



ИПБ России

# Вестник

## БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

**Обеспечительные меры: какие обстоятельства указывают, что налогоплательщику не расплатиться с бюджетом?**

с. 10

**Можно ли оспорить доверенность представителя налоговой службы в Арбитражном суде?**

с. 36

**Покупка недвижимости до регистрации в качестве ИП и продажа, когда такой статус появился.**

с. 40

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

*Из истории нашей профессии*



Основоположник истоков финансового права России. Входил в плеяду ученых, положивших начало становлению финансовой политико-правовой мысли.

Профессор финансового права, автор докторской диссертации «Местные налоги. Опыт исследования теории и практики местного обложения».

Лебедев В.А. автор научных трудов «О поземельном налоге», «Земские повинности и местные налоги», «Финансовое право», «Местные налоги: Опыт исследовательской теории и практики местного обложения».

Авторский курс лекций ученого заложил основы становления науки «Финансовое право».

**ЛЕБЕДЕВ**  
**Василий Александрович**

❖  
[1833-1909]





## Уважаемые коллеги!

В марте-апреле текущего года Минфин России провел серию круглых столов, цель которых состояла в широком обсуждении путей дальнейшего развития бухгалтерского учета и аудита в нашей стране. ИПБ России активно участвовал во всех мероприятиях, привлекая к дискуссии своих членов: представителей бизнеса, экспертного сообщества, научных кругов.

Аккумулировать мнение профессиональных бухгалтеров, желающих высказать свою точку зрения, помогли опросы, проводимые посредством анкетирования в личных кабинетах. Участниками опросов стали коллеги, работающие в разных отраслях в крупном, среднем и малом бизнесе, аутсорсеры, оказывающие бухгалтерские услуги, иные специалисты. Полученные по некоторым позициям результаты (см. Методический кабинет на сайте ИПБ России) стали неожиданными. Например, 68% респондентов придерживаются мнения о необходимости расширения возможностей применения профессионального суждения, опровергая весьма распространенное мнение о том, что современный бухгалтер жаждет возвращения инструкций, однозначно трактующих отражение в учете любого факта хозяйственной жизни.

Участники опроса поддержали инициативу дополнять вновь принимаемые стандарты примерами и приложениями, иллюстрирующими применение тех или иных норм. Более 76% коллег проголосовали за расширение сферы применения упрощенных способов ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности за счет включения в перечень лиц, имеющих право на упрощения, субъектов малого и среднего бизнеса, подпадающих под обязательный аудит.

Итоги опросов были учтены при формировании предложений ИПБ России, которые направлены в Минфин России. Кроме того, поскольку респонденты имели возможность самостоятельно сформулировать предложения и обозначить профессиональные «болевые точки», требующие внимания, результаты будут использованы экспертами в дальнейшей работе.

Анализ итогов последнего опроса имел и другое продолжение. Программа лояльности для действительных членов ИПБ России была дополнена рядом положений о привилегиях для активных участников профессиональных обсуждений.

С ИПБ России – вам всегда по пути!

**Людмила Ивановна Хоружий,**

*президент ИПБ Московского региона*

## 4 ОБЗОР МЕТОДИЧЕСКИХ РАЗЪЯСНЕНИЙ ПО ПРИМЕНЕНИЮ ФЕДЕРАЛЬНОГО СТАНДАРТА ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ «НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ» (ФСБУ14/2022)



**Ложников И.Н.**, председатель Комитета ИПБ России по бухгалтерскому учету, доцент, государственный советник Российской Федерации I класса, в своей статье рассматривает вопросы бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций операций по учету нематериальных активов.

## 16 О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ КОНСТРУКТИВНОСОЧЛЕНЕННЫХ ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ



**Рабинович А.М.**, руководитель управления бухгалтерского и налогового консалтинга ООО «ФинЭкспертиза», кандидат исторических наук, анализирует налогообложение по налогу на прибыль и налогу на имущество конструктивносочлененных объектов основных средств, подробно рассматривает порядок выделения в бухгалтерском учете единицы налогового учета основных средств и амортизационных групп.

## 43 ВКЛЮЧЕНИЕ ЛИЦЕНЗИОННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ В ТАМОЖЕННУЮ СТОИМОСТЬ: ИЗМЕНЕНИЕ ТЕНДЕНЦИИ?



Проблемы определения корректной величины таможенной стоимости перемещаемых через границу товаров, с которыми сталкиваются участники внешнеэкономической деятельности раскрыты в статье **Полякова А.Е.** и **Дмитриевой О.А.**, доцентов Департамента налогов и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве РФ, в статье также подробно рассмотрены вопросы включения лицензионных платежей в таможенную стоимость.



### 2 Новости региона

#### Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения

- 4 Обзор Методических разъяснений по применению федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Нематериальные активы» (ФСБУ14/2022)  
**И.Н. Ложников**

#### Актуальные вопросы налогообложения

- 10 Обеспечительные меры: какие обстоятельства указывают, что налогоплательщику не расплатиться с бюджетом?  
**Е.И. Иванова**
- 12 Фиктивный филиал не позволяет заявить вычет НДС  
**Л.С. Васнецова**
- 15 Вычет НДС от покупки смартфона могут признать незаконным  
**Л.С. Васнецова**

#### Профессиональная бухгалтерия

- 16 О налогообложении конструктивно сочлененных объектов основных средств  
**А.М.Рабинович**
- 28 Обеспечительные меры: все доводы, которые прозвучат в суде, будут проверены  
**Н.С. Павлова**
- 29 Вправе ли налогоплательщик оценивать обоснованность истребования у него документов?  
**М.А. Никифорова**
- 31 Выемка документов и предметов: обзор судебной практики  
**М.А. Соколова**
- 36 Можно ли оспорить доверенность представителя налоговой службы в Арбитражном суде?  
**А.Н. Кузнецова**
- 38 Нужно ли платить транспортный налог, если есть в собственности вертолет?  
**М.А. Никифорова**
- 40 Покупка недвижимости до регистрации в качестве ИП и продажа, когда такой статус появился. Помогут ли условия договора избежать доначисления налога на УСН?  
**Н.С. Павлова**
- 41 Требование об уплате долга: должны ли проверяющие отправлять его на бумажном носителе, если такой документ не был получен в электронном виде?  
**Е.И. Иванова**
- 43 Включение лицензионных платежей в таможенную стоимость: изменение тенденции?  
**А.Е. Поляков, О.А. Дмитриева**

## Новости региона

### Минфин внес в Правительство РФ пакет поправок по совершенствованию налоговой системы

Минфин России внес в Правительство РФ пакет законопроектов, включающий в себя поправки в Закон о бюджете на 2024 год и плановый период 2025 и 2026 годов, а также поправки в Налоговый и Бюджетный кодексы. Предложения будут рассмотрены на комиссии по законопроектной деятельности, а затем — на заседании Правительства РФ.

Изменения позволят обеспечить реализацию поручений Президента по ряду социально значимых вопросов, озвученных в рамках Послания, — отмечает Минфин России.

В частности, законопроект предполагает расширение прогрессии в налогообложении доходов физических лиц и введение с 2025 года пяти налоговых ставок НДФЛ вместо существующих сегодня двух ставок — 13% и 15%:

- 13% для дохода до 2,4 млн руб.;
- 15% для дохода от 2,4 до 5 млн руб.;
- 18% для дохода от 5 до 20 млн руб.;
- 20% для дохода от 20 до 50 млн руб.;
- 22% для дохода, превышающего 50 млн руб.

### ИПБ России обновил рекомендации для субъектов малого предпринимательства

Выполняя функции субъекта негосударственного регулирования, ИПБ России принял актуализированную (третью) редакцию рекомендаций для субъектов



малого предпринимательства (СМП) по применению упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (далее — Рекомендации). Целью Рекомендаций является обеспечение правильного применения СМП федеральных стандартов, в том числе установленных упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, а также уменьшение расходов на организацию бухгалтерского учета.

Обновленный документ, содержащий богатый иллюстративный материал и приложения, раскрывает следующие аспекты:

- общие вопросы ведения бухгалтерского учета, включая составление первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета;
- простая и упрощенная системы ведения бухгалтерского учета;
- упрощенная система бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Необходимость актуализации Рекомендаций была вызвана вступлением в силу ряда изменений бухгалтерского законодательства, в частности, расширением перечня субъектов, имеющих право на применение упрощенных способов ведения учета и составления отчетности, а также появлением новых бухгалтерских стандартов:

- ФСБУ 5/2019 «Запасы»;
- ФСБУ 6/2020 «Основные средства»;
- ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»;
- ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете»;
- ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация».



Настоящие Рекомендации применяются СМП на добровольной основе. Они будут полезны практикующим специалистам, а также руководителям СМП, которые заинтересованы в самостоятельном ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности.

Рекомендации размещены в личных кабинетах действительных и корпоративных членов ИПБ России, а также доступны без ограничений в Методическом кабинете на сайте ИПБ России.

### ИПБ России провел семинар в Санкт-Петербурге

18 апреля 2024 года в Санкт-Петербурге состоялся бесплатный семинар, организованный ИПБ России при поддержке Санкт-Петербургского государственного экономического университета. Мероприятие посетили около 200 человек. География участников более чем представительна: на семинар приехали профессиональные бухгалтеры не только из Санкт-Петербурга и Ленинградской области, но и из Волгограда, Карелии, Уральского региона.

Участники очень высоко оценили структуру и содержание семинара, а также мастерство лектора — Константина Викторовича Едина, директора Учебного центра технико-экономических знаний, исполнительного директора Новосибирского ТИПБиА, члена Президентского совета ИПБ России. Все участники получили презентационные материалы семинара.

### Архитектура финансов в современной экономике

Президент ИПБ России Людмила Хоружий и директор ИПБ России Евгения Копосова приняли участие в XIII Международной научно-практической конференции «Архитектура финансов: трансформация в условиях новой



многополярности», которая прошла 11–13 апреля в Санкт-Петербурге, организованной Санкт-Петербургским государственным экономическим университетом (СПбГЭУ). На конференции обсуждалось будущее мировых и российских финансов; рассматривался широкий спектр апробированных решений, обеспечивающих социально-экономическое развитие и экономический рост в эпоху глобальных изменений во всем мире.

В конференции приняли участие ведущие ученые из российских и зарубежных университетов и аналитических центров, делегаты академического сообщества и науки, представители государственных структур, финансовых органов федерального уровня, региональных администраций, зарубежных правительственных агентств, бизнеса, российских и иностранных банков, страховых, инвестиционных, оценочных и венчурных компаний, а также нефинансовых корпораций.

Людмила Хоружий выступила на панельной дискуссии «Глобальная многополярность мировой экономики в теории и практике бухгалтерского учета, внутреннего контроля, аудита и экономического анализа», организованной кафедрой бухгалтерского учета и анализа факультета экономики и финансов СПбГЭУ, с докладом на тему «Развитие бухгалтерского учета в условиях полицентричности мировой экономики. Роль бухгалтерского сообщества».

Представители ИПБ России также приняли участие в ряде круглых столов, прошедших в рамках международной конференции. В ходе оживленной научной дискуссии были обсуждены вопросы изменяющейся реальности бухгалтерского учета, внутреннего контроля, аудита и бизнес-анализа в условиях высокотехнологичного развития, реализации социальных и климатических инициатив.





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

## Обзор Методических разъяснений по применению федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Нематериальные активы» (ФСБУ 14/2022)

В соответствии с Планом работ Комитета по бухгалтерскому учету НП «ИПБ МР» на 2023 год, Институтом профессиональных бухгалтеров Московского региона (ИПБ МР) в 2023 году была осуществлена разработка Методических разъяснений по применению Федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Нематериальные активы» (ФСБУ 14/2022). Указанные разъяснения были подготовлены при участии члена Комитета О.А. Антошиной.



И.Н. Ложников

Методические разъяснения состоят из 14 глав и трёх приложений.

В данных Методических разъяснениях содержится комплексная информация о порядке бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций операций по учету нематериальных активов.

Методические разъяснения состоят из 14 глав и трёх приложений.

В первой главе «**Общие положения. Основные термины, определения и сокращения**» установлены пользователи Разъяснений, каковыми являются специалисты бухгалтерских, финансовых, экономических служб организаций всех форм собственности (за исключением кредитных организаций, не кредитных финансовых организаций, организаций государственного сектора (государственных и муниципальных учреждений)), осуществляющих учет нематериальных активов.

Для обеспечения единообразия в понимании рассматриваемых правил в первой главе Разъяснений излагается содержание основных дефиниций, используемых в указанном документе, включая определения, данные автором для целей настоящих Разъяснений, в т.ч.: амортизация, коэффициент пересчета и некоторые другие.

В качестве дефиниции «**нематериальный актив**» автор определяет как актив, не имеющий материально-вещественной формы, имеющий ряд характеристик, в том числе: предназначен для использования организацией в ходе обычной деятельности; предназначен для использования организацией

в течение периода более 12 месяцев; способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем и может быть выделен (идентифицирован) из других активов или отделен от них.

