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ.

Первая инстанция и апелляция на стороне компании. Законодательством не установлено, что объектом для исчисления страховых взносов могут быть любые доходы. Оплата санаторно-курортного лечения сотрудников, занятых на работах с вредными и/или опасными производственными факторами, осуществлялась на основании коллективного договора о дополнительных социальных гарантиях и льготах. Спорные суммы под понятие выплат, начисляемых в пользу работника в рамках трудовых отношений, не попадают. Решение Фонда не соответствует действующему законодательству и нарушает права и законные интересы общества в сфере предпринимательской или иной экономической деятельности

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

Вправе ли правопреемник учитывать в базе по страховым взносам выплаты, которые производила организация, реорганизованная в форме присоединения?

В статье рассмотрим спор компании и проверяющих по поводу страховых взносов. Компания считала, что может учитывать в своей базе для исчисления страховых взносов выплаты работникам, которые вела организация, присоединенная к ней в форме присоединения. Однако проверяющие пришли к иному выводу. Компания ссылалась на сложившуюся судебную практику. Как разрешился спор – читайте в статье.

Суть спора. Согласно данным ЕГРЮЛ с 01.12.2020 компания стала правопреемником реорганизованной фирмы (фирма реорганизована в форме присоединения). Основной вид экономической деятельности фирмы: производство пластмасс и синтетических смол в первичных формах. Дата фактического снятия с учета – 01.12.2020.

По итогам камеральной проверки уточненного расчета по страховым взносам за 12 месяцев 2020 года, представленного компанией, инспекторы пришли

к выводу, что у компании – правопреемника нет права для признания в базе для начисления страховых взносов тех выплат, что ранее начислила реорганизованная фирма. Основание – п. 3 ст. 55 Налогового кодекса РФ.

Как указали проверяющие, поскольку компания неправильно применила тарифы, то занизила страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством за 2020 год.



Тем самым компания нарушила пункт 2 статьи 425 Налогового кодекса РФ, статьи 57 – 59 Гражданского кодекса РФ.

Инспекторы доначислили компании:

- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в размере 22 016 273,83 рублей;
- страховые взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в размере 8 308 448,54 рублей.

Общая сумма доначислений – более 30 млн рублей. Компания подала жалобу в вышестоящее налоговое управление, а затем отправилась в суд.

Мнение компании. Компания напоминает, что является добросовестным налогоплательщиком, платит страховые взносы так, как требует закон. Компания убеждена, что в отношении переведенных работников может учитывать при исчислении базы страховых взносов те суммы, что реорганизованная фирма уплатила за 2020 год до присоединения.

Компания напоминает: порядок расчета страховых взносов неразрывно связан с характером трудовых отношений между налогоплательщиком и его работниками (ст. 421 НК РФ, постановление Президиума ВАС РФ от 01.04.2008 № 13584/07 по делу № А73-13559/2006-10). В силу положений статьи 75 Трудового кодекса РФ реорганизация работодателя не служит основанием, чтобы прекращать трудовые отношения. В этой связи сам по себе факт реорганизации не является причиной для изменения исчисления страховых взносов, основанных на сохраняющихся трудовых отношениях. Правопреемник реорганизованного юридического лица при исполнении возложенных на него обязанностей по уплате страховых взносов пользуется всеми правами, исполняет все обязанности в порядке, который установлен Налоговым кодексом РФ (п. 2 ст. 50 НК РФ).

В рассматриваемой ситуации после реорганизации трудовые отношения с работниками реорганизованной организации не прекращались. С теми, кто стал сотрудничать с компанией – правопреемником, были заключены дополнительные соглашения к уже действующим трудовым договорам. Фактически работники продолжили получать ту же самую заработную плату. Условия не поменялись.

Компания считает, что действовала законно. Правопреемник может продолжать

считать и платить страховые взносы работникам реорганизованной фирмы нарастающим итогом с начала расчетного периода, то есть с начала календарного года.

Решение судей. Первая инстанция на стороне проверяющих. Как пояснили судьи, компания, к которой присоединяется другое юридическое лицо, становится плательщиком страховых взносов в отношении выплат в пользу работников присоединяемого юридического лица с момента такого присоединения. Также считается и база для исчисления страховых взносов.

Вторая инстанция также поддерживает ИФНС.

При реорганизации в форме присоединения присоединяемая организация прекращает свою деятельность. При этом к тому, к кому присоединяется организация, переходят права и обязанности присоединенного юридического лица. Основание – п. 2 ст. 58 ГК РФ. База для исчисления страховых взносов не передается правопреемнику прав и обязанностей согласно процедуре, предусмотренной Гражданским кодексом РФ.

В силу пункта 3 статьи 55 Налогового кодекса РФ при прекращении существования организации путем реорганизации последним налоговым периодом для такой организации является период с 1 января календарного года, в котором прекращено ее существование, до дня государственной регистрации прекращения в результате реорганизации. Такое правило применимо ко всем случаям реорганизации.

Таким образом, при реорганизации юридического лица в форме присоединения последним расчетным периодом для присоединяемой организации является период с начала календарного года и до момента реорганизации.

А значит, что в отношении выплат и вознаграждений, которые начислила присоединяемая организация в пользу физических лиц в данном расчетном периоде, такая организация должна:

- посчитать страховые взносы до составления промежуточного ликвидационного баланса;
- представить в налоговую инспекцию расчет по страховым взносам за период с начала расчетного периода по день подачи указанного расчета включительно.

По мнению судей, у правопреемника нет правовых оснований для учета в базе

Компания считала, что правопреемник может продолжать считать и платить страховые взносы работникам реорганизованной фирмы нарастающим итогом с начала расчетного периода, то есть с начала календарного года. Но судьи такой подход не поддержали (Постановление Восьмого Арбитражного апелляционного суда от 03.04.2023 по делу № А70-14823/2022).

При реорганизации в форме присоединения присоединяемая организация прекращает свою деятельность. При этом к тому, к кому присоединяется организация, переходят права и обязанности присоединенного юридического лица.

По мнению судей, у правопреемника нет правовых оснований для учета в базе для исчисления страховых взносов выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц, ранее начисленных в присоединившейся к нему организации.

для исчисления страховых взносов выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц, ранее начисленных в присоединившейся к нему организации.

Судьи обращают внимание: в обязательствах по уплате страховых взносов ключевым фактом является смена работодателя, который, будучи новым страхователем, формирует собственную базу для исчисления страховых взносов из суммы своих выплат работникам. А вот непрерывность трудовых отношений работников и нового работодателя в таком случае не имеет правового значения.

Более того, организация, прекратившая свою деятельность в результате реорганизации, и компания – правопреемник, состоящая на учете в налоговой инспекции под собственным ИНН, – это разные юридические лица. А потому, при реорганизации юридического лица правопреемник, определяя базу для начисления страховых взносов, не вправе учитывать выплаты и иные вознаграждения, начисленные в пользу работников в реорганизованной организации.

Как пояснили судьи, судебная практика, на которую ссылается компания,



сложилась в период действия Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ. Он утратил силу с 01.01.2017. В этой связи судебная практика по делам с аналогичными обстоятельствами, принятая на основании норм Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ, не учитывается (постановление Восьмого Арбитражного апелляционного суда от 03.04.2023 по делу № А70-14823/2022). 🟡

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

Порядок начисления и уплаты пеней: обзор судебной практики

В статье рассмотрим несколько судебных дел, которые помогут разобраться с порядком начисления и уплаты пеней (первую часть статьи смотрите в «Вестнике бухгалтера Московского региона» № 1, 2024).

Налоговая реконструкция уменьшает сумму пеней

Суть спора. В ходе выездной проверки инспекторы пришли к выводу, что компания применяла схему дробления бизнеса: часть выручки шла на взаимозависимое лицо (ИП). Учитывая совокупность доказательств, проверяющие доначислили компании налог на прибыль, НДС, пени и штрафы. Компания пыталась оспорить решение налоговой инспекции в судебной инстанции.

Мнение проверяющих. Инспекторы считают, что платежи взаимозависимого лица в связи с применением специальных

налоговых режимов должны учитываться в счет погашения образовавшейся недоимки по НДС с момента их фактической уплаты (то есть поступления в бюджет).

Иной подход, предполагающий необходимость зачета данных сумм в счет уменьшения размера доначисленного НДС начиная с 1 квартала 2017 года, искажает правовую природу пеней как финансовой санкции за недополучение сумм, причитающихся бюджету.

Решение судей. Судьи, установив применение схемы дробления бизнеса и необоснованного получения налоговой экономии, признали решение налоговой инспекции частично законным. По

Выявление необоснованной налоговой выгоды не предполагает определения налоговой обязанности в более высоком размере (что означало бы применение санкции), а может служить основанием для доначисления суммы налога, подлежащей уплате в бюджет таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом (определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 05.04.2018 № 305-КГ17-20231).

мнению судей, сумма пеней завышена и не соответствует действительным обязательствам налогоплательщика, размер которых должен определяться для него наиболее благоприятным способом с учетом уплаченных третьим лицом налогов на УСН и ЕНВД.

Кассация поддерживает вывод первой инстанции и апелляции. Выявление необоснованной налоговой выгоды не предполагает определения налоговой обязанности в более высоком размере (что означало бы применение санкции), а может служить основанием для доначисления суммы налога, подлежащей уплате в бюджет таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом (определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 05.04.2018 № 305-КГ17-20231).

По мнению судей, размер доначисляемых налогов подлежит уменьшению таким образом, как если бы налоги, уплачиваемые участниками схемы дробления бизнеса в связи с применением специальных налоговых режимов, в рамках проверяемых периодов уплачивались налогоплательщиком-организатором. С учетом положений пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса РФ такой зачет производится способом, который является наиболее благоприятным для налогоплательщика.

Таким образом, при консолидации налогоплательщику доходов (с учетом вменения схемы искусственного разделения бизнеса) проверяющим следовало учитывать налоги на УСН и ЕНВД, уплаченные третьим лицом. Это повлекло бы за собой меньший размер начисленной недоимки по НДС. А значит, и меньший размер пеней.

Реквизиты судебного дела. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 24.08.2023 № Ф09-4845/23 по делу № А76-21402/2022.

Когда применены ограничительные меры – блокировка счета, арест имущества – необходимо выяснять наличие / отсутствие причинно-следственной связи между такими ограничениями и несвоевременной уплатой

Суть спора. В ходе проверки инспекторы обнаружили, что у компании есть недоимка по страховым взносам. В связи с этим рассчитали пени. Долг перед бюджетом в полном объеме погасило

иное юридическое лицо. Компания обратилась в суд.

Мнение компании. В период начисления пени действовали ограничения на распоряжение денежными средствами. Так, постановление районного суда наложило арест на денежные средства в банке. Затем срок ареста был продлен. Компания считает, что у нее не было возможности заплатить пени. Пени начислены незаконно.

Решение судей. Первая инстанция и апелляция на стороне проверяющих. Судьи убеждены: ограничения, введенные в отношении компании, никак не повлияли на возможность погасить долг, в том числе и по пеням. Компания продолжала вести финансово-хозяйственную деятельность и получала доход, несмотря на арест имущества.

Судьи округа отменили решение. Как пояснили судьи, в случае неуплаты или неполной уплаты страховых взносов в установленный срок недоимку по страховым взносам взыскивают в порядке, который установлен Федеральным законом от 24.07.1998 № 125-ФЗ (п. 1 ст. 26.1 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ).

Когда оплата страховых взносов производится в более поздние сроки по сравнению с установленными, то страхователь перечисляет в бюджет пени. Основание – п. 1 ст. 26.11 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ.

Пени уплачиваются помимо страховых взносов, причитающихся к уплате, и независимо от применения мер ответственности за нарушение законодательства РФ об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (п. 2 ст. 26.11 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ).

Пени начисляются за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате страховых взносов начиная со дня, следующего за установленным сроком уплаты страховых взносов, и по день их уплаты (взыскания) включительно (п. 3 ст. 26.11 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ).

В то же время пени не начисляются на сумму недоимки, которую страхователь не мог погасить в силу того, что по решению суда были приостановлены операции страхователя в банке (иной кредитной организации) или наложен арест на имущество страхователя. В этом случае пени не начисляются за весь период

действия указанных обстоятельств (п. 4 ст. 26.11 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ). Аналогичная норма закреплена в пункте 3 статьи 75 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, пени подлежат уплате в случае пропуска срока уплаты страховых взносов, за исключением случая, когда заявителем суду, рассматривающему спор о правомерном их начислении, представлены доказательства, свидетельствующие о наличии вышеуказанных обстоятельств, в частности – судебных актов, согласно которым были приостановлены операции страхователя в банке или наложен арест на его имущество. В таком случае следует выяснять, насколько эти обстоятельства повлияли на возможности страхователя заплатить взносы своевременно, то есть наличие / отсутствие причинно-следственной связи между запретами и несвоевременной уплатой.

Как оказалось, арест распространялся также на имущество компании, которое непосредственно связано с ее хозяйственной (предпринимательской) деятельностью: на морские рыболовные суда, крабовые ловушки, морозильные камеры и т. д.

Судьи кассации пришли к выводу, что компания права. Пени доначислены незаконно.

Реквизиты судебного дела. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 17.02.2023 № Ф03-5814/2022 по делу № А59-1648/2022.

Сама по себе блокировка счета не препятствует добровольному погашению долга перед бюджетом

Суть спора. По итогам выездной проверки инспекторы доначислили компании НДС, налог на прибыль, транспортный налог, пени и штраф. Поскольку компания не погасила долг в установленный срок в добровольном порядке, проверяющие вынесли решение о взыскании задолженности. В результате банковские счета компании были заблокированы.

Компания считает, что приостановление банковских операций препятствует ведению текущей финансово-хозяйственной деятельности. Настаивает на пересмотре периода расчета пеней. Указывает, что пени правомерны только до даты наложения ареста на банковский счет. Контррасчет в наличии.

Решение судей. Из смысла абзаца 2 пункта 3 статьи 75 Налогового кодекса РФ следует, что основанием для освобождения налогоплательщика от начисления пени на сумму недоимки является наличие следственно-причинной связи между невозможностью погашения недоимки и решением налоговой инспекции или суда о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в банке или наложении ареста на его имущество. Для реализации данного положения необходимо установить наличие прямой связи между решением налоговой инспекции или принятием обеспечительной меры судом и невозможностью погашения налогоплательщиком недоимки.

В силу абзаца 3 пункта 1 статьи 76 Налогового кодекса Российской Федерации приостановление операций по счету не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством РФ предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов, а также на операции по списанию денежных средств в счет уплаты налогов (авансовых платежей), сборов, страховых взносов, соответствующих пеней и штрафов и по их перечислению в бюджетную систему РФ.

Следовательно, в случае приостановления расходных операций организация не сможет уплатить налоги в бюджет лишь в силу предусмотренного Налоговым кодексом РФ разрешения производить только расходные операции, предшествующие исполнению обязанности по уплате налогов и сборов.

Как следует из материалов дела, инспекторы обязали банк приостановить расходные операции по счетам компании. Исключение:

- платежи, очередность исполнения которых согласно гражданскому законодательству РФ предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов;
- денежные средства в счет уплаты налогов (авансовых платежей), сборов, соответствующих пеней и штрафов.

Как указали судьи, само по себе приостановление операций по счетам налогоплательщика в банке не является препятствием для добровольного погашения недоимки. В рассматриваемом случае блокировка счета не ограничила возможность компании перечислить в бюджет налоги, пени и штрафы, доначисленные по результатам выездной налоговой проверки.

Из смысла абзаца 2 пункта 3 статьи 75 Налогового кодекса РФ следует, что основанием для освобождения налогоплательщика от начисления пени на сумму недоимки является наличие следственно-причинной связи между невозможностью погашения недоимки и решением налоговой инспекции или суда о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в банке или наложении ареста на его имущество

Установление законодателем пеней направлено на компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога. Неуплата налога в срок должна быть компенсирована полным возмещением ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога (постановление Конституционного суда РФ от 17.12.1996 № 20-П).

Установлено, что арест на имущество компании не налагался. Компания не доказала отсутствие иного имущества и возможности исполнения обязательств перед бюджетом.

Судьи считают, что компания продолжала вести свою деятельность. Так, из представленных документов следует, что фактически компания подписывала договоры на выполнение работ и выполняла их.

По мнению судей, компания не доказала, что блокировка банковского счета воспрепятствовала ведению предпринимательской деятельности, исполнению обязанности по уплате налогов, и, как следствие, привело к дополнительному начислению пени.

Первая инстанция и апелляция на стороне проверяющих. Расчет пени произведен в соответствии с требованиями налогового законодательства.

Реквизиты судебного дела. Постановление Пятнадцатого Арбитражного апелляционного суда от 12.10.2023 № 15АП-14741/2023 по делу № А53-14377/2023.

На заметку!

Установление законодателем пеней направлено на компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога. Неуплата налога в срок должна быть компенсирована полным возмещением ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога (постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П). Именно поэтому пени уплачиваются помимо причитающихся к уплате сумм налога и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах

Момент определения налоговой базы не имеет юридического значения для исчисления пеней при неподтвержденном экспорте

Суть спора. Компания экспортировала товары. Документы, подтверждающие экспорт, в установленный срок – 180 календарных дней – не собрала. Поэтому пересчитала НДС за 3 и 4 кварталы 2019 года по ставке 20% и подала уточненную декларацию. Также компания отправила в налоговую инспекцию письмо с просьбой пересмотреть сумму пеней. Ведь расчет

пеней по экспортным операциям, документально не подтвержденным в пределах срока, установленного законодательством, следует вести со 181-го дня от даты помещения товаров под таможенную процедуру экспорта. По мнению компании, инспекторы незаконно посчитали пени с 26-го числа месяца, следующего за месяцем отгрузки товаров на экспорт.

Мнение налоговой инспекции. Налогоплательщик, который не успел собрать пакет документов, подтверждающих обоснованность экспорта в течение 180 дней, обязан включить в налоговую базу стоимость реализованных на экспорт товаров, определив налоговую базу на момент реализации. Основание – ст. 164, 165, 167 Налогового кодекса РФ.

Соответственно, налог подлежит уплате за налоговый период реализации. Пропуск этого срока влечет начисление пени по правилам статьи 75 Налогового кодекса РФ.

Решение судей. Налогообложение производится по ставке 0% при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 Налогового кодекса РФ (подп. 1 п. 1 ст. 164 НК РФ).

Документы, подтверждающие обоснованность применения налоговой ставки 0% при реализации товаров на экспорт представляются в срок не позднее 180 календарных дней, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта (п. 9 ст. 165 НК РФ).

В случае непредставления вышеуказанных документов по истечению 180 календарных дней операции по реализации данных товаров подлежат налогообложению по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 и 3 статьи 164 Налогового кодекса РФ (абз. 2 п. 9 ст. 165 НК РФ).

В рассматриваемом случае моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат: день отгрузки товаров, либо день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров. Основание – п. 1 ст. 167 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, Налоговым кодексом РФ определены последствия непредставления подтверждающих документов в 180-дневный срок в виде налогообложения операций по реализации товаров (работ, услуг) по ставкам, установленным Налоговым кодексом РФ.

Судьи первой инстанции, апелляции и кассации считают, что момент

определения налоговой базы в данной ситуации не имеет юридического значения для целей исчисления пеней. Ведь согласно пункту 1 статьи 75 Налогового кодекса РФ пенями признается денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов в более поздние по сравнению с теми, что установлены законодательством, сроки.

Нет оснований считать сроком уплаты налога по неподтвержденным экспортным операциям срок, установленный пунктом 1 статьи 174 Налогового кодекса РФ, так как этот срок установлен для уплаты налога по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подпунктами 1 – 3 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса РФ, то есть по операциям реализации товаров, работ, услуг на территории Российской Федерации.

Операции по реализации товаров (работ, услуг), указанных в пункте 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ, в вышеприведенных подпунктах статьи 146 Налогового кодекса РФ не перечислены и, соответственно, срок уплаты налога, установленный статьей 174 Налогового кодекса РФ, на данные операции не распространяется.

Таким образом, для налогоплательщика, не успевшего в течение 180 дней собрать пакет документов, подтверждающих экспорт, наступают негативные последствия в виде обязанности исчислить и уплатить налог. Из норм Налогового кодекса РФ не следует, что указанные обстоятельства влекут последствия в виде начисления пени за период с момента экспортной реализации.

Кассация также принимает во внимание, что факт экспортной реализации и обоснованность применения налоговой ставки 0% впоследствии были подтверждены налогоплательщиком и не оспорены ИФНС. Таким образом, судьи на стороне компании. Пени следует пересчитать и вернуть.

Реквизиты судебного дела. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 09.06.2023 № Ф05-11265/2023 по делу № А40-253750/2021.

Если нет расчета пеней в качестве приложения к решению или акту проверки, то такое решение все равно законно

Суть спора. Компания выплатила процентный доход иностранной организации, находящейся в Гонконге. В ходе

проверки инспекторы установили, что нет документов, подтверждающих право применения ставки 0%. Доход иностранного лица подлежит налогообложению в РФ. Компания – налоговый агент. Раз компания упустила срок уплаты налога, то должна заплатить пени.

Компания считает, что действовала законно. Действует СИДН с Гонконгом, и есть документы, которые подтверждают: иностранная организация – налоговый резидент Гонконга.

Компания считает, что проверяющим следовало направить официальный запрос в САР Гонконг о наличии компетенции у Регистратора компаний Гонконга выдавать сертификаты в целях применения СИДН. Также проверяющим необходимо было узнать о наличии компетенции у иного учреждения выступать от Руководителя Службы внутренних доходов САР на выдачу сертификатов резидентства.

Мнение компании. Действующим законодательством РФ не определены содержательные критерии и формальные требования к сертификатам, которые подтверждают налоговый статус налогоплательщика в иностранном государстве в значении международных соглашений об избежании двойного налогообложения.

Сведения о компетентном органе указаны в положениях статьи «Общие определения» СИДН. Так, в соответствии



Нет оснований считать сроком уплаты налога по неподтвержденным экспортным операциям срок, установленный пунктом 1 статьи 174 Налогового кодекса РФ, так как этот срок установлен для уплаты налога по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подпунктами 1 – 3 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса РФ, то есть по операциям реализации товаров, работ, услуг на территории Российской Федерации.

В случае неудержания налога при выплате денежных средств иностранному лицу с налогового агента могут быть взысканы как налог, так и пени, начисляемые до момента исполнения обязанности по уплате налога.