Во второй главе «**Нормативно правовые акты, регулирующие учет нематериальных активов**» указаны важнейшие документы, входящие в состав нормативных актов системы отечественного законодательства, а также некоторые международные стандарты, в т.ч.: МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»; МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»; МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»; МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». При этом важно отметить, что в условиях возрождения экономического суверенитета России, необходимо строго придерживаться требований Конституции России, которая предусматривает приоритет отечественного законодательства над международным, а тем более правилами частной организации.

В третьей главе «**Формы первичных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности к учету нематериальных активов**» отмечается, что организации имеют право самостоятельно разработать формы первичных учетных документов, предусмотрев наличие в них обязательных реквизитов. Перечень таких реквизитов содержится в ст. 9 Закона о бухгалтерском учете.

Также организации могут использовать образцы форм, содержащихся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, которые ранее были разработаны органами государственной статистики.

В четвертой главе **«Группировка объектов нематериальных активов. Виды и группы нематериальных активов. Единица учета объектов нематериальных активов»** определен порядок признания объектов учета в качестве нематериальных активов. При этом основной характеристикой подобных объектов, как уже было отмечено, является отсутствие у него материально-вещественной формы. Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов признаётся «инвентарный объект». В свою очередь, для целей бухгалтерского учета отдельные виды нематериальных активов могут быть объединены в группы, исходя из сходного характера своего использования.

В пятой главе **«Лимит существенной стоимости объектов нематериальных активов. Порядок его определения»** раскрывается влияние стоимости нематериального актива на порядок его бухгалтерского учета. При этом организация устанавливает в своей учетной политике размер (лимит) стоимости объектов нематериальных активов за единицу, в пределах которого этот объект признается в качестве такого актива. Если же его стоимость не превышает установленного лимита, то актив не признается, а капитальные вложения на приобретение и (или) создание такого актива отражаются в составе расходов периода, в котором они завершены (т. е. списываются на счета учёта затрат – в дебет счета 23, 25, 26, 44, 20 и других).

По мнению автора, в целях контроля за наличием и движением подобных объектов (не признаваемых нематериальными активами) их учет следует вести на отдельном забалансовом счете.

В шестой главе **«Определение срока полезного использования объекта нематериальных активов»** автором отмечается, что срок полезного использования объекта нематериальных активов определяется исходя из:

- срока действия прав организации на результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации;
- срока действия специального разрешения (лицензии) на осуществление отдельных видов деятельности;

- ожидаемого периода использования объекта нематериальных активов с учетом нормативных, договорных и других ограничений использования, намерений руководства организации в отношении использования такого объекта;

- ожидаемого морального устаревания, например, в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию, работы, услуги, производимые с использованием нематериального актива;

- срока полезного использования иного актива, с которым объект нематериальных активов непосредственно связан (например, срока полезного использования материального носителя (вещи), в которой выражены результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации); Других факторов, влияющих на использование объекта нематериальных активов организацией.

Особо следует отметить, что в настоящих Разъяснениях описывается возможность по результатам «специальной» проверки организацией внести изменения в сроки полезного использования нематериального актива.

Важным пояснением следует признать и комментарии автора о порядке исчисления срока полезного использования объектов нематериальных активов с неопределённым сроком их действия. В этом случае отмечается, что ограничения срока действия договора могут быть установлены не только самим договором, но и нормами гражданского законодательства. В частности, лицензионный договор считается заключённым на 5 лет, если стороны не договорились об ином сроке.

В целом же, при отсутствии четких временных ограничений на использование прав нематериального актива приоритетной будет обоснованная оценка руководства организации того периода, в течение которого ожидается получение будущих экономических выгод от использования такого объекта.

Седьмая глава **«Оценка объекта нематериальных активов при принятии его к учету»** описывает порядок оценки нематериальных активов. При этом первоначальная стоимость объекта нематериальных активов должна соответствовать сумме затрат на капитальные вложения, связанные с его приобретением или созданием.

Организация устанавливает в своей учетной политике лимит минимальной стоимости объектов нематериальных активов за единицу, сверх которого этот объект признается в качестве такого актива.



В случае, если стоимость материального носителя существенна по отношению к стоимости самого нематериального актива, то в фактические затраты на приобретение и (или) создание НМА стоимость такого носителя может быть учтена в составе основных средств (например, станки с ЧПУ).

Поэтому в разъяснениях достаточно подробно описывается состав подобных затрат, которые включают:

- суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате организацией поставщику (продавцу, подрядчику, правообладателю) за приобретаемые НМА;
- стоимость активов организации (в частности, материальных носителей (вещей), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации), списываемых в связи с использованием этих активов при осуществлении капитальных вложений в объекты НМА;
- амортизацию активов, используемых при осуществлении капитальных вложений в объекты НМА;
- затраты на поддержание работоспособности или исправности активов, используемых при осуществлении капитальных вложений в объекты НМА, текущий ремонт этих активов;
- заработную плату и любые другие формы вознаграждений работникам организации, труд которых используется для осуществления капитальных вложений в объекты НМА, а также все связанные с указанными вознаграждениями социальные платежи (пенсионное, медицинское страхование и др.);
- проценты, связанные с осуществлением капитальных вложений в объекты НМА, которые подлежат включению в стоимость инвестиционного актива;
- государственные пошлины и другие аналогичные расходы, произведенные в связи с приобретением, созданием, улучшением объекта нематериальных активов.

По завершении капвложений их сумму, накопленную на счете 08, необходимо списать в дебет счета 04 «Нематериальные активы».

По-видимому, нельзя не отметить и сделанное автором принципиально новое разъяснение о порядке включения стоимости материального носителя в состав НМА. Так:

- в случае, если стоимость материального носителя незначительна по отношению к стоимости самого нематериального актива, то в фактические затраты на приобретение, создание НМА следует включить фактические затраты на приобретение и создание носителя (например, диск (флешка) с программным обеспечением);
- в случае, если стоимость материального носителя существенна по отношению

к стоимости самого нематериального актива, то в фактические затраты на приобретение и (или) создание НМА стоимость такого носителя может быть отражена в бухгалтерском учете отдельно, в составе основных средств (например, станки с ЧПУ);

- в случае, если стоимость материального носителя существенна по отношению к стоимости самого нематериального актива, и нематериальный актив относится к нескольким сложным объектам, то фактические затраты на приобретение и создание носителя могут быть распределены в бухгалтерском учете прямым методом. То есть стоимость материального носителя, который должен учитываться в качестве объекта основных средств, включается в себестоимость соответствующих видов продукции (работ, услуг) путем начисления амортизации этого носителя (основного средства) пропорционально доли (проценту) к выбранной базе распределения амортизации НМА между «частями» сложного объекта.

Важным пояснением можно считать и предлагаемый порядок учета фактических затрат, связанных с осуществлением капитальных вложений в несколько объектов нематериальных активов. Такие расходы должны распределяться между объектами НМА способом, установленным организацией самостоятельно, например: пропорционально прямым затратам, пропорционально плановой (нормативной) себестоимости и т. п.

После признания объект нематериальных активов оценивается в бухгалтерском учете одним из следующих способов:

- а) по первоначальной стоимости;
- б) по переоцененной стоимости.

Выборный способ оценки нематериальных активов применяется ко всей группе нематериальных активов.

Способ оценки по переоцененной стоимости может применяться для оценки нематериальных активов, для которых существует активный рынок. Относящийся к



группе переоцениваемых нематериальных активов объект, для которого справедливая стоимость не может быть определена из-за отсутствия активного рынка, **оценивается по первоначальной стоимости.**

Непосредственно в бухгалтерском балансе НМА отражаются по балансовой стоимости, которая представляет собой их первоначальную (переоцененную) стоимость, уменьшенную на суммы накопленной амортизации и накопленного обесценения.

В действующие правила учета НМА введена категория ликвидационной стоимости НМА, которой считается величина, которую организация получила бы в случае выбытия данного объекта после вычета предполагаемых затрат на выбытие. Вместе с тем автор отмечает, что **в большинстве случаев ликвидационная стоимость объекта нематериальных активов равна нулю** (п.35 ФСБУ 14/2022). Это обусловлено тем, что отсутствует активный рынок нематериальных активов. Кроме того, в договорах, как правило, отсутствует обязанность продавца выкупить объект нематериальных активов по окончании срока полезного использования.

В восьмой главе «**Амортизация объектов нематериальных активов**» описывается порядок и способы начисления амортизации НМА. При этом начисление амортизации НМА осуществляется до момента, когда стоимость объекта НМА становится равной его ликвидационной стоимости, а в случае её нулевого значения, то до полного переноса первоначальной (переоцененной) стоимости на себестоимость продукции (работ, услуг).

Не подлежат амортизации (п. 33 ФСБУ 14/2022) объекты нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, то есть объекты, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования.

Согласно действующему законодательству амортизация нематериальных активов может начисляться линейным способом, способом уменьшаемого остатка и способом пропорционально количеству продукции (объему работ, услуг) в натуральном выражении. Способ начисления амортизации выбирается организацией для каждой группы нематериальных активов самостоятельно и закрепляется в её учетной политике.

В ФСБУ 14/2022 организации при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка самостоятельно определяют

формулу расчета её суммы. Поэтому, для облегчения таких расчетов, автор предлагает свой вариант подобной формулы, которую можно представить следующим образом:

$$A = OC : N_{\text{ост}} \times КУ,$$

где

A – сумма амортизации по объекту НМА за месяц,

OC – остаточная стоимость на начало месяца,

$N_{\text{ост}}$  – оставшийся срок полезного использования (в месяцах);

КУ – установленный организацией коэффициент ускорения (не выше 3).

Начисление амортизации объекта нематериальных активов начинается с момента его признания в бухгалтерском учете. По решению организации допускается начинать начисление амортизации с первого числа месяца, следующего за месяцем признания объекта нематериальных активов в бухгалтерском учете. Выбор даты начала начисления амортизации отражается в учетной политике организации.

Начисленная сумма амортизации нематериальных активов должно отражаться по кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов» в корреспонденции с соответствующими счетами учета затрат на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, на общехозяйственные (или коммерческие) расходы в зависимости от использования данного объекта.

Прекращение начисления амортизации объекта нематериальных активов производится с момента его списания с бухгалтерского учета.

В девятой главе «**Переоценка нематериальных активов**» рассматриваются вопросы изменения первоначальной (переоцененной) стоимости НМА путем её доведения до справедливой (текущей рыночной) стоимости. В результате переоценки нематериальных активов может быть как дооценка нематериального актива, так и его уценка.

Следует отметить, что переоценка объектов нематериальных активов возможна только для тех объектов НМА, для которых существует активный рынок. К сожалению, в отечественной практике это встречается достаточно редко.

Собственно, правила учета сумм переоценки аналогичны общему порядку переоценки внеоборотных активов, когда сумма дооценки НМА относится на увеличение добавочного капитала, а сумма

Не подлежат амортизации объекты нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, то есть объекты, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования.



Убыток от обесценения признается немедленно по счету 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы». Убыток от обесценения переоцененного актива должен учитываться как уменьшение суммы переоценки.

ранее начисленной амортизации по этому активу на его уменьшение.

Суммы переоценки нематериальных активов отражаются в бухгалтерской отчетности в составе совокупного финансового результата без включения в прибыль (убыток) организации, формируя показатель накопленной дооценки таких нематериальных активов. В бухгалтерском балансе организации первоначально накопленная дооценка отражается обособленно, в составе капитала.

В десятой главе «**Обесценение нематериальных активов**», описывается порядок отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с обесценением НМА.

Собственно обесценением НМА признается ситуация, когда балансовая стоимость данного актива (для НМА его остаточная стоимость) выше его справедливой (текущей рыночной) стоимости (за вычетом затрат на выбытие). Убыток от обесценения признается немедленно по счету 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы». Убыток от обесценения переоцененного актива должен учитываться как уменьшение суммы переоценки.

Выявленное обесценение НМА не изменяет его первоначальной (переоцененной) стоимости и отражается в учете отдельно. Следует отметить, что законодатель (Минфин России) не предусмотрел правила отражения данной операции на счетах бухгалтерского учета, поэтому автор Разъяснений предложил свой вариант. Так, в бухгалтерском учете убыток от обесценения актива, ранее не учитываемого по переоцененной стоимости, отражается по дебету счета 91, субсчет «Прочие расходы», кредиту счета 05 и дополнительно вводимому субсчету «Обесценение НМА».

Если актив учитывается по переоцененной стоимости, то убыток от обесценения уменьшает сумму переоценки. То есть если ранее по активу была отражена дооценка, убыток от обесценения учитывается как уменьшение суммы переоценки (в пределах ранее накопленной суммы дооценки). При этом если величина дооценки меньше убытка от обесценения, разница включается в состав прочих расходов.