с пунктом «с» статьи 3 Соглашения, указано, что термин «компетентный орган» применительно к Специальному административному району Гонконг означает Руководитель Службы внутренних доходов или его уполномоченный представитель. Такую оговорку необходимо учитывать. Ведь она позволяет Руководителю службы внутренних доходов САР Гонконга уполномочить иных лиц на подтверждение налогового статуса налогоплательщика.

Более того, из анализа правоприменительной практики можно сделать вывод, что различные иностранные государства активно пользуются правом наделения иного уполномоченного представителя правом подтверждения налогового статуса налогоплательщика в иностранном государстве (например: Белоруссия, Великобритания, Германия, Республика Кипр, Люксембург, США, Франция).

Таким образом, Регистратор компаний Гонконга может быть уполномоченным органом, который подтверждает налоговый статус резидента Гонконга.

Единственным доводом в споре, подтверждающим, что компетентным органом Гонконга, уполномоченным выдавать сертификаты налогового резидентства и подтверждать налоговый статус в Гонконге является Служба внутренних доходов, служит ссылка на сайт в Интернете. Однако нет распечатки с сайта, которая заверена должным образом. Также отсутствует перевод страницы сайта на русский язык.



Помимо этого, компания указывает, что проверяющие нарушили сроки проведения проверки и принятия решения. В случае направления решения в срок, установленный законом (5 дней), долг по пеням был бы значительно меньше.

Решение судей. Компетентным органом Гонконга, о котором идет речь в Соглашении между Правительством Российской Федерации и Правительством специального административного района Гонконг Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 18.01.2016, является Inland Revenue Department (The Government of the Hong Kong Special Administrative Region of the People's Republic of China). В переводе на русский язык – Служба (Департамент или Управление) внутренних доходов.

Компания не представила ни одного документа, который был бы выдан Службой (Департаментом) внутренних доходов. Также она не представила доказательств, что Регистратор компаний Гонконга является уполномоченным представителем такой Службы.

В качестве обоснования своей позиции проверяющие из налоговой инспекции предоставили образец актуального сертификата налогового резидентства в Специальном административном районе Гонконг, из которого видно, что такие сертификаты удостоверяются печатью именно Службы внутренних доходов – Inland Revenue Department.

Кассация на стороне проверяющих. В случае неудержания налога при выплате денежных средств иностранному лицу с налогового агента могут быть взысканы как налог, так и пени, начисляемые до момента исполнения обязанности по уплате налога. Инспекторы правильно рассчитали сумму пеней.

По мнению судей, невручение расчета пени в качестве приложения к решению или акту проверки не является основанием для признания решения недействительным.

Доводы компании о нарушении сроков отправки решения подлежат отклонению, поскольку такое обстоятельство не является безусловным основанием для признания решения налоговой инспекции недействительным.

Реквизиты судебного дела. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 23.03.2023 № Ф09-1180/23 по делу № А60-19423/2022.

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

Арест имущества: какие действия проверяющих обязательны?

Рассмотрим спор, в котором налоговая инспекция не смогла продать автомобиль, который арестовала у компании из-за наличия задолженности. Как оказалось, инспекторы нарушили процедуру ареста имущества. Где допустили ошибку сотрудники ИФНС – читайте в статье.

Суть спора. Сельскохозяйственный производственный кооператив не заплатил налог в установленный срок. В связи с этим налоговые инспекторы рассчитали пени и направили кооперативу требование погасить задолженность. Основание – ст. 70 Налогового кодекса РФ.

Однако долг – 161 561,32 руб. – так и не был погашен в добровольном порядке. Тогда проверяющие вынесли решение о взыскании задолженности за счет средств на банковских счетах кооператива. Поскольку средств оказалось недостаточно, то проверяющие частично арестовали имущество налогоплательщика: легковой автомобиль (УАЗ 31519, год выпуска 2000, среднерыночная стоимость – 280 000,00 рублей). Основание – ст. 31 и 77 Налогового кодекса РФ. Проверяющие оформили арест имущества, составив протокол.

По состоянию на 04.08.2023 за сельскохозяйственным кооперативом продолжала числиться задолженность, что стало основанием для применения статьи 73 Налогового кодекса РФ и обращения инспекторов в суд с целью обратить взыскание на заложенное имущество. Проверяющие планировали продать транспортное средство на публичных торгах.

Мнение налоговой инспекции. Проверяющие считают, что можно арестовать имущество даже при фактическом отсутствии спорного автотранспортного средства. Налоговый кодекс РФ не обязывает сотрудников налоговых инспекций разыскивать имущество налогоплательщиков. Таких полномочий у них нет по закону.

Сам по себе факт признания ИФНС залогодержателем не нарушает права залогодателя, так как в случае отсутствия имущества торги по продаже заложенного имущества не состоятся, и залогодержатель не получит исполнение за счет реализации предмета залога.

Проверяющие указывают: возможность включения недоимки по налоговым штрафам в общую сумму задолженности, которая может быть погашена за счет заложенного имущества, подтверждается актуальной судебной практикой.

По мнению проверяющих, процедура ареста движимого имущества сельскохозяйственного кооператива полностью соблюдена. Претензий к начальной продажной цене транспортного средства у кооператива не было.

Решение судей. Арестом имущества, в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании задолженности налогоплательщика – организации, признается действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика – организации в отношении его имущества.

Арест имущества производится в случае неисполнения налогоплательщиком – организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога, пеней и штрафов и при наличии у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыть свое имущество (п. 1 ст. 77 НК РФ).

Арест может быть применен только для обеспечения исполнения обязанности по уплате задолженности за счет имущества налогоплательщика – организации не ранее принятия налоговым органом решения о взыскании задолженности в соответствии со статьей 46 Налогового кодекса РФ и при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика – организации или его электронных денежных средств, либо при отсутствии информации о счетах налогоплательщика – организации или информации о реквизитах его корпоративного электронного средства

Арест имущества производится в случае неисполнения налогоплательщиком – организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога, пеней и штрафов и при наличии у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыть свое имущество (п. 1 ст. 77 НК РФ).

Аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога, пеней и штрафов (п. 5 ст. 77 НК РФ).

Орган, производящий арест имущества, не вправе отказать налогоплательщику – организации (его законному и/или уполномоченному представителю) присутствовать при аресте имущества (п. 7, 10 ст. 77 НК РФ).

платежа, используемого для переводов электронных денежных средств (п. 3 ст. 77 НК РФ).

Аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога, пеней и штрафов (п. 5 ст. 77 НК РФ).

Арест имущества осуществляется в присутствии понятых, которым не только разъясняются права и обязанности, но и предъявляется имущество, в отношении которого применяется арест. Орган, производящий арест имущества, не вправе отказать налогоплательщику – организации (его законному и/или уполномоченному представителю) присутствовать при аресте имущества (п. 7, 10 ст. 77 НК РФ).

Законодатель не предусмотрел возможность проводить арест заочно – по информации об имуществе, полученной от уполномоченных органов. Судьи напоминают: при проведении ареста проверяющим следует выполнить ряд действий. В частности:

- установить наличие имущества (его наличие в качестве объекта гражданских прав);
- осмотреть имущество и его состояние;
- выяснить его технические и индивидуальные характеристики;
- предъявить имущество понятым и самому налогоплательщику.

По мнению судей первой инстанции, в рассматриваемой ситуации арест имущества прошел незаконно. Проверяющие нарушили процедуру его проведения согласно статье 77 Налогового кодекса РФ:

- не было осмотра транспортного средства;
- налогоплательщика не вызывали (нет доказательств, что инспекторы известили сельскохозяйственный кооператив о месте и времени проведения ареста);
- транспортное средство не предъявляли понятым;
- арест провели при отсутствии представителя налогоплательщика;
- оценку имущества сделали абстрактно без учета состояния транспортного средства (учитывали только сведения от ГУОБДД МВД и предложения о продаже аналогичных автотранспортных средств, опубликованные в сети «Интернет»).

Как выяснилось, проверяющие из налоговой инспекции предпринимали попытку известить представителя налогоплательщика по всем номерам телефонов,

которые были известны ИФНС. Однако дозвониться не получилось. Оформить телефонограмму посредством СЭД также не удалось. Причина – удаленное местонахождение сельскохозяйственного кооператива. Проверяющие отправились по местонахождению организации, однако ее сотрудников и уполномоченного представителя там не нашли.

Как пояснили судьи, залог имущества возникает на основании договора между налоговым органом и залогодателем либо на основании закона в случае, предусмотренном пунктом 2.1 статьи 73 Налогового кодекса РФ (п. 2 ст. 73 НК РФ).

Так, в случае неуплаты в течение одного месяца задолженности, указанной в решении о взыскании, исполнение которого обеспечено наложением ареста на имущество (то есть применены статьи 46 и 77 Налогового кодекса РФ) в соответствии с Налоговым кодексом РФ, либо вступления в силу решения, предусмотренного пунктом 7 статьи 101 Налогового Кодекса РФ, исполнение которого обеспечено запретом на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) без согласия налогового органа, имущество, в отношении которого применен указанный в пункте 2.1 статьи 73 Налогового кодекса РФ способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов (сборов, страховых взносов) или принята обеспечительная мера, признается находящимся в залоге у налогового органа на основании закона (п. 2.1 ст. 73 НК РФ).

В случае возникновения залога у налоговой инспекции на основании закона предусмотренные гражданским законодательством РФ последствия залога не распространяются на денежные средства на счетах, вкладах (депозитах), предназначенные для удовлетворения требований в соответствии с гражданским законодательством РФ, которые предшествуют исполнению обязанности по уплате налогов (сборов, страховых взносов).

Залог, возникающий в соответствии с пунктом 2.1 статьи 73 Налогового кодекса РФ, подлежит государственной регистрации и учету в соответствии с правилами, предусмотренными гражданским законодательством РФ.

В рассматриваемом случае проверяющие предоставили: протокол о наложении ареста на имущество, расчет налога


к уплате, свидетельство о регистрации залога.

По мнению судей первой инстанции и апелляции, при нарушении процедуры наложения ареста на имущество право залога, в силу закона, у налоговой инспекции возникать не может. Также следует учитывать наличие ограничений при обращении взыскания.

В силу положений пункта 3 статьи 73 Налогового кодекса РФ взыскание на заложенное имущество может быть обращено в пределах обязательства налогоплательщика. То есть за счет стоимости заложенного имущества не могут быть погашены налоговые штрафы (при этом непосредственно арест имущества в обеспечение штрафа по статье 77 Налогового кодекса РФ, как обеспечение, может быть наложен, по данной норме ограничения

нет, однако статья 73 Налогового кодекса РФ исключает возможность обращения взыскания для исполнения обязанности по штрафу).

При этом из представленных документов судьи увидели, что в состав обязательств, под которые подпадает обеспечение по постановлению инспекторов, входит, в том числе и штраф. А это недопустимо.

Судьи пришли к выводу, что в рассматриваемом случае процедура наложения ареста не соответствует требованиям статьи 77 Налогового кодекса РФ. Нет права залога на имущество сельскохозяйственного кооператива. Судьи первой инстанции и апелляции на стороне сельскохозяйственного кооператива (Постановление Седьмого Арбитражного апелляционного суда от 29.12.2023 № А45-16808/2023). 

В Постановлении Седьмого Арбитражного апелляционного суда от 29.12.2023 № А45-16808/2023 судьи пришли к выводу, что проверяющие нарушили процедуру наложения ареста.

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

Можно ли оспорить акт налоговой проверки в суде?

Рассмотрим спор, который возник по поводу акта налоговой проверки. Компания считала, что его можно признать недействительным в судебной инстанции. Что ответили на это судьи – читайте в статье.

О принятии решения, порождающего правовые последствия для граждан и/или организаций, могут свидетельствовать, в частности, установление запрета определенного поведения или установление определенного порядка действий, предоставление (отказ в предоставлении) права, возможность привлечения к юридической ответственности в случае неисполнения содержащихся в документе требований.

Какой документ может быть оспорен в судебном порядке?

При рассмотрении вопроса, может ли документ быть оспорен в судебном порядке, необходимо исходить из его содержания.

Так, о принятии решения, порождающего правовые последствия для граждан и/или организаций, могут свидетельствовать, в частности, установление запрета определенного поведения или установление определенного порядка действий, предоставление (отказ в предоставлении) права, возможность привлечения к юридической ответственности в случае неисполнения содержащихся в документе требований.

Что касается наименования оспариваемого документа (заключение, акт, протокол, уведомление, предостережение), то оно не имеет определяющего значения (п. 6 Постановления Пленума

Верховного Суда РФ от 28.06.2022 № 21 «О некоторых вопросах применения судами положений главы 22 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации и главы 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации»).



Граждане, организации и иные лица вправе обратиться в Арбитражный суд с заявлением о признании недействительными ненормативных правовых актов, незаконными – решения и действия (бездействие) органов, осуществляющих публичные полномочия должностных лиц.

На заметку!

Граждане, организации и иные лица вправе обратиться в Арбитражный суд с заявлением о признании недействительными ненормативных правовых актов, незаконными – решения и действия (бездействие) органов, осуществляющих публичные полномочия должностных лиц. В частности, если полагают, что ненормативный правовой акт, решение и действие (бездействие) не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и нарушают их права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, незаконно возлагают на них какие-либо обязанности, создают иные препятствия для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности. Основание – ч. 1 ст. 198 Арбитражного процессуального кодекса РФ

Может ли акт налоговой проверки выступать предметом самостоятельного оспаривания?

Акты налоговых, таможенных проверок, а также акты контрольного (надзорного) мероприятия, составленные в соответствии со статьей 87 Федерального закона от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации», не могут выступать предметом самостоятельного оспаривания в качестве решений, поскольку являются средством фиксации выявленных нарушений.

Заинтересованное лицо вправе оспорить решение, основанное на соответствующем акте проверки. В частности, решение налогового или таможенного органа, предписания органов государственного и муниципального контроля об устранении выявленных нарушений и т. п.



Таким образом, акты проверки, исходящие от органов и лиц, наделенных публичными полномочиями, могут быть оспорены как решения, если в нарушение Федерального закона от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» в них содержатся требования, предусмотренные частью 2 статьи 90 такого закона.

Чем закончился спор о признании акта налоговой проверки недействительным?

В споре по делу № А29-8615/2022 судьи посчитали требования компании незаконными. Акт проверки не имеет признаков ненормативного правового акта, так как в нем нет соответствующих властных волеизъявлений контрольного органа. Оспариваемый документ указывает лишь на нарушения. Сам по себе он не может нести для компании какие-либо неблагоприятные последствия.

Судьи пришли к выводу, что акт налоговой проверки не может быть оспорен в Арбитражном суде в порядке главы 24 Арбитражного процессуального кодекса РФ (Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 07.11.2023 № Ф01-7105/2023 по делу № А29-8615/2022).

Приведем иной случай.

Индивидуальный предприниматель обратился в Арбитражный суд с требованием о признании недействительным акта выездной налоговой проверки. Он указал, что акт выездной налоговой проверки подписан, в том числе сотрудниками органов внутренних дел. Судьи посчитали, что такое обстоятельство не влечет переквалификацию акта выездной налоговой проверки в ненормативный правовой акт налоговой инспекции.

Судьи пришли к выводу: спорный акт налоговой проверки не обладает признаками ненормативного правового акта, поскольку не содержит властно-распорядительных предписаний, влекущих для ИП юридических последствий. Акт не устанавливает, не изменяет и не прекращает прав и обязанностей предпринимателя, не определяет его меру ответственности, носит информационный характер, содержит лишь нарушения, которые обнаружили проверяющие (Постановление ФАС Западно – Сибирского округа от 22.03.2010 по делу № А27-9920/2009).



Е.В. Гнатюк, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Укрупнение объектов основных средств, предназначенных для передачи в аренду

ООО находится на ОСНО. Вид деятельности – сдача в аренду нежилых помещений. Помещения в здании находятся в собственности ООО (ООО сдает в аренду). ООО отремонтировало одно из помещений и установило там оборудование для функционирования столовой (а именно: стеллажи, шкафы, специальные кондиционеры, весы, рукомойники, холодильники, плиты, духовки, шкафы, столы, стулья, кассовый прилавок, витрины и т. п. вплоть до инсектицидных ламп и мусорных баков). Поставку и монтаж осуществляла одна организация. Планируется сдавать данное помещение под столовую (будет заключено два договора: договор аренды помещения и договор аренды оборудования). Можно ли оприходовать данное оборудование отдельно, по частям, в основном как ТМЦ (и только несколько позиций как основные средства, которые по цене выше, чем указано в учетной политике для признания ТМЦ), или весь комплекс оборудования нужно (можно) оприходовать как одно основное средство?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции

Ни бухгалтерское, ни налоговое законодательство не содержат требования или запрета на укрупнение (объединение) объектов основных средств, предназначенных для передачи в пользование по договору аренды. Предприятие должно самостоятельно принять решение о целесообразности такого объединения.

Обоснование позиции

По договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (наемателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование (ст. 606 ГК РФ).

В соответствии с п. 1 ст. 607 ГК РФ в аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (непотребляемые вещи).

В соответствии с п. 3 ст. 607 ГК РФ в договоре аренды должны быть указаны данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору в качестве объекта аренды.

Порядок учета на балансе организаций объектов основных средств регулируется ФСБУ 6/2020 «Основные средства», утвержденным приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н.

В соответствии с ФСБУ 6/2020 имущество, приобретенное для передачи во временное пользование, принимается на бухгалтерский учет по первоначальной стоимости, которая формируется в общем порядке (п. 12 ФСБУ 6/2020), то есть аналогично основным средствам, приобретенным для использования в других видах деятельности.

При этом первоначальной стоимостью объекта основных средств считается общая сумма связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до признания объекта основных средств в бухгалтерском учете.

В свою очередь, под капитальными вложениями понимаются затраты организации на приобретение, создание, улучшение, а также восстановление объектов основных средств (п. 5 ФСБУ 26/2020).

Также п. 7 ФСБУ 6/2020 поясняет, что особенности бухгалтерского учета предметов договоров аренды (субаренды), а также иных договоров, положения которых по отдельности или во взаимосвязи предусматривают предоставление за плату имущества во временное пользование, регулируются ФСБУ 25/2018

В договоре аренды должны быть указаны данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору в качестве объекта аренды.

Требования объединять объекты, передаваемые в аренду, в единый комплекс в законодательстве не содержится, как и запрета на такое укрупнение.

«Бухгалтерский учет аренды», утвержденным приказом Минфина России от 16.10.2018 № 208н.

В свою очередь, ФСБУ 25/2018 предусматривает, что порядок бухгалтерского учета предмета аренды (в том числе основных средств) у арендодателя прежде всего зависит от того, является ли такая аренда операционной или неоперационной (финансовой).

Если экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, несет арендодатель, то такая аренда считается операционной (п. 26 ФСБУ 25/2018). Соответственно, если в результате заключения договора аренды экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности арендодателя на предмет аренды, переходят к арендатору, то такая аренда признается неоперационной (финансовой).

В случае классификации объектов учета аренды в качестве объектов учета операционной аренды арендодатель не изменяет прежний принятый порядок учета актива в связи с его передачей в аренду, за исключением изменения оценочных значений (п. 41 ФСБУ 25/2018).

Как нам известно, организация квалифицирует рассматриваемую в вопросе аренду как операционную.

Это означает, что организация при приобретении активов, предназначенных для сдачи в аренду и соответствии их критериям признания основными средствами, установленным п. 4 ФСБУ 6/2020, учитывает данные активы в составе основных средств организации. Если организация приобрела объект для сдачи в аренду, отвечающий критериям п. 4 ФСБУ 6/2020, но со стоимостью ниже, чем установлено в организации для принятия объектов к учету в качестве основных средств, то расходы списываются единовременно, и объекты учитываются на забалансовом учете с целью контроля.

Отметим, что в случае классификации объекта учета аренды в качестве объекта учета неоперационной (финансовой) аренды арендодатель признает инвестицию в аренду в качестве актива на дату предоставления предмета аренды (п. 32 ФСБУ 25/2018).

Как такового определения понятия «объект учета аренды» в ФСБУ 25/2018 и ФСБУ 6/2020 не содержится. Поэтому логично предположить, что объектом учета аренды может быть не один актив, а комплекс предметов. Но требования

объединять объекты, передаваемые в аренду, в единый комплекс в законодательстве не содержится, как и запрета на такое укрупнение (объединение).

Руководствуясь п. 7.1 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (далее – ПБУ 1/2008), если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в федеральных стандартах бухгалтерского учета не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то организации следует самостоятельно разработать соответствующий способ исходя из общих требований, установленных законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами. При этом организация, основываясь на допущениях и требованиях, приведенных в пп. 5 и 6 ПБУ 1/2008, использует последовательно следующие документы:

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

Так, например, п. 13 МСФО (IFRS) 16 «Аренда» предусматривает, что применительно к договору, который содержит компонент аренды и один или несколько дополнительных компонентов, которые являются или не являются арендой, арендатор должен распределить предусмотренное договором возмещение на каждый компонент аренды на основе относительной цены обособленной сделки по компоненту аренды и совокупной цены обособленной сделки по компонентам, не являющимся арендой. Как указано в п. 17 МСФО (IFRS) 16 «Аренда», если договор содержит компонент аренды и один или несколько дополнительных компонентов, которые являются или не являются арендой, арендодатель должен распределять возмещение по договору, используя пп. 73-90 МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

Однако аналогичных норм, позволяющих объединять (выделять) компоненты аренды арендодателю, МСФО (IFRS) 16 «Аренда» не содержит. В то же время и однозначного запрета на подобные действия ни МСФО (IFRS) 16 «Аренда», ни ФСБУ 25/2018 не содержат.

В таком случае можно предположить, что организация-арендодатель по аналогии с положениями МСФО (IFRS) 16

«Аренда» вправе выделить (объединить) переданные в аренду основные средства в группы. Например, исходя из их срока полезного использования. Тогда логичным представляется объединение в одну группу объектов со сроком использования гораздо меньшим, чем срок аренды, а в другую (или две или несколько групп) со сроком, сопоставимым или превышающим срок аренды.