При списании объекта НМА суммы накопленной амортизации и накопленного

обесценения по данному объекту относятся в уменьшение его первоначальной стоимости (переоцененной стоимости).

Одиннадцатая глава «**Выбытие объекта нематериальных активов**» описывает порядок отражения операций по выбытию НМА. При этом объект нематериальных активов должен быть списан с бухгалтерского учета в случае своего выбытия или не способности приносить экономические выгоды в будущем.

При списании объекта нематериальных активов суммы накопленной амортизации и накопленного обесценения относятся в уменьшение его первоначальной (переоцененной) стоимости.

Разница между суммой балансовой стоимости списываемого объекта нематериальных активов и затрат на его выбытие, с одной стороны, и поступлениями от выбытия этого объекта, с другой стороны, признается доходом или расходом в составе прибыли (убытка) периода, в котором списывается объект нематериальных активов.

Если в предыдущие отчетные периоды объект подвергался переоценке, то накопленная дооценка подлежит списанию на нераспределенную прибыль в части недописанной суммы записью по дебету счета 83 субсчет «Переоценка нематериальных активов» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Двенадцатая глава «**Раскрытие информации по учету нематериальных активов в бухгалтерской (финансовой) отчетности**» посвящена описанию порядка и содержания информации о НМА в бухгалтерской отчетности. При этом раскрытию подлежит только существенная информация. В частности, к таковой могут быть отнесены следующие данные:

- балансовая стоимость нематериальных активов на начало и конец отчетного периода;
- суммы остатков нематериальных активов по группам в разрезе первоначальной (переоцененной) стоимости, накопленной амортизации и накопленного обесценения на начало и конец отчетного периода, и движения нематериальных активов за отчетный период;
- балансовая стоимость амортизируемых и неамортизируемых нематериальных

Дебет	Кредит	Содержание операции
83	05, субсчет «Обесценение НМА»	признан убыток от обесценения НМА в части не превышающей накопленной дооценки
91, субсчет «Прочие расходы»	05, субсчет «Обесценение НМА»	признан убыток от обесценения НМА в части превышающей накопленную дооценку актива

активов с указанием причин невозможности надежного определения срока полезного использования неамортизируемых активов;

- результат от списания нематериальных активов за отчетный период;
- результат обесценения нематериальных активов и восстановления обесценения, включенный в расходы или доходы отчетного периода;
- результат переоценки нематериальных активов, включенный в доходы или расходы отчетного периода;
- иная существенная информация.

В тринадцатой главе автором систематизированы «Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета нематериальных активов».

Так, если организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, решает вести бухгалтерский учет нематериальных активов и капитальных вложений, то ей доступны следующие упрощенные способы:

- а) признание капитальными вложениями в нематериальные активы фактических сумм, уплаченных и (или) подлежащих уплате организацией правообладателю (поставщику, продавцу, подрядчику);
- б) определение фактических затрат при осуществлении капитальных вложений в нематериальные активы по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами в размере балансовой стоимости передаваемых активов;
- в) оценка нематериальных активов и капитальных вложений в них по состоянию на отчетную дату без учета сумм накопленного обесценения, т. е. отказ от проверки нематериальных активов и капитальных вложений в них на обесценение;
- г) раскрытие информации о капитальных вложениях в нематериальные активы в ограниченном объеме в бухгалтерской отчетности;
- д) отражение последствий изменения учетной политики организации в связи с началом применения ФСБУ 14/2022 и изменений в ФСБУ 26/2020 перспективно; Некоторые другие упрощения.

Четырнадцатая глава «Переходный период». Необходимость наличия переходного периода вызвана тем, что собственно ФСБУ 14/2022 вступает в действие, начиная с отчетности за 2024 год. Поэтому

требуется провести определенные операции по адаптации новых правил к ранее действующей методологии учета НМА.

Для этих целей необходимо определить, отвечают ли первоначальная стоимость объектов НМА и срок полезного использования требованиям нового стандарта. В случае необходимости корректировки балансовой стоимости НМА производятся в межотчетный период (31.12.2023 или 01.01.2024). Для их осуществления из первоначальной стоимости (определенной по прежним правилам) вычитается накопленная амортизация (которая должна быть посчитана по нормам нового стандарта).

Разница между новой и старой балансовой стоимостью относится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» на начало периода, в котором применяется новый стандарт. Фактически это будет разница между суммой амортизации, рассчитанной по правилам ФСБУ 14/2022, и суммой признанной в расходах амортизации, рассчитанной по старым правилам. В соответствии с п. 53 ФСБУ 14/2022 балансовая стоимость объектов, которые ранее учитывались в составе НМА, но в соответствии с нормами ФСБУ 14/2022 таковыми не являются, списывается в порядке единовременной корректировки на нераспределенную прибыль.

Кроме того, поскольку последствия перехода на применение ФСБУ 14/2022 должны быть впервые отражены в бухгалтерской отчетности за 2024 год, операцию по списанию объектов НМА со стоимостью менее установленного лимита не должна оказывать влияние на финансовый результат 2023 года.

Данная операция также должна быть проведена в «межотчетный» период, т. е. 31.12.2023 или 01.01.2024, тем самым отчетность за 2023 год подается без корректировок.

При списании балансовой стоимости активов со стоимостью ниже установленного лимита, которые в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой учитывались в составе объектов НМА, но с 01.01.2024 организация не применяет в их отношении ФСБУ 14/2022, можно оформить следующие записи:

«Избранный организацией способ отражения последствий изменения учетной политики раскрывается в бухгалтерской отчетности за 2024 год, составленной с применением ФСБУ 14/2022».

Последствия перехода на применение ФСБУ 14/2022 должны быть впервые отражены в бухгалтерской отчетности за 2024 год.

Дебет	Кредит	Содержание операции
84	04	списана первоначальная стоимость объектов НМА, стоимость которых ниже установленного лимита
05	84	списана начисленная амортизация по объектам НМА, стоимость которых ниже установленного лимита

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

## Обеспечительные меры: какие обстоятельства указывают, что налогоплательщику не расплатиться с бюджетом?

Рассмотрим спор компании и налоговой инспекции. Компания настаивала, что не испытывает трудностей с финансами. Указывала на наличие имущества и ругала проверяющих за непоследовательность принятия обеспечительных мер. Кого поддержали судьи в споре – читайте в статье.

Проверяющие могут принять обеспечительные меры. Основание – п. 10 ст. 101 НК РФ.

Наложение ограничений на отчуждение имущества, не являющегося собственностью налогоплательщика, противоречит нормам действующего законодательства.

Суть спора. По результатам проверки инспекторы доначислили компании 10 790,28 тыс. руб. Чтобы обеспечить исполнение обязательства перед бюджетом, проверяющие приняли обеспечительные меры:

- запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества без согласия налоговой инспекции на сумму 2 084,50 тыс. руб.;
- приостановление операций по счетам на сумму 8 705,78 тыс. руб.

Компания уверена, что обеспечительные меры не нужны. Поэтому обратилась с жалобой в налоговое управление, а затем подала на проверяющих в суд.

Мнение компании. Компания утверждает, что нет оснований для принятия обеспечительных мер. По ее мнению, наличие решения о взыскании недоимки, пеней и штрафа не подтверждает, что такое решение невозможно или затруднительно исполнить в будущем. Аналогичный вывод также следует исходя из суммы доначислений. Она не такая, чтобы говорить о каких-либо трудностях для компании.

Компания считает, что действовала законно. Схем ухода от налогообложения не применяла. С сомнительными контрагентами не сотрудничала. По мнению компании, проверяющие нарушили процедуру принятия обеспечительных мер.

Мнение налоговой инспекции. Проверяющие считают, что компания неверно трактует нормы материального права (законов, предусматривающих основания принятия обеспечительных мер), в том числе Налогового кодекса РФ.

Инспекторы указывают, что до того, как принять обеспечительные меры, провели сравнительный анализ банковских

документов и дебиторской задолженности компании. Именно результаты анализа показали, что есть риск неисполнения обязательства перед бюджетом.

Решение судей. Во-первых, компания выводила имущество. С начала проведения камеральной проверки до даты вынесения решения о привлечении к ответственности компания продала 8 транспортных средств. Такие действия привели к ухудшению ее имущественного положения.

Во-вторых, компания – недобросовестный налогоплательщик. В ходе камеральной проверки установлено, что она проводила в учете фиктивные сделки. Тем самым занижала НДС к уплате.

Компания уклонялась от взаимодействия с проверяющими. На момент вынесения решения о принятии обеспечительных мер компания так и не представила документы, которые запрашивали у нее налоговые инспекторы в рамках проверки ее контрагентов.

В-третьих, у компании есть финансовые трудности. Согласно бухгалтерской отчетности дебиторская задолженность возросла в 23 раза. То есть значительно увеличилась. С компанией стали плохо рассчитываться должники. Поступление денежных средств в 2021 году существенно снизилось по сравнению в 2020 годом.

По мнению судей, для принятия обеспечительных мер достаточно оснований. Что касается непоследовательности принятия мер, то и здесь компания ошибается. Инспекторы правомерно оценили наличие и состав ее имущества.

Установлено, что в собственности компании находится 13 объектов недвижимого имущества: 5 земельных участков

(общая кадастровая стоимость 6 250,9 тыс. руб.) и 8 объектов недвижимости (общая кадастровая стоимость 48 816,44 тыс. руб.).

По данным Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии, у компании есть 16 объектов недвижимого имущества, однако 15 из них имеют ограничения в виде ипотеки.

Таким образом, в рассматриваемой ситуации земельные участки и объекты недвижимости не могут рассматриваться в качестве объектов для применения обеспечительных мер.

У компании есть 2 транспортных средства, однако они находятся в лизинге. На предмет лизинга не может быть обращено взыскание третьего лица по обязательствам лизингополучателя, в том числе в случаях, если предмет лизинга зарегистрирован на имя лизингополучателя (п. 1 ст. 23 Федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)»). Наложение ограничений на отчуждение имущества, не являющегося собственностью налогоплательщика, противоречит нормам действующего законодательства.

Таким образом, проверяющие не могли принять обеспечительные меры в виде запрета на отчуждение (передачу в залог) транспортных средств, зарегистрированных за компанией, но при этом находящихся в лизинге.

Как выяснилось, в целях соблюдения последовательности применения обеспечительных мер и полноты проведения процессуальных действий, инспекторы направляли в адрес компании письмо с просьбой предоставить справку об имуществе, которое принадлежит ей на праве собственности и не находится под обременением по состоянию на 01.06.2022. Однако компания на такое письмо не ответила.

Инспекторы уведомили компанию о проведении рабочей встречи по вопросу применения обеспечительных мер. Представители компании на такую встречу не пришли. О переносе встречи с налоговой инспекцией не договаривались.

Судьи посчитали, что на момент вынесения решения по принятию обеспечительных мер, проверяющие учли все обстоятельства и все документы, которые им предоставила компания. Компания, в свою очередь, не воспользовалась правом на замену обеспечительных мер. Основание – п. 11 ст. 101 Налогового кодекса РФ.

Судьи на стороне проверяющих. Последовательность применения обеспечительных мер не нарушена (Решение Арбитражного суда Ставропольского края от 24.01.2024 по делу № А63-833/2023).

### Комментарий

Обеспечительными мерами могут быть: запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа и приостановление операций по счетам в банке (п. 10 ст. 101 НК РФ).

Так, запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа производится последовательно в отношении:

- недвижимого имущества, в том числе того, что не участвует в производстве продукции (работ, услуг);
- транспортных средств, ценных бумаг, предметов дизайна служебных помещений;
- иного имущества, за исключением готовой продукции, сырья и материалов;
- готовой продукции, сырья и материалов.

При этом запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества каждой последующей группы применяется в случае, если совокупная стоимость имущества из предыдущих групп, определяемая по данным бухгалтерского учета, меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения о привлечении к ответственности за

Приостановление операций по счетам в банке осуществляется в порядке, установленном статьей 76 Налогового кодекса РФ.





совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Приостановление операций по счетам в банке осуществляется в порядке, установленном статьей 76 Налогового кодекса РФ.

Приостановление операций по счетам в банке в порядке принятия обеспечительных мер возможно только после наложения запрета на отчуждение (передачу в залог) имущества и в случае, если совокупная стоимость такого имущества по данным бухгалтерского учета меньше общей суммы недоимки, пеней и штрафов, подлежащей уплате на основании решения о привлечении к ответственности за совершение

налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Учитывайте, что обеспечительные меры могут быть заменены на:

- банковскую гарантию, отвечающую требованиям, установленным статьей 74.1 Налогового кодекса РФ;
- залог ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, или залог иного имущества, оформленный согласно статье 73 Налогового кодекса РФ;
- поручительство третьего лица, оформленное согласно статье 74 Налогового кодекса РФ.

Основание – п. 11 ст. 101 Налогового кодекса РФ.



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

## Фиктивный филиал не позволяет заявить вычет НДС

Если компания перешла с УСН на общую систему налогообложения по причине того, что у нее появился филиал, то при проверке потребуются доказать, что такой филиал действующий. Иначе налоговую выгоду в виде вычетов НДС можно потерять. Подробности – читайте в статье.

**Суть спора.** Компания занималась оптовой торговлей автомобильными деталями, узлами и принадлежностями (ОКВЭД 45.31). Состояла на учете в налоговой инспекции с 26.09.2014. Платила налог на УСН (сначала с объекта налогообложения «Доходы», а с 2016 года – с объекта «Доходы, уменьшенные на величину расходов»).

14.07.2021 компания приняла решение о создании филиала. В связи с этим она подала заявление о государственной регистрации соответствующих изменений. Компания полагала, что утратила право на УСН с 22.07.2021. Основание – подп. 1 п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ. Поэтому она проинформировала ИФНС, а затем стала представлять отчетность по общей системе налогообложения.

В ходе камеральной проверки уточненной декларации по НДС за 3 квартал 2021 года инспекторы посчитали

необходимым провести осмотр филиала. Когда прибыли на место, то обнаружили, что по заявленному адресу филиала нет: отсутствуют вывески, баннеры, почтовый ящик и деятельность. Также выяснилось, что филиал не подавал в налоговую инспекцию расчеты по форме 6-НДФЛ и РСВ. А в декларациях по налогу на прибыль указывал нулевые показатели.

Налоговые инспекторы установили, что созданный филиал не имеет собственного расчетного счета. Расчетные счета открывались исключительно на саму компанию, о чем свидетельствует КПП налогоплательщика, открывшего счет, а также дата открытия счета (филиал создан 21.07.2021, дата последнего открытого счета – 17.07.2021).

Инспекторы допросили руководителя компании и выяснили, что денежные средства за аренду помещения по адресу

филиала не перечислялись, деятельность по адресу филиала не осуществлялась с момента его открытия, директором никого не назначали. При этом в штатном расписании есть должность директора филиала, но его тарифная ставка (оклад) не указана. Сотрудники в филиале отсутствуют.

Таким образом, руководитель компании подтвердил факт отсутствия реальной деятельности филиала, факт отсутствия оформления директора филиала и сотрудников. Это свидетельствует о его формальном открытии.

По результатам камеральной проверки декларации по НДС инспекторы доначислили компании налог и штраф. Причина – компания нарушила статьи 171 и 172 Налогового кодекса РФ, не подтвердив право на вычеты. Компания посчитала, что не нарушала закон.

**Решение судей.** Плательщиками налога на УСН являются компании и ИП, перешедшие на данный режим налогообложения и применяющие его в порядке, установленном главой 26.2 Налогового кодекса РФ (п. 1 ст. 346.12 НК РФ). Переход с УСН на иной режим налогообложения возможен с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором налогоплательщик предполагает перейти на иной режим (п. 6 ст. 346.13 НК РФ).

Компания может применять УСН, если соответствует критерию, установленному в пункте 2 статьи 346.12 Налогового кодекса РФ, и не относится к лицам, перечисленным в пункте 3 статьи 346.12 Налогового кодекса РФ (не имеющим права применять эту систему). В частности, не вправе применять УСН компании с филиалами и/или представительствами (подп. 1 п. 3 ст. 346.12 НК РФ).



Налоговое законодательство не содержит самостоятельного понятия «филиал», поэтому такое понятие на основании пункта 1 статьи 11 Налогового кодекса РФ применяется в том значении, в каком оно используется в нормах гражданского права. А значит, при решении вопроса о наличии у организации филиала необходимо учитывать как общие признаки, установленные в пункте 2 статьи 11 Налогового кодекса РФ для признания обособленного подразделения созданным, так и специальные нормы, предусмотренные в статье 55 Гражданского кодекса РФ для признания обособленного подразделения филиалом.

Так, филиалом признается обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства (п. 2 ст. 55 ГК РФ).

Филиалы наделяются имуществом создавшим их юридическим лицом и действуют на основании утвержденных им положений. Руководители филиалов назначаются юридическим лицом и действуют на основании его доверенности (п. 3 ст. 55 ГК РФ).

Одним из основных квалифицирующих признаков создания обособленного подразделения (филиала) также является фактическое его функционирование или способность к такому функционированию. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение.

Под территориальной обособленностью подразумевается расположение структурного подразделения организации географически отдельно от головной организации и за пределами административно-территориальной единицы ее регистрации, подконтрольной тому или иному налоговому органу.

Под рабочим местом понимается место, где работник должен находиться или куда ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя (ст. 209 ТК РФ). Под оборудованностью стационарного рабочего места подразумевается создание всех необходимых для исполнения трудовых обязанностей

Налоговое законодательство не содержит самостоятельного понятия «филиал», поэтому такое понятие на основании пункта 1 статьи 11 Налогового кодекса РФ применяется в том значении, в каком оно используется в нормах гражданского права.

условий, а также само исполнение таких обязанностей.

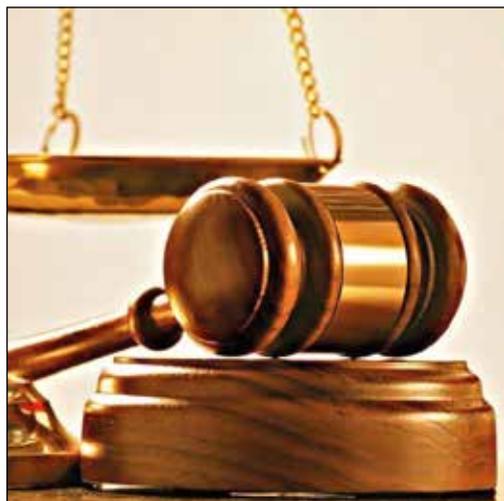
Установлено, что у филиала компании не было коммунальных, информационных и иных платежей. Заработная плата работникам не выплачивалась. Расчетный счет не открывался.

Таким образом, в совокупности обстоятельства в рассматриваемом случае свидетельствуют о формальном создании филиала с целью изменения режима налогообложения с УСН на общую систему налогообложения.

Поскольку компании на УСН не признаются налогоплательщиками НДС, то при проведении операций по реализации товаров, работ, услуг они не должны составлять и выставлять покупателям счета-фактуры. А в случае выставления счетов-фактур с выделением суммы НДС, вся сумма налога, указанная в этом счете-фактуре, подлежит уплате в бюджет (п. 5 ст. 173 НК РФ). Однако возникновение в данном случае обязанности по перечислению в бюджет налога не означает, что компания, выставившая счет-фактуру, приобретает в отношении таких операций статус налогоплательщика, в том числе право на вычеты.

НДС, предъявленный компании на УСН при покупке товаров, работ, услуг на территории Российской Федерации, либо уплаченный данной компанией при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, к вычету не принимается.

В рассматриваемом случае установлен факт умышленных действий налогоплательщика, выразившихся в сознательном искажении сведений о фактах



хозяйственной жизни, об объектах налогообложения и, как следствие, изменение применения налогового режима с целью получения необоснованной налоговой выгоды в результате применения инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях формально соответствующих действующему законодательству. Поэтому полученная налоговая выгода является незаконной. Основание – п. 1 ст. 54.1 Налогового кодекса РФ.

Довод компании о том, что она столкнулась с обстоятельствами непреодолимой силы – импортный товар поставили с опозданием – судьи отклонили. К моменту ожидаемого поступления товара у филиала должен был быть сформирован штат.

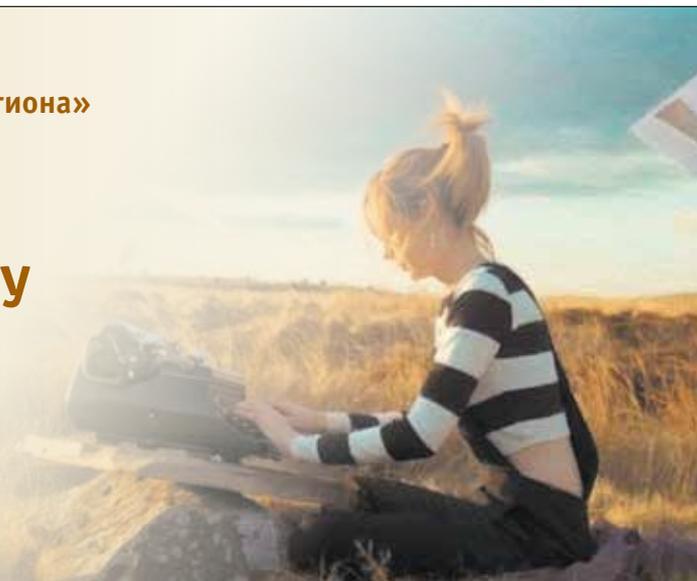
Судьи на стороне проверяющих (Решение Арбитражного суда Ростовской области от 18.01.2024 по делу № А53-30287/2023).

Поскольку компании на УСН не признаются налогоплательщиками НДС, то при проведении операций по реализации товаров, работ, услуг они не должны составлять и выставлять покупателям счета-фактуры.

Редакция журнала  
«Вестник бухгалтера Московского региона»

**ПРИГЛАШАЕТ  
К СОТРУДНИЧЕСТВУ  
АВТОРОВ**

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



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

## Вычет НДС от покупки смартфона могут признать незаконным

В статье рассмотрим спор компании и налоговой инспекции. Компания пыталась доказать, что покупка смартфона обоснована и есть право на вычет НДС. Однако проверяющие посчитали, что компания действовала незаконно, и поэтому доначислили налог. Почему судьи поддержали налоговую инспекцию – читайте в статье.

**Суть спора.** Компания приобрела смартфон Samsung SM-A115F. НДС от покупки заявила к вычету. По результатам камеральной проверки инспекторы доначислили компании налог, пени и штраф. Причина – компания не использовала смартфон в деятельности, облагаемой НДС. Компания подала жалобу в налоговое управление, а затем отправилась в суд. Компания утверждает, что смартфон необходим ей в служебных целях.

### На заметку!

Основанием для вычета НДС служит совокупность обстоятельств:

- покупка товаров (работ, услуг) налогоплательщиком для использования в операциях, облагаемых НДС;
- принятие к учету приобретенных товаров (работ, услуг) налогоплательщиком-покупателем;
- наличие счета-фактуры при условии, что такой документ оформлен надлежащим образом.

Основание – 169, 171 и 172 Налогового кодекса РФ.

**Решение судей.** Налогоплательщик вправе уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 Налогового кодекса РФ, на налоговые вычеты (п. 1 ст. 171 НК РФ).

Вычетам подлежат суммы НДС, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретаемым для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения согласно главе 21 Налогового кодекса РФ (за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 Налогового кодекса РФ). В частности, НДС можно заявить к вычету по товарам (работам, услугам), приобретенным для перепродажи (п. 2 ст. 171 НК РФ).



В рассматриваемой ситуации компания не продавала смартфон Samsung SM-A115F. Он так и остался у нее в собственности. При этом компания не смогла доказать, что использовала спорный смартфон в деятельности, направленной на получение дохода.

Судьи отклонили довод о том, что смартфон необходим для обеспечения нормальных условий труда и трудового процесса. Во-первых, за период с 01.01.2019 по 31.12.2021 компания приобрела 35 смартфонов. При том, что численность сотрудников предприятия в указанный период не превышала 12 человек. Это подтверждают реестр расчетов по страховым взносам и банковская выписка. Во-вторых, компания не платила за внутрикорпоративную связь. Такие платежи по расчетному счету не проходили.

При таких обстоятельствах первая инстанция, апелляция и кассация поддержали налоговую инспекцию (Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19.07.2023 по делу № А75-15358/2022).

### Комментарий

Налогоплательщики НДС вправе заявить «входящий» НДС от покупки смартфона к вычету только при соблюдении условий, установленных статьями 171 и 172 Налогового кодекса РФ (письмо Минфина России от 16.11.2021 № 03-07-11/92486).

Только лишь наличие счет-фактуры для получения вычета НДС недостаточно.

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

## О налогообложении конструктивно сочлененных объектов основных средств

Речь пойдет о двух налогах – налоге на прибыль и налоге на имущество. При этом для целей первого целесообразно, а второго – необходимо начать с бухгалтерского учета указанных объектов.



А.М. Рабинович

### Бухгалтерский учет

Понятие конструктивно сочлененного объекта имеет длительную историю. Так, в п.14 Положения по бухгалтерскому учету основных средств (фондов) государственных, кооперативных (кроме колхозов) и общественных предприятий и организаций, утвержденного письмом Минфина СССР от 07.05.1976 г. № 30 устанавливалось, что инвентарным объектом, являющимся единицей учета основных средств, может быть и обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и совместно выполняющих определенную работу. При этом в п. 18 данного документа говорилось, что в тех случаях, когда инвентарный объект является сложным, т. е. включает те или иные обособленные элементы, составляющие вместе с ним одно целое, как правило, на каждом таком элементе должен быть обозначен тот же инвентарный номер, что и на основном, объединяющем их объекте. То есть обособленный учет каждой составляющей, как правило, не предполагался.