Законодательство о бухгалтерском учете не содержит нормативных актов, регламентирующих подобные ситуации. Отсутствуют и какие-либо разъяснения уполномоченных органов. Можем только отметить наличие в настоящий момент Рекомендации Р-130/2021-ОК Лизинг «Арендный и неарендный компоненты договора» (принята фондом «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учёта «Бухгалтерский методологический центр» от 27.07.2021, далее – Рекомендация Р-130/2021-ОК). В ней речь идет о разделении аренды на арендный и неарендный компоненты и о распределении дохода на соответствующие компоненты, приведен иллюстративный пример. Здесь, в частности, отмечено, что при выделении в договоре арендного и неарендного компонента организация принимает во внимание существенность и руководствуется требованием рациональности (п. 2 Рекомендации Р-130/2021-ОК). На основании профессионального суждения организация имеет право не осуществлять деление платежей по договору на компоненты, если осуществлять эти действия нерационально с позиции соответствия вложенных затрат и полученного результата, или размер неарендного компонента является несущественным в структуре процентного дохода арендного компонента.

По нашему мнению, так как в законодательстве не содержится требований или запретов на укрупнение (объединение) объектов, предназначенных для сдачи в аренду, в рассматриваемой ситуации вопрос выработки способа учета является предметом профессионального суждения организации (смотрите норму абзаца седьмого п. 3 Рекомендации Р-96/2018-КпР «Профессиональное суждение» (далее – Рекомендация Р-96/2018-КпР)).

В налоговом учете согласно п. 1 ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности (РИД) и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у



налогоплательщика на праве собственности и используются им для извлечения дохода. Амортизируемым признается имущество (а также РИД и иные объекты интеллектуальной собственности) со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более установленного п. 1 ст. 257 НК РФ лимита.

Первоначальная стоимость основного средства, приобретенного для передачи во временное пользование, определяется в налоговом учете в общем порядке, т. е. определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования.

Стоимость передаваемых в аренду объектов, не относящихся к амортизируемому имуществу, может включаться в состав материальных расходов в полной сумме при передаче их в аренду (Письма Минфина России от 19.02.2019 № 07-01-09/10431, от 18.05.2010 № 03-03-06/1/330, ФНС России от 16.04.2012 № ЕД-4-3/6326@ (доведено до нижестоящих налоговых органов и налогоплательщиков), письмо УФНС России по г. Москве от 23.04.2012 № 16-03/036138@).

Таким образом, ни в бухгалтерском, ни в налоговом законодательстве не содержится ни требований, ни запретов на укрупнение (объединение) приобретаемых для передачи в пользование по договору аренды объектов, а значит, организация может самостоятельно принимать решение в отношении таких объектов.

В заключение отметим, что данный ответ выражает наше экспертное мнение и не препятствует руководствоваться нормами законодательства РФ в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в приведенном ответе. 🟡

Амортизируемым имуществом признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности и используются им для извлечения дохода.

А.Е. Крапивина, эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению

Вправе ли налоговые инспекторы отозвать акт выездной проверки?

В статье рассмотрим спор между компанией и налоговой инспекцией по поводу составления двух актов выездной проверки. Инспекторы обнаружили ошибки и отозвали один из документов. Провели дополнительные мероприятия налогового контроля и в результате доначислили еще больше. Разница в 13 раз. Компания убеждена, что ее права нарушили. Что считают по этому поводу судьи – читайте в статье.

Суть спора. По результатам выездной проверки инспекторы обнаружили недоимку по НДС, составили акт и вручили его компании. К акту приложили извещение о месте и времени рассмотрения материалов проверки.

Затем проверяющие обнаружили, что в акте выездной налоговой проверки была допущена арифметическая ошибка. Также, как выяснилось, в разделе 3 акта отсутствуют полные сведения о лицах, которые проводили контрольные мероприятия. В связи с этим проверяющие отозвали акт и перенесли рассмотрение материалов проверки.

Когда компания получила новый акт, то увидела, что недоимка значительно увеличилась. Компания подала возражения на второй акт проверки.

Тогда проверяющие посчитали необходимым провести дополнительные мероприятия налогового контроля. Провели, составили дополнения к акту налоговой проверки. Но сумма все равно значительно превышала ту, что изначально доначислили проверяющие. Компания подала жалобу в налоговое управление, а затем отправилась в суд.

Мнение инспекции. Первый акт выездной проверки получен представителем компании, у которого не было полномочий на получение такого документа. Причина – представитель компании поменял свой паспорт. А значит, первый акт выездной проверки не считается врученным надлежащим образом.

Решение судей. Законодательное регулирование налогового контроля и деятельность уполномоченных органов по налоговому контролю осуществляются в соответствии с конституционными принципами организации и деятельности органов государственной власти и органов местного самоуправления. Это

согласуется с правовой позицией Конституционного суда РФ.

Так, свобода предпринимательской деятельности в ее конституционно-правовом значении не предопределяет получения гарантированного результата от осуществления экономической деятельности, однако она предполагает защиту от рисков, связанных с произвольными и необоснованными, нарушающими нормальный (сложившийся) режим хозяйствования решениями и действиями органов публичной власти (Постановление Конституционного суда РФ от 02.07.2013 № 17-П). При этом именно связанность законом налоговых органов предполагает детальное урегулирование соответствующих правоотношений (Постановление Конституционного суда РФ от 14.07.2003 № 12-П).

Таким образом, осуществляя контроль за полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов, налоговые инспекции не вправе выходить за пределы полномочий, предоставленных им законом.

При выездной налоговой проверке итоговым актом налогового контроля и одновременно правоприменительным актом, которым возбуждается преследование за совершение налогового правонарушения, т. е. начинается процесс привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, выступает акт проверки, который вручается проверяемому лицу и на который проверяемое лицо может представить свои возражения (Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 № 267-О).

Таким образом, факты совершения нарушений законодательства о налогах и сборах фиксируются в соответствии с пунктом 1 статьи 100 Налогового кодекса РФ в акте проверки. Дополнительные

Законодательное регулирование налогового контроля и деятельность уполномоченных органов по налоговому контролю осуществляются в соответствии с конституционными принципами организации и деятельности органов государственной власти и органов местного самоуправления.

мероприятия налогового контроля могут быть направлены только на сбор дополнительных доказательств по нарушениям, уже выявленным в ходе налоговой проверки. По результатам дополнительных контрольных мероприятий размер претензий, определенный в акте проверки, увеличиться не может.

На заметку!

При оценке законности решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, принятого налоговой инспекцией на основании статьи 101 Налогового кодекса РФ, необходимо исходить из того, что назначаемые руководителем (заместителем руководителя) налоговой инспекции дополнительные мероприятия налогового контроля могут быть направлены только на сбор дополнительных доказательств, касающихся выявленных в ходе проверки правонарушений, но не на выявление новых правонарушений (п. 39 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении Арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»)

В рассматриваемой ситуации по итогам одной выездной налоговой проверки за один и тот же период инспекторы составили два разных акта от одной и той же даты, с тем же номером (редакция №1 и реакция №2). Эти документы имеют разное содержание, не связанное с исправлением опечаток (опечаток).

Во втором акте добавлены:

- периоды доначислений;
 - недоимка по налогу на прибыль (в первом акте был доначислен только НДС).
- Между двумя актами выездной проверки есть существенное расхождение в доначисленных суммах. Недоимка возросла с 56 401 175 руб. до 757 351 123 руб. То есть увеличилась более чем в 13 раз.

Таким образом, исправленный акт налоговой проверки указывает на новые дополнительные суммы недоимки за новые дополнительные периоды. Это значит, что фактически проверяющие пересмотрели свои первоначальные выводы уже после вынесения первого акта, увеличив тем самым сумму недоимки более чем в 13 раз, то есть изменив налоговое бремя в сторону увеличения. Такой



подход не предусмотрен действующим законодательством о налогах и сборах. Корректировка мотивировочной части и последующая правка резолютивной части повлияла на смысл и содержание самого акта.

Судьи напоминают: налоговым законодательством не предусмотрено вынесение двух актов по итогам одной налоговой проверки. Процедура «отзыва акта» также невозможна.

Первая инстанция и апелляция на стороне компании. Проверяющие нарушили процедуру оформления результатов и рассмотрения материалов налоговой проверки. А это привело к принятию неправомерного решения, что в силу пункта 14 статьи 101 Налогового кодекса РФ является самостоятельным основанием для признания решения налоговой инспекции недействительным.

Что касается мнения налоговой инспекции о невручении первого акта выездной проверки надлежащим образом, то оно ничем не обосновано. Акт получен по доверенности. Замена паспорта представителя не влечет за собой недействительности или прекращения действия доверенности. Оснований, предусмотренных частью 1 статьи 188 Гражданского кодекса РФ, не установлено.

В рассматриваемом случае доверенность удостоверяет полномочия представителя. Паспорт позволяет установить его личность. Личность представителя компании установлена при вручении акта. Полномочия, выраженные в доверенности, остались прежними. Факт получения подтвержден. Акт признается врученным налогоплательщику надлежащим образом (Постановление Десятого Арбитражного апелляционного суда от 19.09.2023 № 10АП-15497/2023 по делу № А41-34107/2023).

Налоговым законодательством не предусмотрено вынесение двух актов по итогам одной налоговой проверки. Процедура «отзыва акта» также невозможна.

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

Членство в СРО как критерий проверки контрагента: обзор судебной практики

Рассмотрим судебное дело по вопросу проверки наличия прав, выдаваемых саморегулируемыми организациями (кратко – СРО) на выполнение работ. Бывает, что компании забывают проверять у контрагента наличие и действительность свидетельств СРО, когда такие документы должны быть по законодательству. Такой подход несет риск обвинения в не проявлении должной осмотрительности (первую часть статьи смотрите в «Вестнике бухгалтера Московского региона» № 1, 2024).

Свидетельство СРО выдают на выполнение конкретного вида работ

Суть спора. Компания заключила договоры с контрагентами на разработку котлована, его засыпку и др. В отношении спорных контрагентов инспекторы обнаружили обстоятельства, которые свидетельствуют о невозможности реального осуществления операций с учетом времени, места нахождения имущества и объема материальных ресурсов, необходимых для выполнения работ.

Как оказалось, у спорных контрагентов не было необходимых условий для достижения результата соответствующей экономической деятельности. Также выяснилось, что свидетельство СРО не наделяло спорных контрагентов правом вести строительные работы на особо опасных и технически сложных объектах, к которым относится тепловая электростанция (кратко – ТЭС).

По мнению проверяющих, у компании отсутствовала разумная деловая цель подписывать договоры с контрагентами, которые были несамостоятельными и обладали признаками подконтрольности. Это говорит о согласованности действий участников сделки, направленной на получение необоснованной налоговой выгоды. Инспекторы считают: компания незаконно воспользовалась вычетами НДС и учла расходы по документам, оформленным от имени спорных контрагентов. Она исказила факты хозяйственной жизни (ст. 54.1 НК РФ).

Мнение компании. Компания убеждена, что допуск СРО на земляные работы не нужен.

Решение судей. Требование о наличии свидетельства СРО на допуск к выполнению работ, оказывающих влияние на безопасность объектов капитального строительства (реконструкция), прямо установлено действующим законодательством.

Так, частью 2 статьи 52 Градостроительного кодекса РФ (в редакции, действующей ранее) установлено, что виды работ по строительству, реконструкции, капитальному ремонту объектов капитального строительства, которые оказывают влияние на безопасность объектов капитального строительства, должны выполняться только индивидуальными предпринимателями или юридическими лицами, имеющими выданные саморегулируемой организацией свидетельства о допуске к таким видам работ.