Во введении к Общероссийскому классификатору основных фондов (ОКОФ) ОК 013-94, утвержденном Постановлением Госстандарта РФ от 26.12.1994 № 359 указывалось, что комплекс конструктивно сочлененных предметов – это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

Определение инвентарного объекта в первом российском ПБУ по учету

основных средств дословно повторяло ОКОФ, но добавляло к нему, что в случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования (о существенно разном еще не говорилось), каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект (п. 2.3 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/97, утвержденного Приказом Минфина России от 03.09.1997 № 65н). А в п. 5.3 уточнялось, что замена каждой такой части при восстановлении объекта основных средств посредством ремонта, модернизации и реконструкции учитывается как выбытие и приобретение самостоятельного инвентарного объекта.

Затем п. 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, было уточнено, что каждая часть конструктивно сочлененного объекта учитывается как самостоятельный инвентарный объект, если сроки полезного использования их не просто, а существенно отличаются.

Таким образом, порядок учета конструктивно сочлененного объекта основных средств в качестве одного инвентарного объекта или разделенного на несколько инвентарных объектов стал до определенной степени зависеть от учетной политики организации – от того, как в ней определено существенное отличие сроков полезного использования такого объекта.

В новом ныне действующем «Общероссийском классификаторе основных фондов» ОК 013-2014 (СНС 2008), принятом и введенном в действие Приказом Росстандарта от 12.12.2014 № 2018-ст, определение конструктивно сочлененного объекта отсутствует.

По ПБУ 6/01 порядок учета конструктивно-сочлененного объекта ОС стал зависеть, в т.ч. от того, как в учетной политике организации определено существенное отличие сроков полезного использования его частей.

Тем не менее, в п. 10 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства», утвержденного Приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н, это определение сохранено. При этом добавлен второй критерий выделения частей конструктивно сочлененного объекта в самостоятельный инвентарный объект – существенное различие в стоимости, и названа база для определения степени обоих различий: это – срок полезного использования и стоимость объекта в целом.

Оба эти изменения – как всякое увеличение количества необходимых для выделения признаков и всякое повышение базового для каких-то сравнений показателя (формулировка ПБУ 6/01 допускала сопоставление срока полезного использования части не со сроком полезного использования объекта в целом, а его других частей) – в общем случае должны привести к уменьшению числа выделяемых объектов.

В итоге рассматриваемая норма приобрела следующий вид: «При наличии у одного объекта основных средств нескольких частей, стоимость и сроки полезного использования которых существенно отличаются от стоимости и срока полезного использования объекта в целом, каждая такая часть признается самостоятельным инвентарным объектом».

При этом, как и ранее, в ней нет слов «организация может признать», а «безапелляционно» говорится «признается», то есть, говоря юридическим языком, указанная норма носит не диспозитивный, а императивный характер, следовательно, является обязательной к исполнению.

Значит, например, такие части конструктивных сочлененных объектов «здание» и «вагон», как соответственно лифт и колесные пары, должны учитываться в качестве самостоятельных инвентарных объектов. Потому что, как ни «играть» с критерием существенности вряд ли можно будет сказать, что срок полезного использования и стоимость лифта и колесных пар, с одной стороны, и те же самые параметры здания вместе с лифтом и вагона вместе с колесными парами различаются несущественно.

Методологической основой бухгалтерского подхода к учету конструктивно-сочлененного объекта основных средств видится требование осмотрительности, состоящее в большей готовности к признанию в бухгалтерском учете расходов

и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (п. 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н).

Потому что срок полезного использования части конструктивно сочлененного объекта практически всегда меньше срока полезного использования объекта в целом, и потому при учете хотя бы одной, а тем более нескольких частей в качестве самостоятельных объектов основных средств сумма начисленной по ним амортизации будет больше, чем если бы они амортизировались в составе объекта в целом. Первоначальная стоимость тех же лифта и колесных пар, учитываемых в качестве самостоятельных инвентарных объектов, будет списываться через амортизацию на расходы соответственно по 1/10 – 1/15 в год и по 1/3 – 1/5 в год, а при невыделении их в качестве самостоятельных инвентарных объектов – соответственно по 1/30 и менее в год и по 1/20 – 1/30 в год. В первом случае сумма расходов, попадающих в отчете о финансовых результатах в статью «Себестоимость продаж», будет значительно выше, чем во втором.

Также при первом подходе в гораздо большей мере обеспечивается признание в отчете о финансовых результатах расходов в виде амортизации с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов) (п. 19 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н). Но этот же принцип соответствия доходов и расходов заложен для общего случая и в гл. 25 НК РФ (см. п. 1, 2 ст. 271, п. 1 ст. 272), и потому он не имеет значения для объяснения иного, чем в бухгалтерском учете порядка учета конструктивно сочлененного объекта основных средств в налоговом учете.

## Налог на прибыль организаций

Из примера с суммами амортизации уже сразу видно, какой вариант учета конструктивно сочлененного объекта более выгоден бюджету – конечно же, как единого объекта, что обеспечивает меньшие суммы расходов в виде амортизации. То есть – прямо противоположным, чем в бухгалтерском учете образом.

При определенных условиях учет частей конструктивно-сочлененного объекта ОС в качестве самостоятельных инвентарных объектов является обязательным.

Посмотрим, реализован ли такой подход, и, если да, то как в гл. 25 НК РФ, и как его интерпретирует правоприменительная практика. При этом наилучшим образом выявить основную линию и актуальность этой практики позволяет хронологический анализ.

Также остановимся на последствиях позиции регулирующих органов и арбитражных судов по рассматриваемому вопросу для определения амортизационной группы основных средств и квалификации воздействия на них в качестве ремонта или модернизации (реконструкции).

### Единица налогового учета основных средств. 2002 – 2010 г.г.<sup>1</sup>

Понятие конструктивно сочлененного объекта основных средств в гл. 25 НК РФ отсутствует. Исходя из этого, Минфин России на основании п. 1 ст. 11 НК РФ до 2011 года зачастую писал, что в налоговом учете конструктивно сочлененный объект основных средств следует учитывать таким же способом, как и в бухгалтерском учете: если сроки полезного использования частей такого объекта существенно отличаются, то каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект (письмо от 27.08.2008 № 03-03-06/1/479). Например, авиационные двигатели учитываются в налоговом учете как самостоятельное амортизируемое имущество, по которому установлены все необходимые элементы для начисления амортизации (Письмо Минфина России от 20.02.2008 № 03-03-06/1/121).

Налоговые органы, как представляется, никогда не были согласны с таким подходом, но вели с ним лишь скрытую полемику, указывая, например, на основе положений ОКОФ через два месяца после письма Минфина России об авиационных двигателях, что все составные части самолета учитываются в качестве единого инвентарного объекта, включенного в качестве самолета в шестую амортизационную группу (Письмо УФНС по г. Москве от 02.04.2008 № 20-12/031693).

При этом, например, в отношении компьютеров Минфин России занимал в этот же период иную позицию: для целей налога на прибыль все приспособления и принадлежности стандартной комплектации персонального компьютера (монитор, системный блок, блок

<sup>1</sup> Деление на периоды относительно условное, но полезно.

бесперебойного питания, клавиатура), представляющие собой комплекс конструктивно сочлененных предметов, способных выполнять свои функции только в составе комплекса, учитываются единым инвентарным объектом (письмо от 04.09.2007 № 03 03 06/1/639).

### Единица налогового учета основных средств. 2011-2019 г.г.

Письмо Минфина России от 10.03.2011 № 03-03-10/18 знаменовало на тот момент не только отказ Минфина России от двойственной позиции в пользу второй из них, но и развернутое ее обоснование, которого не было у налоговых органов, и экстракт которого выглядит следующим образом:

- правила отражения всех хозяйственных операций, связанных с амортизируемым имуществом (как оно определено Кодексом), урегулированы Кодексом и, следовательно, порядок учета единиц амортизируемого имущества для целей налогообложения отличается от порядка учета инвентарного объекта в бухгалтерском учете.

Особое внимание следует обратить на такие признаки объекта, как возможность его применения в качестве средств труда и его функциональная пригодность при вводе в эксплуатацию.

Все приспособления (принадлежности и т. п.) стандартной комплектации ОС, представляющие собой комплекс конструктивно сочлененных и функционально взаимосвязанных материальных объектов, способных выполнять свои функции в качестве средств труда только в составе комплекса, следует учитывать в целях налогообложения отдельным единым объектом.

Практически сразу вслед за этим схожим образом высказалась и ФНС России:

- в аспекте налоговых правоотношений правила отражения всех хозяйственных операций, связанных с амортизируемым имуществом, урегулированы гл. 25 Кодекса.

Следовательно, при выделении единиц амортизируемого имущества для исчисления налога на прибыль обращения к установленному в бухгалтерском учете порядку учета инвентарного объекта не требуется.

Таким образом, материальный объект (совокупность объектов) рассматривается в целях налогообложения как ОС только в том случае, если он (она) способен (способна) исполнять определенную

Окончательно позиция Минфина и ФНС о том, что в налоговом учете конструктивно сочлененный объект ОС всегда учитывается как один неделимый объект, сформировалась еще в 2011 г.

функцию, используемую в производстве или управлении. (Письмо от 13.05.2011 № КЕ-4-3/7756).

Нормативно-методологической основой такой позиции регулирующих органов была и продолжает быть норма п. 1 ст. 257 НК РФ, согласно которой под основными средствами в целях настоящей главы понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда. К сожалению, мы не сможем на основании п. 1 ст. 11 НК РФ найти отсутствующее в НК РФ определение сугубо политэкономического понятия «средство труда» в неналоговом законодательстве или неналоговых нормативных правовых актах. Пользуясь этим, Минфин России и ФНС России молчаливо исходят как из самого собой разумеющегося толкования средств труда как объекта, который сам по себе может самостоятельно выполнять определенную производственную функцию (и даже не упоминая о необходимости обращения к ст. 11 НК РФ). А ни одна часть конструктивно сочлененного объекта, уже по самому определению такого объекта, не в состоянии самостоятельно выполнять какую-либо производственную функцию, а значит, не может быть единицей налогового учета основных средств, самостоятельным инвентарным объектом такого учета.

Соответственно, в контексте рассматриваемой проблемы, 2011 год можно считать в некотором смысле поворотным. Хотя по инерции еще продолжали приниматься судебные решения в пользу налогоплательщиков, учитывавших конструктивно сочлененные объекты основных средств для целей налога по прибыли по правилам п. 6 ПБУ 6/01.

Так, в ответ на претензии налоговых органов в неправомерном увеличении налогоплательщиком расходов на часть амортизационных отчислений по основным средствам, неправомерно выделенным в самостоятельные объекты основных средств и не включенным в стоимость зданий 1 и 2 очереди, ФАС Московского округа ответила, что срок полезного использования инженерных систем, конструктивно входящих в здание, существенно отличается от срока полезного использования самого здания, в связи с чем – имел право принять их к бухгалтерскому и налоговому учету в качестве самостоятельных объектов основных средств с отнесением их к разным амортизационным группам

(Постановление от 16.09.2011 № А40-130812/10-127-755).

Однако к середине 2010-х годов арбитражная практика однозначно изменилась в пользу налоговых органов и их аргументации. Показательным в этом отношении можно считать Постановление Арбитражного суда (далее – АС) Поволжского округа от 01.07.2015 № Ф06-24858/2015, в передаче которого в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного суда РФ (далее – СКЭС ВС РФ, ВС РФ) отказано Определением ВС РФ от 07.10.2015 № 306-КГ15-13406. После длинного перечисления учтенных налогоплательщиком по отдельности составных частей основных средств нефтехимической компании (инженерно-технических комплексов из групп колонн, резервуаров и т. д., с обслуживающими площадками и лестницами, с бетонными основаниями, земляным обвалованием, с дымовыми трубами, фундаментами под оборудование и емкостями, с цеховыми и обвязочными трубопроводами, автодорогами и технологическими эстакадами, с инженерными сетями и др.) суд сделал вывод, что «раздробленные» обществом объекты основных средств фактически являются неотделимыми составными частями инженерно-технических комплексов установок, не могут функционировать самостоятельно, а предназначены для производства нефтехимической продукции в едином комплексе и потому должны учитываться как один единый объект основных средств. Довод Общества о том, что в случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект, не правомерен.

Методологически позиция Минфина и ФНС основана на определенном понимании такого налогового признака ОС, как способность быть средством труда.



И примеров таких судебных решений кассационной инстанцией тех лет в отношении самых разнообразных основных средств достаточно. Постановления Арбитражных судов: Западно-Сибирского округа от 28.06.2016 № А27-1214/2015 (объект спора – автоматическая система коммерческого учета электроэнергии – АСКУЭ), Московского округа от 17.07.2015 № А40-29510/14 (объект спора – комплект АТС, Определением ВС РФ от 05.11.2015 № 305-КГ15-13588 отказано в передаче дела в СКЭС ВС РФ), от 02.08.2016 № А40-141701/2015 (объект спора – комплекс оборудования, составляющего «базовую станцию» мобильной связи), Поволжского округа от 22.07.2016 № Ф06-10589/2016 (объект спора – кинооборудование кинотеатра), Северо-западного округа от 24.10.2017 № А05-12744/2016 (объект спора – комплекты насосно-компрессорных труб – НКТ).

И даже в выигранных налогоплательщиками спорах, в том числе по схожим с перечисленными выше объектами основных средств, суды в большинстве случаев соглашались с методологическим подходом налоговых органов к выделению единицы налогового учета основных средств, объясняя свою позицию тем, что налоговые органы не смогли доказать, что конкретные спорные основные средства не могут функционировать самостоятельно, то есть быть средствами труда. См., например, Постановление АС Западно-Сибирского округа от 28.06.2016 № А27-1214/2015 (объект спора – комплекс оборудования «система автоматизированного коммерческого учета электроэнергии (АИИС КУЭ) общедомового учета жилых домов), АС Московского округа от 02.08.2016 № А40-93112/2015 (объект спора – установка по производству меламина), АС Уральского округа от 09.02.2015 № Ф09-9862/14 (объект спора – здание автовесовой и установленные в ней система радиационного контроля и автомобильные весы).

При этом далеко не во всех приведенных и других случаях суды использовали в качестве аргумента факт наличия или отсутствия спорного объекта – выделенного налогоплательщиком или, наоборот, «скомплектованного» налоговыми органами – по Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 (далее – Классификация. Применялся такой довод в Постановлениях

ФАС Московского округа от 14.05.2014 № А40-127428/10 (объект спора – блочная кустовая насосная станция (БКНС)), АС Московского округа от 02.08.2016 № А40-93112/2015, АС Уральского округа от 09.02.2015 № Ф09-9862/14.

Неожиданным заключительным аккордом этого десятилетия можно считать письма Минфина России от 01.03.2019 № 03-03-06/1/13587 и от 14.03.2019 № 03-05-05-01/16440, в которых:

- с одной стороны, было сказано, что в случае если инвентарный объект основных средств представляет собой обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, и предназначенных для выполнения определенной работы, то срок его полезного использования также подлежит определению исходя из классификации основных средств, утверждаемой Правительством РФ;

- но тут же, с другой – было добавлено, что при этом в случае наличия у одного объекта основных средств нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Если расценивать второе утверждение как противопоставление первому, то можно сказать, что в этом втором случае речь идет (как считали и сами авторы письма) о ситуации, когда составные части объекта основных средств не представляют собой единого целого и не предназначены для выполнения одной единой определенной работы (функции), то есть, по сути, об объекте, который, хотя и состоит из нескольких частей, но, тем не менее, не является конструктивно сочлененным в стандартном определении этого понятия, поскольку его части могут функционировать и самостоятельно – не в смысле переноса их в другой аналогичный объект, а именно независимо друг от друга, вне связи с другими частями объекта в принципе.

Наверное, на практике такое может быть, но из самого письма это вычитывается не автоматически, в силу чего некоторыми налогоплательщиками оно было воспринято как реанимация высказывавшейся ведомством в 2000-е годы позиции о налоговом учете конструктивно сочлененных объектов в порядке, установленном в бухгалтерском учете. Поскольку в рамках бухгалтерского учета никогда не подвергалось

В середине 2010-х годов арбитражная практика однозначно изменилась в пользу налоговых органов и их аргументации.

сомнению, что в положениях о порядке учета составных частей объекта основных средств речь идет об учете именно конструктивно сочлененного объекта, каждая часть которого – уже в силу самого определения такого объекта – не может быть функционально самостоятельной.

Важно, однако, как увидим далее, что практического влияния эти письма на правоприменительную практику не оказали.

### **Единица налогового учета основных средств. Сегодняшняя ситуация**

В 20-ые годы количество судебных споров снизилось. Возможно, налогоплательщики восприняли результаты середины 10-х годов и правильно оценили налоговые риски, а возможно, и налоговые органы ослабили свое внимание к рассматриваемой проблеме, хотя автору приходилось слышать в выступлениях работников ФНС России, что она является едва ли не основной при налоговых проверках крупного бизнеса. Но и в имевших место спорах и разъяснениях ФНС России позиция оставалась неизменной.

Так, в письме ФНС России от 24.09.2020 № СД-4-3/15627 после изложения основных положений письма Минфина России 2011 г. и со ссылкой на судебные акты того же года делался вывод, что поскольку колесные пары конструктивно являются комплектующими (составными частями) железнодорожных вагонов (по ГОСТ 4835-2013), без которых последние не могут быть использованы по своему транспортно-техническому назначению, они не могут быть признаны самостоятельными объектами амортизируемого имущества, поскольку их использование в качестве средств труда невозможно вне конструктивной связи с вагонами.

А в письме от 04.03.2022 № СД-4-3/2662 ФНС России, рассматривая ситуацию, когда налогоплательщик на основании бухгалтерской справки разукрупнил объекты основных средств, выделив из них в качестве новых объектов системы пожаротушения, вентиляции, вертикального транспорта, системы водоснабжения, кондиционирования, освещения и т. п., с новыми различными сроками полезного использования, что повлекло изменение суммы расходов в виде начисленной амортизации при исчислении налога на прибыль, отметила следующее.

Необходимо установить сумму амортизации, которую налогоплательщик вправе был учесть при исчислении налога на прибыль в проверяемый период без учета разукрупнения. При расчете необходимо учитывать подходы, изложенные в письме ФНС России от 24.09.2020 № СД-4-3/15627, о том, что в случае, если амортизируемое имущество конструктивно является комплектующим (составной частью) иной вещи (объекта), без которого последняя не может быть использована по своему назначению, то такое имущество не может учитываться в виде самостоятельного объекта ОС, поскольку его использование в качестве средств труда невозможно вне конструктивной связи с иными объектами.

Примером воплощения налоговыми органами этих установок и поддержки их судами являются Постановления:

- АС Западно-Сибирского округа от 24.02.2021 № А46-8399/2020, от 05.11.2019 № А46-4130/2018 (отказано в передаче дел в СКЭС ВС РФ Определениями ВС РФ соответственно от 31.05.2021 № 304-ЭС21-6815, от 17.02.2020 № 304-ЭС19-28081) (объект спора – оборудование дожимной компрессорной станции),
- АС Дальневосточного округа от 24.11.2021 № Ф03-5303/2021 (объект спора – видеокамеры как части системы видеонаблюдения и охранной сигнализации),
- АС Уральского округа от 12.03.2024 № Ф09-9493/23 (объект спора – распределительные щиты как части трансформаторной подстанции).

При этом в споре о порядке учета отдельного оптического волокна АС Московского округа, напротив, не поддержал доводы налогового органа о том, что волоконно-оптический кабель как самостоятельный объект, не являющийся составной частью волоконно-оптической линии, не может выполнять свое функциональное назначение, а соответственно и оптическое волокно как составляющая часть волоконно-оптического кабеля не может являться самостоятельным инвентарным объектом основных средств (Постановление от 05.04.2023 № А40-110579/2019).

А заключительным на сегодня в этой истории, как и в прошлом десятилетии, стало письмо Минфина России от 15.12.2023 № 03-03-06/1/121550, в котором, как и в письмах 2019, сказано, что в случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования

**Письма Минфина, которые могут восприниматься как возврат к налоговому учету конструктивно сочлененного объекта ОС по правилам бухучета, в действительности, не про такой объект.**

Рискованно определять амортизационную группу конструктивносочлененного объекта ОС по срокам полезного использования его активной и потому наиболее быстро изнашивающейся части.

которых в соответствии с Классификацией существенно отличаются, каждая такая часть в целях исчисления налога на прибыль учитывается как самостоятельный объект основных средств.

При этом, в отличие от писем 2019 года, ни в вопросе, ни, соответственно, в ответе не говорится о конструктивно сочлененном объекте основных средств. Второе отличие состоит в указании на источник данных о существенном отличии сроков полезного использования – это Классификация. Данное уточнение полезное, но полностью все же не уравнивает негативные последствия использования для целей налога на прибыль бухгалтерской терминологии, неизбежно вызывающей у читателя аналогию и с бухгалтерским подходом к учету сложносоставных объектов основных средств.

Не говоря уже о вопросах, возникающих при применении этой терминологии в рамках сугубо налогового учета. Так, разница сроков полезного использования между предыдущей и последующей амортизационными группами формулируется как «до N лет включительно» и «свыше N лет»; сроки в (N x 12) месяцев и ((N x 12) + 1) месяцев с точки зрения длительности вряд ли могут считаться «существенно отличающимися», но, тем не менее, основные средства, имеющие указанные сроки, должны быть включены в разные амортизационные группы, а значит, должны учитывать для целей налога на прибыль отдельно, без всякой оглядки на какую-либо «существенность», качественные критерии которой в НК РФ в целом и в гл. 25, в частности, отсутствуют. Приложите эту логику к «частям одного объекта» и вам сразу станет очевидна ненужность, если не запутывающая вредность ссылок на существенное отличие сроков полезного использования в качестве критерия решения вопроса о порядке налогового учета указанных частей. Даже если речь идет о функционально самостоятельных частях основного средства. Остается надеяться, что рассматриваемое письмо никого не собьет с толку и так же, как и

письма 2019 года, не окажет влияния на поведение налогоплательщиков.

Потому что, по моему мнению, последние высказывания ФНС России показывают, что ее подход к рассматриваемому вопросу не изменился, в судах он продолжает находить поддержку, а значит, отступление от него влечет для организации высокие налоговые риски. Причем проявляются они также при определении амортизационной группы и квалификации воздействия на основное средство как ремонта или модернизации/реконструкции.

### Единица налогового учета основных средств и амортизационная группа

Перед организациями, воспринявшими подход налоговых органов и судов к налоговому учету конструктивно сочлененного объекта как единого целого, встает вопрос, по какой из его составных частей устанавливать срок полезного использования такого объекта: по наиболее активной и потому быстрее изнашиваемой или по самой пассивной и потому медленнее теряющей работоспособность части.

Примерами объектов, при определении амортизационной группы которых возникает указанная дилемма, являются:

- здания или сооружения с установленным в них оборудованием (Постановление ФАС Московского округа от 18.02.2014 № А40-37278/13, объекты спора – станция комплексной очистки воды в комплектно-блочном исполнении, насосные станции над артезианскими скважинами, блок комплектной трансформаторной подстанции (КТП));
- оборудование с его электропитанием (Постановления АС Московского округа от 28.10.2015 № 305-КГ15-7669 Постановление отменено, дело передано на новое рассмотрение), АС Московского округа от 18.07.2017 № А40-129314/2014 (Определением ВС РФ от 03.10.2017 № 305-КГ15-7669 отказано в передаче дела в СКЭС ВС РФ), объект спора – комплект электропоземного оборудования, включающий в себя нефтепогружные насосы и кабели и кабельные линии, используемые для подачи тока в насосы);
- самоходные производственные установки (Постановления АС Московского округа от 08.08.2017 № А40-152333/2016



(Определением ВС РФ от 06.12.2017 № 305-КГ17-17849 отказано в передаче дела в СКЭС ВС РФ), объект спора – передвижная буровая установка, АС Западно-Сибирского округа от 12.04.2018 № А67-4196/2017, объекты спора – установленные на шасси подъемная установка, установка для ремонта и освоения скважин, установка насосная с баком, установка смесительная);

- сложные автоматизированные управленческо-информационные системы (Постановления АС Московского округа от 23.09.2020 № А40-317545/2018, объект спора – АИИС КУЭ, АС Московского округа от 05.04.2023 № А40-110579/2019, объект спора – волоконно-оптические средства связи).

Все эти споры, кроме первого и последнего, закончились победой налоговых органов – отказом включить основные средства в амортизационную группу, соответствующую сроку полезного использования их активной – наиболее быстро изнашиваемой и заменяемой части. И это было неразрывно связано, являлось следствием квалификации конструктивно сочлененного объекта в качестве одного единого «инвентарного» объекта налогового учета. Поскольку при исчерпании срока полезного использования любой относительно быстро изнашиваемой части объект основных средств как таковой после ее замены продолжает успешно эксплуатироваться.

### **Единица налогового учета основных средств. Ремонт или модернизация/реконструкция**

Как известно, налоговое значение квалификации воздействия на основные средства как ремонта или модернизации/реконструкции состоит в разном порядке признания затрат на них: при ремонте затраты (в том числе при отнесении их к прямым) признаются расходами соответствующего отчетного (налогового) периода одновременно, при модернизации/реконструкции затраты признаются в составе расходов постепенно в течение нескольких отчетных (налоговых) периодов через механизм амортизации.