Перечень видов работ, оказывающих влияние на безопасность объектов капитального строительства и для выполнения которых требуется свидетельство СРО, установлен приказом Минрегиона РФ от 30.12.2009 № 624. В числе видов работ по строительству, реконструкции и капитальному ремонту в перечне (раздел III), в частности, указаны: 3. Земляные работы, 3.1. Механизированная разработка грунта.

При этом действующее законодательство выделяет три отдельных вида свидетельств СРО на выполнение земельных работ (механизированная разработка грунта), в зависимости от объекта, на котором предполагается выполнять работы, а именно:

- свидетельства СРО на выполнение работ на особо опасных и технически сложных объектах;

Если компания искажает свой учет, то полученная налоговая выгода является незаконной.



- свидетельства СРО на выполнение работ на особо опасных и технически сложных объектах, включая объекты атомной энергетики;
- свидетельства СРО на выполнение работ на остальных объектах.

Так, тепловые электростанции мощностью 150 мегаватт и выше, к которым относится ТЭС, где выполняли работы, являются особо опасными и технически сложными объектами. Основание – п. 10.1 ч. 1 ст. 48.1 Градостроительного кодекса РФ. Разработка котлована (механизированная разработка грунта) входит в обширную группу работ, которые называются земляными.

С учетом изложенного, подрядчики и субподрядчики в обязательном порядке должны были представить свидетельство СРО на право выполнения земельных работ, которые оказывают влияние на безопасность объектов капитального строительства, включая особо опасные и технически сложные объекты, либо представить соответствующее свидетельство СРО привлеченной ими субподрядной организации, также имеющей свидетельство СРО на право выполнения земельных работ, которые оказывают влияние на безопасность объектов капитального строительства, включая особо опасные и технически сложные объекты.

Судьи пришли к выводу, что компания не проявила должную осмотрительность при выборе контрагентов. Она не предоставила документы, подтверждающие:

- результаты поиска, мониторинга и отбора контрагентов;
- источник информации о контрагентах (сайт, рекламные материалы, предложение к сотрудничеству, сведения о ранее выполненных работах, услугах контрагентов);

- результаты мониторинга рынка соответствующих товаров (работ, услуг);
- результаты изучения и оценки потенциальных контрагентов;
- документально оформленное обоснование выбора конкретного контрагента (закрепленный порядок).

Вывод судей: установленные инспекцией факты нетипичности документооборота, подписание документов неуполномоченными лицами, наличие информации заказчика об исполнении работ на объекте иными лицами свидетельствуют о формальном характере договоров, заключенных со спорными контрагентами.

Учитывая совокупность обстоятельств в рассматриваемом споре, первая инстанция и апелляция поддержали проверяющих.

Реквизиты судебного дела. Постановление Девятого Арбитражного апелляционного суда от 07.02.2023 № 09АП-80003/2022 по делу № А40-13004/2022

На заметку!

Если в договоре указаны работы, выполнение которых требует наличия специального допуска и разрешения, выдаваемых саморегулируемой организацией, то привлечение субподрядчика без квалифицированного персонала, необходимых разрешений и членства в СРО перекладывает ответственность за выполнение таких работ и услуг на саму компанию. Соответственно, проверяющие могут прийти к выводу, что привлечение субподрядчика в таком случае не обусловлено разумными деловыми целями и экономически нецелесообразно. Например, так было при рассмотрении спора в Постановлении Одиннадцатого Арбитражного апелляционного суда от 20.11.2023 по делу № А65-11695/2023. Налоговые инспекторы собрали ряд доказательств и в конечном итоге доказали первой и второй судебным инстанциям, что компания искажала учет. У спорных контрагентов не было трудовых и материально-технических ресурсов, необходимых для деятельности. К тому же и движение денежных средств подтверждало недобросовестность этих лиц. Судьи согласились, что компания создала формальный документооборот с целью получения необоснованной налоговой выгоды в виде уменьшения налоговых баз по НДС и налогу на прибыль. Компания не смогла опровергнуть аргументы проверяющих

По мнению судей, компания не проявила должной осмотрительности при выборе контрагента, если нет определенного пакета документов (в частности, это: результаты поиска, мониторинга и отбора контрагентов, источник информации о контрагентах, результаты мониторинга рынка соответствующих товаров (работ, услуг), результаты изучения и оценки потенциальных контрагентов, документально оформленное обоснование выбора конкретного контрагента).

О.Н. Графкин, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Отражение в Налоговом расчете доходов иностранных организаций, полученных по внешнеторговым операциям

Российская организация в 2023 году импортировала товары из Турции, груз проходил через таможенную, оплачивала в евро. Иностранного представительства на территории РФ организация не имеет. Должна ли российская организация сдавать утвержденный приказом ФНС России от 26.09.2023 № ЕД-7-3/675@ налоговый расчет сумм доходов, выплаченных иностранным организациям?

Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу

Доходы иностранных организаций, полученные по внешнеторговым операциям, связанные с экспортом (реализацией) на территорию Российской Федерации товаров, не являются доходами от источников в Российской Федерации. Такие доходы иностранных организаций не отражаются в Налоговом расчете доходов, выплаченных иностранным организациям, и сумм удержанных налогов.

Обоснование вывода

В соответствии со ст. 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Налоговые агенты обязаны правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налог на прибыль в бюджет, а также в течение пяти лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налога (подп. 1, 5 п. 3 ст. 24 НК РФ).

Налоговые агенты обязаны вести учет начисленных и выплаченных доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджет налогов. Учет должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить получение информации по каждому налогоплательщику (подп. 3 п. 3 ст. 24 НК РФ).

Помимо этого, налоговые агенты обязаны представлять в установленном

порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах (подп. 4 п. 3 ст. 24 НК РФ).

Исполнение обязанностей налоговыми агентами может иметь ряд особенностей в зависимости от установленных норм специальных глав НК РФ.

Согласно абзацу пятому п. 1 ст. 80 НК РФ налоговый агент представляет в налоговые органы расчеты, предусмотренные частью второй НК РФ. Указанные расчеты представляются в порядке, установленном частью второй НК РФ применительно к конкретному налогу.

В силу п. 4 ст. 310 НК РФ налоговый агент по итогам отчетного (налогового) периода в сроки, установленные для представления налоговых расчетов ст. 289 НК РФ, представляет информацию о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов за прошедший отчетный (налоговый) период в налоговый орган по месту своего нахождения по форме, устанавливаемой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Также п. 1 ст. 289 НК РФ предусматривает обязанность налоговых агентов по истечении каждого отчетного (налогового) периода, в котором они производили выплаты налогоплательщику, представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчеты в порядке, определенном ст. 289 НК РФ.

Таким образом, нормами НК РФ установлена обязанность по представлению

Нормами НК РФ установлена обязанность по представлению в налоговый орган информации о суммах выплаченных иностранным организациям доходов от источников в Российской Федерации.

в налоговый орган информации о суммах выплаченных иностранным организациям доходов от источников в Российской Федерации.

Приказом ФНС России от 26.09.2023 № ЕД-7-3/675@ (далее – Приказ № ЕД-7-3/675@) утверждены форма (КНД 1151056) и формат налогового расчета доходов, выплаченных иностранным организациям, и сумм удержанных налогов, а также порядок заполнения (приложение № 2 к Приказу № ЕД-7-3/675@). Новая форма расчета (далее – Налоговый расчет) и соответствующий ей формат вступили в силу с 01.01.2024 и применяются с представления налогового расчета за 2023 год.

В письме ФНС России от 14.11.2023 № ШЮ-4-13/14369@ даны разъяснения по заполнению нового Налогового расчета.

Отражению в Налоговом расчете подлежат все виды доходов иностранной организации от источников в РФ:

- подлежащие обложению налогом;
- не подлежащие налогообложению;
- осуществленные в неденежной форме (например, в виде взаимозачетов, капитализации процентов).

Поскольку решением ВС РФ от 30.03.2023 № АКПИ23-19 подтверждена обязанность налогоплательщиков представлять Налоговый расчет в отношении всех доходов иностранных организаций, в том числе не подлежащих налогообложению, в Налоговый расчет внесены новые разделы 4 и 5: сведения о выплаченных доходах, не подлежащих налогообложению (за исключением продажи товаров), и сведения о выплаченных доходах от продажи товаров, не подлежащих налогообложению.

Значительно расширен и конкретизирован перечень кодов доходов, который применяется при заполнении новой формы расчета. Новый перечень кодов необходимо применять уже при заполнении расчета за 2023 год.

Налоговый расчет заполняется нарастающим итогом и представляется налоговыми агентами (организациями и ИП), осуществившими выплаты в адрес иностранных организаций в течение налогового периода.

Также отметим, что с 01.01.2024 непредставление Налогового расчета о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов (КНД 1151056) (в том числе и в отношении доходов иностранной организации, не подлежащих налогообложению)

является основанием для приостановления операций по банковским счетам. Кроме того, с 01.01.2024 непредставление Налогового расчета в установленном законодательством срок приведет к штрафу в размере 5% от суммы налога, подлежащей уплате (доплате, перечислению) на основании Налогового расчета, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1000 рублей.

Ранее нами также отмечалось, что выплачиваемые иностранной организации доходы, признаваемые доходами от источников в Российской Федерации в соответствии с положениями главы 25 НК РФ, в том числе не подлежащие налогообложению в Российской Федерации (в частности, упомянутые в п. 2 ст. 309 НК РФ), в общем случае подлежат отражению налоговым агентом установленным образом (смотрите решение ВС РФ от 30.03.2023 № АКПИ23-19, письма Минфина России от 07.08.2019 № 03-08-05/59549, от 07.09.2017 № 03-08-05/57611, от 15.07.2015 № 03-08-13/40642, от 07.06.2011 № 03-03-06/1/334, ФНС России от 12.04.2022 № СД-4-3/4421@, от 12.11.2020 № СД-4-3/18617@, от 16.01.2019 № СД-4-3/431@, от 30.05.2018 № СД-4-3/10443@, от 17.10.2016 № СД-4-3/19671@). То есть российская организация как налоговый агент обязана представить в налоговый орган в установленном порядке Налоговый расчет даже в случае, если она не будет удерживать налог из дохода иностранного контрагента (письма Минфина России от 10.10.2016 № 03-08-05/58776, от 30.09.2016 № 03-08-13/56982, письмо ФНС России от 05.07.2017 № СД-4-3/13048@).

При этом доходы иностранных организаций, получаемые от выполнения работ и оказания услуг, передачи имущественных прав на территории иностранного государства, в соответствии со ст. 309 НК РФ не являются доходами от источников в Российской Федерации и могут не отражаться в Налоговом расчете (письма ФНС России от 12.04.2022 № СД-4-3/4421@, от 01.12.2020 № 03-08-05/104771, от 04.04.2019 № СД-4-3/6191@, от 16.01.2019 № СД-4-3/431@, от 30.05.2018 № СД-4-3/10443@, письма Минфина России от 17.12.2015 № 03-08-05/74207, от 07.09.2017 № 03-08-05/57611, от 11.07.2017 № 03-08-05/43967, от 30.09.2016 № 03-08-13/56982).

Налоговый расчет заполняется нарастающим итогом и представляется налоговыми агентами, осуществившими выплаты в адрес иностранных организаций в течение налогового периода.

Доходы от международных перевозок, полученные от источников в РФ, облагаются налогом на прибыль в РФ на основании подп. 8 п. 1 ст. 309 НК РФ.

Доходы иностранного поставщика

Согласно п. 1 ст. 306 НК РФ иностранные организации признаются налогоплательщиками налога на прибыль, если:

- осуществляют предпринимательскую деятельность в РФ через постоянное представительство (ст. 307 НК РФ);
- получают определенные виды доходов от источников в РФ, не связанных с предпринимательской деятельностью в России через постоянное представительство и не приводящих к его образованию (п. 1 ст. 309 НК РФ).

При осуществлении предпринимательской деятельности через свое постоянное представительство иностранная организация должна самостоятельно исчислять и уплачивать налог на прибыль в порядке, предусмотренном ст. 286 и ст. 287 НК РФ (п. 8 ст. 307 НК РФ).

При получении доходов, не связанных с предпринимательской деятельностью, в РФ через постоянное представительство обязанность по исчислению и уплате налогов возлагается на налогового агента, выплачивающего доход иностранной организации (п. 1.1 ст. 309, ст. 310, ст. 312 НК РФ). Смотрите также письмо Минфина России от 28.08.2018 № 03-08-05/61206.

В соответствии со ст. 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

В свою очередь, согласно п. 3 ст. 247 НК РФ объектом налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, признаются доходы, полученные от источников в РФ. Эти доходы определяются в соответствии со ст. 309 НК РФ.

При этом доходы иностранных организаций, полученные по внешнеторговым операциям, связанные с экспортом (реализацией) на территорию Российской Федерации товаров, отсутствуют в списке доходов, перечисленных в п. 1 ст. 309 НК РФ, получение которых не связано с предпринимательской деятельностью иностранной организации в РФ через постоянное представительство, которые подлежат обложению налогом на прибыль организаций, удерживаемым у источника выплаты доходов.

Кроме того, такие доходы не относятся и к иным аналогичным доходам (подп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ). «Аналогичность

доходов заключается не в схожести их с каким-либо из видов доходов, поименованных в подпунктах 1-9 п. 1 ст. 309 НК РФ, а в том, что они относятся к доходам от источников в Российской Федерации, не связанных с деятельностью через постоянное представительство, за исключением доходов, прямо упомянутых в ст. 309 НК РФ как не относящихся к доходам от источников в Российской Федерации». Аналогичное определение приведено в письмах Минфина России от 03.10.2011 № 03-03-06/1/-618, от 18.07.2008 № 03-03-06/1/411 и от 11.07.2007 № 03-03-06/1/478).

Доходы иностранных организаций, получаемые по внешнеторговым договорам прямой реализации покупателю произведенных ими в иностранном государстве товаров, на основании ст. 309 НК РФ не являются доходами от источников в Российской Федерации.

Такие доходы выплачиваются иностранному поставщику без удержания налога на доходы у источника выплаты.

В связи с изложенным доходы иностранных организаций, получаемые от продажи товаров на территории иностранного государства, в Налоговом расчете не отражаются (письма ФНС России от 12.04.2021 № СД-4-3/4421@, от 29.01.2020 № СД-4-3/1351@, от 04.04.2019 № СД-4-3/6191@, Минфина России от 07.09.2017 № 03-08-05/57611, от 11.07.2017 № 03-08-05/43967, от 30.09.2016 № 03-08-13/56982).

Доходы иностранного перевозчика

Доходы от международных перевозок (в том числе демереджи и прочие платежи, возникающие при перевозках), полученные от источников в РФ, облагаются налогом на прибыль в РФ на основании подп. 8 п. 1 ст. 309 НК РФ.

При этом под международными перевозками понимаются любые перевозки морским, речным или воздушным судном, автотранспортным средством или железнодорожным транспортом, за исключением случаев, когда перевозка осуществляется исключительно между пунктами, находящимися за пределами Российской Федерации.

В случае, если заключен договор с перевозчиком, использующим транспортные средства (собственные или арендованные) для оказания услуг российской организации и при этом не выделена отдельно стоимость транспортно-экспедиторских услуг, то выплачиваемый

по такому договору доход облагается налогом на прибыль.

Выплаченные перевозчику суммы отражаются в Налоговом расчете (в т.ч. в случае освобождения их от налогообложения в соответствии с применением норм международного соглашения).

Налоговый расчет представляется налоговым агентом по истечении каждого отчетного (налогового) периода, в котором налоговый агент производил такие выплаты (абзац второй п. 1 ст. 289 НК РФ), в следующие сроки:

- по итогам каждого отчетного периода – не позднее 25 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода (п. 3 ст. 289 НК РФ);
- по итогам налогового периода – не позднее 25-го марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 4 ст. 289 НК РФ).

В доходы от международных перевозок не включаются доходы от оказания экспедиторских услуг, и к таким доходам не применяется порядок налогообложения у источника выплаты (Письмо ФНС России от 04.04.2019 № СД-4-3/6191@, Письма Минфина России от 27.02.2017 № 03-08-05/10881, от 08.08.2016 № 03-08-05/46308, Постановление АС Северо-Кавказского округа от 11.05.2016 № Ф08-1995/16 по делу № А32-7642/2015, Постановление ФАС Московского округа от 08.08.2007, 15.08.2007 № КА-А40/7815-07-П по делу № А40-20833/06-117-173).

Доходы от оказания транспортно-экспедиторских услуг

Согласно положениям НК РФ в доходы от международных перевозок не включаются доходы от оказания экспедиторских услуг и к таким доходам не применяется порядок налогообложения у источника выплаты.

В силу п. 2 ст. 11 НК РФ под термином «источник выплаты дохода» понимается организация и (или) физическое лицо, от которых налогоплательщик получает доход.

Из прямого прочтения п. 2 ст. 309 НК РФ следует, что доходы от продажи товаров, выполнения работ и оказания услуг иностранными организациями относятся к доходам от источников в РФ, если товары реализуются, а услуги оказываются на территории РФ.

Если коммерческая деятельность иностранных организаций не приводит к образованию постоянного представительства

в РФ, получаемые ими доходы от оказания транспортно-экспедиторских услуг, не подлежат налогообложению налогом на прибыль в РФ (Письма Минфина России от 27.02.2017 № 03-08-05/10881, от 08.08.2016 № 03-08-05/46308).

«В спорной налоговой ситуации доходы от оказания транспортно-экспедиторских услуг не могут также быть признаны доходами, аналогичными перечисленным в п. 1 ст. 309 НК РФ. Все перечисленные в ст. 309 доходы связаны с использованием собственности иностранной организации: ценных бумаг, недвижимости, основных средств, интеллектуальной собственности, транспортных средств или долговых обязательств.

Тогда как доходы от оказания транспортно-экспедиторских услуг не связаны с использованием собственности, а являются услугами. Следовательно, доходы от оказания транспортно-экспедиторских услуг не должны подлежать налогообложению у источника выплаты на основании п. 1 ст. 309 Налогового кодекса Российской Федерации» (Постановление ФАС Московского округа от 08.08.2007, 15.08.2007 № КА-А40/7815-07-П по делу № А40-20833/06-117-173).

Если коммерческая деятельность иностранных организаций не приводит к образованию постоянного представительства в РФ, получаемые ими доходы от оказания транспортно-экспедиторских услуг не подлежат налогообложению налогом на прибыль в РФ.

При этом, по нашему мнению, для таких услуг, как транспортно-экспедиторское обслуживание, нет оснований учитывать местонахождение пунктов перевозки (в отличие от прямо поименованных в подп. 8 п. 1 ст. 309 НК РФ услуг перевозки, которые относятся к доходам от источников в РФ, в случае, если хотя бы один из пунктов находится на территории РФ).

На этом основании полагаем, что транспортно-экспедиторские услуги иностранного контрагента не должны признаваться услугами, оказываемыми на территории РФ, то есть доходы от таких операций не являются доходами, полученными от источников в РФ.


В Письме ФНС России от 04.04.2019 № СД-4-3/6191@ (в нем упоминаются экспедиторские услуги) также разъясняется, что доходы иностранных организаций, получаемые от выполнения работ и оказания услуг на территории иностранного государства, не являются

В доходы от международных перевозок не включаются доходы от оказания экспедиторских услуг, и к таким доходам не применяется порядок налогообложения у источника выплаты.

доходами от источников в РФ и могут не отражаться в Налоговом расчете.

Имеются примеры судебной практики, где суды, признавая позицию налоговых органов неправомерной в отношении привлечения организаций к ответственности по п. 1 ст. 126 НК РФ или п. 1 ст. 126.1 НК РФ за непредставление информации о доходах, выплаченных иностранной организации, в случае отсутствия у российской организации обязанностей налогового агента указывают на то, что при отсутствии такой обязанности российская организация, являющаяся источником выплаты дохода, не имеет возможности представить в налоговый орган сведения о суммах

удержанных за соответствующий период налогов ввиду отсутствия таких (Постановление АС Поволжского округа от 22.12.2017 № Ф06-28130/17 (услуги шефмонтажа на территории РФ), Постановление Четырнадцатого ААС от 29.04.2022 № 14АП-1240/22 по делу № А66-9749/2021 (оплата по внешнеторговым операциям при оплате услуг (работ) по разработке дизайна упаковки и за передачу имущественного права иностранной компанией)).

Таким образом, полагаем, что доходы иностранной организации от оказания транспортно-экспедиторских услуг могут не отражаться в Налоговом расчете. 

А.Е. Поляков, доцент Департамента налогов и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве РФ, к.э.н.

О.А. Дмитриева, доцент Департамента налогов и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве РФ, к.э.н., доцент

Особенности включения лицензионных платежей в таможенную стоимость ввозимых товаров

Российские участники внешнеэкономической деятельности в настоящее время сталкиваются с увеличивающимся количеством рисков, которые связаны с применением норм таможенного законодательства органами исполнительной власти Российской Федерации к производимым поставкам товаров, что отражается в увеличении подлежащих уплате сумм пошлин и налогов, в том числе за счет включения в цену лицензионных платежей.

В настоящее время функционирование организаций, осуществляющих свою деятельность в области внешней торговли товарами, связано со значительным количеством рисков, которые сопровождают осуществляемые поставки продукции. Эти риски, ввиду применяемых санкций со стороны недружественных стран, приводят к трансформации каналов перемещения не только товаров, но и денежных средств. К ним отечественные компании успешно адаптируются, увеличивая издержки ведения бизнеса.

Однако большую обеспокоенность у участников внешнеэкономической деятельности на сегодняшний день вызывают таможенные риски, сопряженные

с определением таможенной стоимости и её возможной корректировкой с последующим доначислением платежей таможенными органами Российской Федерации.

Особая актуальность обозначенной проблемы подчеркивается необходимостью выполнения в 2024 году ФТС России прогнозного значения по перечислению денежных средств в федеральный бюджет в размере 7,4 триллиона рублей (+14% относительно значения 2023 года) в условиях проведенного налогового маневра в нефтяной отрасли, по результатам которого установлены нулевые ставки вывозных таможенных пошлин на нефть и некоторые категории товаров, выработанных из нефти,



А.Е. Поляков



О.А. Дмитриева

и снижения объемов экспортируемого газа вследствие совершенных терактов на трубопроводах «Северный поток» и «Северный поток-2» [1]. В этих условиях должностными лицами таможенных органов принимаются меры по доначислению таможенных платежей посредством увеличения таможенной стоимости как перемещаемых через границу товаров, так и товаров, которые были ранее ввезены на территорию Евразийского экономического союза. При этом ключевыми инструментами для такого увеличения основы исчисления таможенных платежей в 2022-2024 годах стали дивиденды и лицензионные платежи.