Естественно, налоговые органы заинтересованы во второй квалификации производимых налогоплательщиком воздействий на основные средства. Но парадокс в том, что реализации этой

«заинтересованности» препятствует признание конструктивно сочлененного объекта основных средств одним единым «инвентарным» объектом налогового учета. Ведь при таком подходе совершенно логично замена любой исчерпавшей свой относительно короткий срок полезного использования или вышедшей из строя части будет считаться ремонтом объекта основных средств, который как таковой продолжает после этого успешно эксплуатироваться. В этой ситуации налоговые органы готовы пожертвовать своей основной позицией по вопросу о выборе единицы налогового учета основных средств ради капитализации затрат на то или иное воздействие на основные средства.

Примерами этого являются:

Постановление АС Северо-Западного округа от 16.03.2016 № А05-4469/2015 – суды не согласились с квалификацией налоговым органом работ по монтажу системы вентиляции здания как реконструкцию, поскольку налоговая инспекция рассматривала систему вентиляции как самостоятельный объект, в то время как объектом основных средств является здание со всеми приспособлениями (включая вентиляцию) и принадлежностями.

Постановление АС Волго-Вятского округа от 07.07.2017 № А17-3428/2016 – суды признали неправомерным требование налогового органа списывать через амортизацию стоимость компьютера, установленного вместо вышедшего из строя, указав, что компьютер является неотъемлемой частью системы управления многооперационного обрабатывающего центра, в связи с чем стоимость нового компьютера должна списываться единовременно, как расходы на ремонт указанной системы управления.

Постановление АС Поволжского округа от 05.06.2017 № Ф06-20369/2017 (Определением ВС РФ от 03.10.2017 № 306-КГ17-13488 отказано в передаче дела в СКЭС ВС РФ) – налоговый орган посчитал полную замену фундамента (площадки) под станком-качалкой реконструкцией площадки как самостоятельного объекта основных средств, в качестве которого она должна была учитываться на основании п. 6 ПБУ 6/01, как имеющая существенно разные сроки полезного использования с самой качалкой, вместе с которой площадка образует конструктивно сочлененный объект. Суды эту позицию

Чтобы квалифицировать воздействие на конструктивно сочлененный объект ОС как модернизацию, а не ремонт, налоговики готовы отказаться от учета его как единого целого.

Для целей налога на имущество конструктивно сочлененный объект ОС, имеющих недвижимые и движимые части, налоговые органы считают единым недвижимым объектом.

поддержали, Определением ВС РФ от 03.10.2017 № 306-КГ17-13488 отказано в передаче дела в СКЭС ВС РФ.

### Налог на имущество организаций

Очевидной представляется связь аргументов налоговых органов о неотъемлемости, неразрывном единстве частей конструктивно сочлененного объекта основных средств, используемых для целей налога на прибыль, с аналогичными, а порою и вовсе идентичными доводами, используемыми судами ряда округов для целей налога на имущество, чтобы доказать, что весь конструктивно сочлененный объект, часть которого может быть отнесена к недвижимому имуществу, должен рассматриваться как недвижимое имущество, независимо от возможной квалификации других его, взятых сами по себе частей, в качестве движимого имущества.

Автор не собирается анализировать и оценивать правомерность этих доводов, основанных на положениях ГК РФ, содержащихся в статьях: 133. статья: «Неделимые вещи», 133.1. «Единый недвижимый комплекс», 134. «Сложные вещи», и на несомненно верном, но не имеющем отношения к делу утверждении о технико-технологическом и функционально-производственном (а также локальном – на одном земельном участке и проектно – по одному проекту) единстве и взаимосвязи всех частей конструктивно сочлененного объекта основных средств, присущих ему в силу уже самого определения такого объекта (ad hoc, как сказали бы юристы). Все это уже сделала СКЭС ВС РФ в известных всем Определениях от 12.07.2019 № 307-ЭС19-5241, от 17.05.2021

№ 308-ЭС20-23222, от 28.09.2021 № 308-ЭС21-6663. В этих определениях было указано, что с учетом целевого экономического назначения соответствующих норм НК РФ.

- сами по себе ни нормы ГК РФ, ни факт использования имущества по общему назначению, predetermined технологией производства, не являются достаточными для квалификации, тем более автоматической всех частей конструктивно сочлененного объекта, имеющего в своем составе недвижимую часть, тоже недвижимостью; поэтому
- поэтому объектом квалификации в качестве движимого или недвижимого имущества должен быть не один единый конструктивно сочлененный объект основных средств, а каждая его часть, которая учитывается как самостоятельный объект основных средств по правилам бухгалтерского учета. То есть, до 2022 г. имеющая существенно отличающиеся (от других частей или объекта в целом – было не совсем ясно) сроки полезного использования (п.6 ПБУ 6/01), а с 2022 г. – существенно отличающиеся от объекта в целом сроки полезного использования и стоимость (п.6 ФСБУ 6/2020).

И это акцент на выделении объекта квалификации, в том числе по правилам бухгалтерского учета, четко и однозначно опирается на указание на эти правила в самом определении объекта налогообложения по среднегодовой стоимости в подп.1 п.1 ст. 374 НК РФ: недвижимое имущество, учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета. То есть в самом НК РФ указано, что объект налогообложения формируется на стыке двух законодательств: гражданского – в части решения вопроса о наличии признаков недвижимости и бухгалтерского – в части выделения объекта основных средств. Потому, фиксирует СКЭС, только нормами ГК РФ «самими по себе» задачу определения единицы налогообложения не решить, но и нормы бухучета 7 на это тоже не способны. Значит, оба блока норм должны применяться, как и установлено НК РФ, совместно, но только каждые в рамках своей компетенции и сферы, не «залезая» на чужую территорию, не беря на себя несвойственные своей природе функции.



Остановиться же автор хотел на двух моментах, которые условно можно обозначить как процедурный и содержательный.

### Момент «процедурный»

Речь о неоднообразии арбитражной практики по рассматриваемому вопросу: одни и те же по своей сути, а иногда и по рассматриваемым объектам основных средств споры решаются в одних округах, прежде всего в Московском, преимущественно в пользу налогоплательщиков, а в ряде других округов исключительно (прежде всего в Поволжском округе) или преимущественно в пользу налоговых органов (за один только период 2023 – начало 2024 года – см. например, Постановления:

- с одной стороны, АС Московского округа от 14.02.2023 № А40-110147/2020, от 09.03.2023 № А40-95914/2020 (Определением ВС РФ от 09.06.2023 № 305-ЭС23-9015 отказано в передаче дела в СКЭС ВС РФ), от 20.03.2023 № А40-549/2019, от 05.04.2023 № А40-110579/2019, от 20.06.2023 № А40-151337/2020, от 31.01.2024 № А40-130509/2020, от 21.03.2024 № Ф06-1380/2024, АС Западно-Сибирского округа от 02.02.2023 № А70-20210/2019, АС Центрального округа от 05.03.2024 № А64-7115/2021,
- а с другой – АС Поволжского округа от 02.06.2023 № Ф06-3151/2023, от 14.06.2023 № Ф06-3147/2023 (в обоих случаях определениями ВС РФ от 18.09.2023 соответственно № 306-ЭС23-16674 и № 306-ЭС23-16557 отказано в передаче дел в СКЭС ВС РФ), от 25.07.2023 № Ф06-5366/2023, от 18.10.2023 г. № Ф06-8737/2023, АС Восточно-Сибирского округа от 04.10.2023 № А78-5792/2022, от 05.03.2024 № Ф06-503/2024, АС Центрального округа от 05.06.2023 № А35-5902/2020, АС Дальневосточного округа от 15.03.2024 № Ф03-198/2024 (данное дело примечательно тем, что в нем речь шла об оборудовании лесоперерабатывающего комплекса, то есть о ситуации, очень схожей с той, по которой было принято первое из посвященных рассматриваемому вопросу Определений СКЭС ВС РФ от 12.07.2019 № 307-ЭС19-5241 по делу ЗАО «Лесозавод 25», но которое, как и два других по этому же вопросу Определения СКЭС ВС РФ, даже не было упомянуто судом округа).

При этом, как видим, ни те, ни другие Постановления окружных судов судьи



ВС РФ не передают в СКЭС ВС РФ ради стабильности судебных решений (см. о ней Постановление Конституционного суда РФ от 05.02.2007 № 2-П.). А поскольку при проигрыше налоговая инспекция очень часто не подает кассационную жалобу в ВС РФ, чтобы избежать возможного увеличения отрицательных для налоговых органов отказных определений ВС РФ, а налогоплательщики, напротив, продолжают бороться до конца, подавая при проигрышах кассационные жалобы в ВС РФ, то и получается, что количественно преобладают определения ВС РФ, мирящиеся с позициями, не соответствующими позициям СКЭС ВС РФ.

Указанные выше Определения СКЭС ВС включены в Обзоры судебной практики Верховного суда РФ, утвержденные Президиумом ВС РФ (№ 4 (2019), утвержденный 25.12.2019, № 3 (2021), утвержденный 10.11.2021, № 4 (2021), утвержденный 16.02.2022 соответственно). И это особенно важно, поскольку, как показываем практика, не все судьи признают за определениями СКЭС ВС РФ практикообразующее значение – в некоторых постановлениях эти определения и позиции вообще не упоминаются, как будто их и не было. В то время как не учитывать обзоры Президиума ВС РФ судам уже сложнее в силу упоминания их в п. 3 ст. 170 АПК РФ в качестве одного из возможных (или рекомендуемых) оснований принятия судебного решения. Поэтому включение документа в обзор Президиума ВС РФ поднимает этот документ на более высокий уровень в иерархии судебных актов, как бы придавая ему статус документа уже и самого Президиума ВС РФ.

Таким образом, можно сказать, что из плоскости сугубо правовой

Неоднообразие судебной практики превращает проблему отнесения всего конструктивно сочлененного объекта к недвижимому имуществу из правовой в административную.

При решении вопроса об отнесении конструктивно-сочлененного объекта ОС к недвижимому имуществу суды некоторых округов руководствуются исключительно нормами ГК РФ

рассматриваемая проблема перешла, условно говоря в административно-правовую: как добиться от судов ряда округов следования позиции Президиума ВС РФ. И решать ее должен сам Президиум ВС РФ. Поскольку только он может отменить или изменить судебное постановление по причине нарушения им единообразия в применении и (или) толковании судами норм права (п. 3 ст. 308.8 АПК РФ). Как это сделать в рамках нынешнего АПК, когда:

- нарушение указанного единообразия кассационным судом округа перестало быть основанием для передачи его постановления на пересмотр (ср.: п.8 ст.299 и подп.1 п.1 ст.304 АПК в ред., действовавшей до 03.12.2016, с подп.1 п.7 ст.291.6 редакции, действующей с этой даты),
- а «пересматривающей» инстанцией на практике, фактически является та самая СКЭС ВС РФ, с определениями которой на той же практике можно, как выясняется, не считаться, – не автору советовать. Можно только отметить, что дойти до рассмотрения Президиумом ВС РФ конкретного налогового спора пока что никому за 10 лет не удалось, хотя попытки такие были.

Собственно, об этом же – о необходимости для ВС РФ добиться единообразия позиции арбитражных судов по рассматриваемому вопросу, говорил на налоговом форуме РСПП, состоявшемся 9 февраля 2024 года, Президент РСПП А.Шохин: бизнес беспокоит тема переквалификации ключевых видов технологического оборудования промышленных предприятий в объекты недвижимого имущества. Важно формирование понятного и устойчивого набора критериев по квалификации имущества для целей исчисления налога на имущество, а также подтверждение судебными органами, в том числе на уровне Верховного суда РФ, принципов классификации имущества как движимого и недвижимого на основе сложившейся практики Верховного суда (<https://rspp.ru/eve/News/News/News-Newsalologovom-forume-Nerb-obsudili-NapravleNiya-soversheNstvovaNiya-fiskalNoy-politiki-65c9fb8db0040/>).

### Момент содержательный

Не часто, но все-таки бывает, что суды, итоговая позиция которых, как

представляется, не совпадает с позицией СКЭС ВС РФ, пытаются проанализировать соотношение оснований, на которые опираются обе позиции, и дать методологическое объяснение своему способу якобы сочетания этих оснований, а точнее сказать – своему представлению об их иерархии. Так, АС Поволжского округа, оценивая доводы налогоплательщика о том, что для целей налогообложения в качестве движимого или недвижимого подлежит квалификации отдельный объект основных средств в соответствии с ПБУ и ОКОФ, вне зависимости от его взаимосвязи с иным имуществом, указывает, что:

- положения по ведению бухгалтерского учета, включая коды ОКОФ, должны применяться совместно с положениями гражданского законодательства, а не в отрыве от него и тем более не в противопоставлении;
- положения ПБУ относительно отражения в документации организации имущества в качестве отдельных инвентарных объектов основных средств (специальные нормы) не должны подменять общие нормы гражданского законодательства по определению такого имущества в качестве движимого или недвижимого (Постановления от 28.09.2022 № Ф06-19459/2022 (Определением ВС РФ от 18.01.2023 № 306-ЭС22-26675 отказано в передаче дела в СКЭС ВС РФ), от 05.03.2024 № Ф06-503/2024).