Следует отметить, что вопросы включения в таможенную стоимость лицензионных платежей начали активно обсуждаться после опубликованного Счетной палатой Российской Федерации отчета, в котором были представлены результаты проверки полноты уплаты таможенных платежей в федеральный бюджет за период 2018–2020 годов. Так, по итогам сопоставительного анализа сведений, содержащихся в Реестре товарных знаков, Базе деклараций на товары, Базе деклараций таможенной стоимости и Данных о лицензионных платежах, отнесенных к затратам, было установлено, что участники внешнеэкономической деятельности не включили в структуру таможенной стоимости лицензионные платежи, занижив тем самым объем подлежащих перечислению в бюджет пошлин и налогов на сумму 98,5 млрд. рублей. Таким образом для государства «одним из наиболее существенных рисков, возникающих при ввозе и таможенном оформлении товаров, отнесенных к объектам интеллектуальной собственности, является невключение в структуру таможенной стоимости лицензионных платежей и иных подобных платежей за использование объектов интеллектуальной собственности, включая роялти, платежи за патенты, товарные знаки, авторские права, которые относятся к ввозимым товарам и которые прямо или косвенно должен произвести покупатель» [2].

С целью минимизации последствий обозначенного риска таможенными органами Российской Федерации был усилен контроль за определением величины таможенной стоимости, в том числе после выпуска товаров, что привело к росту числа судебных споров между ФТС России и участниками внешнеэкономической



деятельности, по результатам которых производилось доначисление подлежащих уплате сумм таможенных платежей. Так, например, в отношении ООО «Эйч энд Эм Хеннес энд Мауриц» было возбуждено уголовное дело по статье 194 Уголовного кодекса Российской Федерации за уклонение от уплаты таможенных платежей в особо крупном размере, так как по результатам проведенной проверки выявлена неуплата денежных средств в размере 3,1 млрд рублей из-за невключенных в таможенную стоимость лицензионных сборов, выплаченных материнской компании.

При этом подход, который используют таможенные органы при осуществлении проводимых проверок существенно изменился к 2024 году, так как под объекты проверки стали попадать не только товары, ввезенные для реализации на таможенной территории Евразийского экономического союза, но и производственные процессы, в которых используются товары, облагаемые лицензионными платежами.



По оценкам Счетной палаты бюджет недополучил 98 млрд рублей в 2018-2020 гг. из-за некорректного учета лицензионных платежей.

По данным РБК выручка ООО «Мон'дэлис Русь» в 2022 г. составила 91,8 млрд руб., а прибыль – 27 млрд руб.

Камеральная таможенная проверка в отношении ООО «Мон'дэлис Русь» проведена в отношении 321 декларации на товары.



Ярким примером такого подхода является судебный спор между Владимирской таможней и обществом с ограниченной ответственностью «Мон'дэлис Русь», являющемся дочерней компанией учрежденной в соответствии с законодательством штата Виржиния (США) корпорации Mondelez International, Inc. Российская организация специализируется, прежде всего, на производстве шоколада и сахарных кондитерских изделий, в том числе продукции, производимой под торговой маркой «Milka», которая и стала предметом судебного разбирательства об изменении таможенной стоимости и включении в нее лицензионных платежей.

В соответствии с п. 1 ст. 1 Соглашения по применению статьи VII Генерального соглашения по тарифам и торговле 1994 года таможенной стоимостью импортируемых товаров является цена сделки, т. е. цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за товары, проданные на экспорт в страну импорта. При этом при определении таможенной стоимости цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за импортируемые товары, может быть скорректирована на величину дополнительных начислений и вычетов. Такие дополнительные начисления регламентированы на наднациональном уровне регулирования в Евразийском экономическом союзе, а именно: в ст. 40 Таможенного кодекса ЕАЭС [4]. Например, п. 7 ч. 1 данной статьи предусматривает увеличение таможенной стоимости ввозимых товаров посредством добавления к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате за ввозимые товары, «лицензионных и иных подобных платежей за использование объектов интеллектуальной собственности, включая роялти, платежи за патенты, товарные знаки, авторские права, которые относятся к ввозимым товарам и которые прямо или косвенно произвел или должен произвести

покупатель в качестве условия продажи ввозимых товаров для вывоза на таможенную территорию Союза, в размере, не включенном в цену, фактически уплаченную или подлежащую уплате за эти товары» [5]. При этом в соответствии с п. 7 Рекомендации Коллегии ЕЭК от 15.11.2016 № 20 «О Положении о добавлении лицензионных и иных подобных платежей за использование объектов интеллектуальной собственности к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате за ввозимые товары» в том случае, если лицензионные сборы не были добавлены участником внешнеэкономической деятельности в цену, фактически уплаченную за товары, и были произведены по отдельному счету от перемещаемых через границу товаров, то необходимость их включения в структуру таможенной стоимости должна определяться с учетом действия следующие факторов:

- 1) относятся ли лицензионные платежи к оцениваемым (ввозимым) товарам;
- 2) является ли уплата лицензионных платежей условием продажи оцениваемых (ввозимых) товаров.

Именно данные условия использовались ООО «Мон'дэлис Русь» для обоснования решения о невключении лицензионных платежей в таможенную стоимость ввозимых в Российскую Федерацию какао-масла, какао-пасты, фундучной пасты и цельного жареного миндаля, ввезенных для производства молочного шоколада «Milka» по 187 декларациям на товары. Такое решение было принято участником внешнеэкономической деятельности в связи с тем, что ввозимые товары



являются сырьевыми, поэтому на них не содержатся средства индивидуализации с помощью товарного знака «Milka», а произведенные лицензионные платежи за использование этого товарного знака не определены в качестве требований продажи товаров на таможенную территорию Евразийского экономического союза.

Однако изменившаяся практика деятельности таможенных органов предполагает осуществление более глубокого анализа обстоятельств внешнеэкономической сделки, в рамках которого оцениваются не только размер уплаченного лицензионного сбора, но и условия возникновения обязанности по уплате лицензионных платежей и последующий эффект для покупателя от произведенной выплаты, в том числе при реализации производственной деятельности.

В соответствии с лицензионным соглашением, заключенным ООО «Мон'дэлис Русь», организация обязана уплачивать определяемый от размера чистой выручки лицензионный платеж, включающий платеж за использование товарного знака (2%) и операционный лицензионный платеж за предоставление содействия в отношении товарных знаков (4%). Производимый платеж в адрес Mondelez Europe GmbH позволяет российской компании приобрести «право пользования техническими характеристиками продукции, в том числе методы и процессы производства исключительно для производства лицензионной продукции, в составе которой используются ввезенное сырье, то есть сам секрет производства заключается именно в том, что ввозимые товары содержат технологические решения, секрет производства шоколадной продукции, маркированной товарным знаком «Milka» [6]. Отсюда следует, что ООО «Мон'дэлис Русь» должно руководствоваться представленными техническими характеристиками сырьевых материалов (наименование сырья, уникальный номер сырьевого товара, требования к качеству и т. д.) и осуществлять их поставки в соответствии с требованиями лицензионного соглашения для того, чтобы иметь возможность маркировать продукцию товарным знаком. Таким образом иностранной компанией контролируется как качество сырьевых товаров, так и процесс производства шоколадной продукции в Российской Федерации.



Это позволяет утверждать, что решение о доначислении Владимирской таможенной участнику внешнеэкономической деятельности пошлин, налогов и пеней в результате включения лицензионных платежей в таможенную стоимость ввезенных товаров является обоснованным в соответствии с нормами законодательства Российской Федерации и Евразийского экономического союза. Более того, мировая практика, отраженная в рекомендациях Технического комитета по таможенной оценке Всемирной таможенной организации, допускает учет лицензионных платежей в структуре таможенной стоимости за использование объектов интеллектуальной собственности, уплачиваемых импортером для получения возможности осуществления производственного процесса. Данной позиции придерживается и судебная система Российской Федерации, которая при рассмотрении спора в судах первой, апелляционной и кассационной инстанций поддержала позицию таможенных органов о необходимости доначисления пошлин, налогов и пеней вследствие изменения базы для их расчетов из-за включения в нее лицензионных платежей, уплаченных ООО «Мон'дэлис Русь».

Таким образом, в настоящее время продолжает активно развиваться судебная практика, касающаяся вопросов определения таможенной стоимости перемещаемых через границу товаров, которая затрагивает не только осуществленные лицензионные платежи, но и понесенные транспортные расходы и расходы на конвертацию валюты, выплаченные дивиденды и агентские вознаграждения. В этих условиях

Производитель шоколада «Milka» должен доплатить таможенные платежи и пени в размере 2,5 млн руб. за невключенные в таможенную стоимость в 2019 году лицензионные платежи.

участнику внешнеэкономической деятельности необходимо более детально подходить к трактовке правовых актов и анализу судебной практики с учетом её негативной направленности в отношении бизнес-сообщества при спорах с таможенными органами.



Список использованных источников:

1. Прайм. План ФТС по поступлениям в бюджет на 2024 год составляет 7,4 трлн руб. – комментарий Руслана Давыдова. <https://customs.gov.ru/press/aktual-no/document/527451>.
2. Отчет о результатах контрольного мероприятия «Проверка полноты уплаты таможенных платежей в федеральный бюджет, в период 2018–2019 годов и истекший период 2020 года, в отношении товаров, ввозимых на территорию Евразийского экономического союза и отнесенных к объектам интеллектуальной собственности (включая патенты, товарные знаки, авторские права)». Утвержден Коллегией Счетной палаты Российской Федерации 25 декабря 2020 г.
3. ФТС взыскала с российского Н&М более 3 млрд по делу о неуплате пошлин. <https://www.rbc.ru/business/10/02/2021/6023f7539a79476ba7201805?from=copy>.
4. Поляков А.Е., Дмитриева О.А. О некоторых изменениях в практике определения таможенной стоимости ввозимых товаров //Вестник бухгалтера Московского региона. 2024. №2. С. 41-47.
5. Таможенный кодекс Евразийского экономического союза.
6. Решение Арбитражного суда Владимирской области от 07.06.2023 г. по делу № А11-1096/2022.

**VI МЕЖРЕГИОНАЛЬНАЯ КОНФЕРЕНЦИЯ
«Практика применения новаций 2024:
право, учет, налогообложение»**

27 мая - 1 июня

Место проведения:
Гранд отель «Жемчужина»,
конференц-зал «Морской»
(г. Сочи, ул. Черноморская, д. 3)

Основные вопросы программы:

- Новое в бухгалтерском учете. Особенности ведения учета и составления отчетности
- Новое в налогообложении. Сложные вопросы исчисления основных налогов
- Налоговое администрирование и контроль в 2024 году









Лекторы:

Бондаренко Ольга Анатольевна,
канд. юрид. наук, доцент, аудитор,
налоговый консультант, аттестованный
преподаватель ИПБ России




Смирнова Татьяна Степановна,
начальник отдела документальных
проверок и ревизий УЭБиПК МВД РФ



ИПБ РОССИИ ОБЪЕДИНЯЕТ

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

АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ ПОЗВОЛЯЕТ

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



РАБОТОДАТЕЛИ ЦЕНЯТ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ



Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3
8 800 500-54-51
info@ipbr.org
www.ipbr.org
vk.com/ipb_russia
t.me/ipbrussia