Относительно первого аргумента можно отметить, что призывы использовать некие нормы двух разных отраслей законодательства совместно, не могут избавить от необходимости определить сферу и границы применения каждой группы норм, а также их иерархию в том случае, когда будучи использованными по отдельности, они приводят к прямо противоположным результатам, то есть возникает коллизия правовых норм. И на деле суды Поволжского округа эти сферы, границы и иерархию для себя совершенно четко и однозначно установили: безусловно приоритетными по всем аспектам определения объекта налогообложения в любой конкретной ситуации являются нормы гражданского законодательства, причем (на недопустимость чего прямо указывала СКЭС ВС) именно «сами по себе», нисколько не нуждаясь в правилах бухгалтерского учета конструктивно сочлененных объектов, которые ни на йоту не могут

поколебать, модифицировать выводы, сделанные на основе применения норм ГК РФ. Сложно назвать такой подход совместным использованием норм гражданского законодательства и бухгалтерского учета, при котором первые применяются не в отрыве от вторых, и тем более не противопоставляются им.

Реальная совместность применения норм ГК РФ и ФСБУ 6/2020 (к периодам до 2022 – ПБУ 6/01), основанная на определении в подп. 1 п. 1 ст. 374 НК РФ объекта налогообложения налогом на имущество как принадлежащего одновременно к недвижимым вещам, как они определены в ГК РФ, и к объектам основных средств, формируемым по правилам бухгалтерского учета, видится в следующем. Сначала на основании ст. 130 ГК РФ устанавливается факт прочной связи объекта с землей, а затем на основании ФСБУ (ПБУ) – факт принадлежности/непринадлежности его к конструктивно сочлененным объектам и, наконец, в случае принадлежности решается вопрос о правомерности разделения на учитываемые в качестве самостоятельных инвентарных объектов основных средств недвижимые и движимые части. Тогда как обращение после ст. 130 ГК РФ не к правилам бухгалтерского учета, а к ст. 133 – 135 ГК блокирует, делает ненужным и невозможным «совместное» со ст. 130 ГК РФ применение этих правил. Что, в свою очередь, ведет к нарушению установленного в НК РФ порядка формирования объекта налогообложения налогом на имущество – к невыполнению второго шага, состоящего в определении «объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского

учета». Точнее говоря, к «подмене» на этом шаге указанных в НК РФ правил бухгалтерского учета положениями ст. 133 – 135 ГК РФ, которому ни понятие основных средств, ни способы их идентификации не известны.

Причем подход, воплощенный в Постановлениях АС Поволжского округа, выглядит трудносовместимым с тем, что во втором своем приведенном выше доводе суд сам называет нормы бухгалтерского учета специальными, а нормы гражданского законодательства – общими. Ведь из этого следует, что по вопросам, относящимся к сфере бухгалтерского учета, приоритетными являются положения нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету. Вопрос же о «единице» налогообложения в качестве объекта основных средств, то есть вопрос о том, надо ли в целях налога на имущество разделять конструктивно сочлененный объект на самостоятельные недвижимые и движимые инвентарные объекты основных средств, несомненно, относится к области бухгалтерского учета. Ну, а на приоритетность специальных норм перед общими неоднократно указывал, в том числе при рассмотрении проблем налогообложения, Конституционный суд РФ. Причем никогда не называя практическую реализацию этой приоритетности «подменой» общих норм специальными (постановления от 14.05.2003 № 8-П, от 22.05.2019 № 20-П Определения от 21 октября 2008 г. № 673-О-О, от 17.02.2015 № 262-О, от 14.12.2021 № 2649-О и др.). И не надо пытаться общими нормами ГК РФ решить несвойственные их природе специальные задачи бухгалтерского учета!

Отнесении конструктивно сочлененного объекта ОС к недвижимому имуществу должно осуществляться, в том числе исходя из правил его бухгалтерского учета.

Скидка **25%** до конца августа  
на базовый комплект  
для самостоятельной подготовки  
к аттестации



<https://www.ipbr.org/developments/cases/>

Н.С. Павлова, эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению

## Обеспечительные меры: все доводы, которые прозвучат в суде, будут проверены

Рассмотрим спор компании и налоговой инспекции. Компания считала, что обеспечительные меры по отношению к ней не нужны, поэтому пыталась оспорить действия проверяющих в суде. Все доводы, которые она приводила в свою защиту, судьи проверили. Чем закончился спор – читайте в статье.

Обеспечительные меры направлены на оперативную защиту интересов бюджета с целью предотвращения возможного недобросовестного поведения налогоплательщика после вынесения решения по итогам налоговой проверки, вследствие которого по истечении определенного периода времени, отведенного на процедуру принудительного взыскания налогов во внесудебном порядке, может возникнуть затруднительность либо невозможность исполнения принятого решения налогового органа по причине отчуждения (иного вывода) налогоплательщиком своих активов.

**Суть спора.** Инспекторы провели выездную проверку в отношении деятельности компании в период с 29.12.2021 по 08.07.2022. По итогам контрольных мероприятий пришли к выводу, что компания нарушала законодательство. Сумма доначислений составила 28 563 323,00 руб. Компанию привлекли к ответственности.

Чтобы решение по результатам проверки было исполнено, проверяющие посчитали необходимым принять обеспечительные меры:

- запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества без согласия налоговой инспекции;
- приостановление операций по счетам компании.

Компания подала жалобу в налоговое управление, а затем обратилась в суд. Она требует, чтобы обеспечительные меры убрали.

**Мнение компании.** Компания утверждает, что не выводила имущество. Она лишь продала автомобиль. Причем реализация прошла 28.12.2021, то есть до проведения проверки. Компания уверяет, что дата регистрации транспортного средства за новым собственником (21.01.2023) не имеет правового значения и не может быть доказательством вывода основных средств.

Компания указывает, что не могла заранее предвидеть, что к ней придут с проверкой. Она ссылается на отсутствие доказательств, что в отношении нее проводились предпроверочные мероприятия.

**Решение судей.** Обеспечительные меры направлены на оперативную защиту интересов бюджета с целью предотвращения возможного недобросовестного поведения налогоплательщика после вынесения

решения по итогам налоговой проверки, вследствие которого по истечении определенного периода времени, отведенного на процедуру принудительного взыскания налогов во внесудебном порядке, может возникнуть затруднительность либо невозможность исполнения принятого решения налогового органа по причине отчуждения (иного вывода) налогоплательщиком своих активов.

Целью принятия обеспечительных мер является сохранение существующего имущественного состояния налогоплательщика с целью последующей возможности удовлетворения интересов бюджета за счет активов налогоплательщика, на которые эти меры накладываются.

В рассматриваемой ситуации основаниями для принятия обеспечительных мер стали факты, свидетельствующие об умышленном создании компанией схемы ухода от налогообложения. В частности, вывод активов, ухудшение финансово-хозяйственной деятельности.

Довод компании об отчуждении транспортного средства до начала выездной налоговой проверки отклонен. Так, согласно данным ГИБДД спорный автомобиль был у компании с 20.03.2018 по 22.03.2019 в лизинге, а затем до 21.01.2022 – в собственности. Снятие с учета (изменение собственника) прошло 21.01.2022. При этом решение о проведении выездной налоговой проверки принято 29.12.2021, то есть до снятия транспортного средства с учета.

На дату принятия решения от 12.04.2023 у компании не было иного имущества (транспортные средства, недвижимость, земельные участки). Такой вывод подтверждается уполномоченными органами.

По данным налоговой отчетности, в 2021 году финансово-хозяйственная

деятельность компании ухудшилась по сравнению с 2019, 2020 г.г. По состоянию на 17.02.2023 сумма остатков денежных средств на счетах составила 461,9 тыс. руб., что недостаточно для уплаты тех сумм, что были доначислены. К тому же и доначисления являются для компании значительными (28 563 323 руб.).

Довод компании о том, что приостановление операций по счетам в банке не позволяют исполнить обязательства перед работниками по выплате заработной платы, компании не помог. Судьи его отклонили. Приостановление операций по расчетным счетам не может препятствовать выплате заработной платы работникам.

Довод компании о невозможности расчёта с контрагентами также не убедил судей в ее правоте. Ведь предпринимательская деятельность носит рискованный характер. Основание – п. 1 ст. 2 Гражданского кодекса РФ.

Первая инстанция и апелляция на стороне проверяющих. Инспекторы приняли обеспечительные меры на законном основании. Непринятие обеспечительных мер в рассматриваемой ситуации действительно может повлечь невозможность взыскания доначислений (Постановление Седьмого Арбитражного апелляционного суда от 08.02.2024 по делу № А45-21736/2023). 

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

## Вправе ли налогоплательщик оценивать обоснованность истребования у него документов?

Рассмотрим спор компании и налоговой инспекции. Компания считала, что не обязана предоставлять проверяющим аналитическую информацию: оборотно-сальдовую ведомость и карточки по счетам. Что сказали по этому поводу судьи – читайте в статье.

**Суть спора.** Налоговые инспекторы запросили у компании:

- общую оборотно-сальдовую ведомость по всем счетам за 2022 год;
- карточки по счетам: 01,02,08,10,19,20,40,41,43,60,61,62,68,76,90 за 2022 год;
- карточки по счетам: 01,02,08,10,19,20,40,41,43,60,61,62,68,76,90 за период с 01.07.2022 по 30.09.2022;
- карточки по счетам: 01,02,08,10,19,20,40,41,43,60,61,62,68,76,90 за период с 01.10.2022 по 31.12.2022.

Основание – ст. 93 Налогового кодекса РФ. Компания получила требование 03.03.2023, однако исполнять его не стала. В связи с этим налоговые инспекторы привлекли компанию к ответственности согласно пункту 1 статьи 126 Налогового кодекса РФ. Штраф составил 5 600 руб.

Компания посчитала, что проверяющие действовали незаконно. Поэтому написала жалобу в налоговое управление, а затем подала на проверяющих в суд.

**Решение судей.** Налоговые инспекторы, которые проводят налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица документы, необходимые для проверки. Основание – п. 1 ст. 93 Налогового кодекса РФ. При этом проверяющие могут запрашивать у налогоплательщиков и налоговых агентов:

- документы по формам и/или форматам, утвержденным государственными органами и органами местного самоуправления, которые являются основанием для расчета и уплаты (удержания и перечисления) налогов;
- документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов.

Основание – подп. 1 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса РФ.

При проведении камеральной проверки права инспекторов ограничены. Так, в ходе камеральной проверки у них нет возможности истребовать у

При проведении камеральной проверки права инспекторов ограничены.



Если в ходе камеральной проверки инспекторы находят ошибки в декларации и/или противоречия, то в таком случае налогоплательщик может получить требование представить необходимые пояснения или внести соответствующие исправления.

налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если иное не установлено статьей 88 Налогового кодекса РФ или если подача таких документов вместе с налоговой декларацией не предусмотрена НК РФ. Основание – п. 7 ст. 88 Налогового кодекса РФ.

В то же время действует пункт 8.1 статьи 88 Налогового кодекса РФ. Согласно указанной норме при определенных обстоятельствах проверяющие вправе истребовать у налогоплательщика счета-фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к проверяемым операциям. В частности, такое возможно, если обнаружены нестыковки в данных и когда эти нестыковки указывают на занижение НДС к уплате, либо о завышении НДС к вычету. Например:

- противоречия между сведениями об операциях в декларации по НДС;
- несоответствия сведений об операциях в декларации по НДС тем данным, что содержатся в декларации другого налогоплательщика.

Если в ходе камеральной проверки инспекторы находят ошибки в декларации и/или противоречия, то в таком случае налогоплательщик может получить требование представить необходимые пояснения или внести соответствующие исправления. Основание – п. 3 ст. 88 Налогового кодекса РФ.

Отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленный срок – налоговое правонарушение. За него предусмотрена ответственность согласно статье 126 Налогового кодекса РФ. Основание – п. 4 ст. 93 Налогового кодекса РФ. Штраф составляет 200 руб.

за каждый непредставленный документ (п. 1 ст. 126 НК РФ).

Как пояснили судьи, положения статьи 93 Налогового кодекса РФ не содержат конкретного и исчерпывающего перечня документов, содержащих информацию, касающуюся деятельности проверяемого налогоплательщика. К таким документам относится любой документ, содержащий информацию, необходимую для проведения проверки. При этом налогоплательщик не вправе оценивать обоснованно у него запросили те или иные документы или нет. Это определяется исключительно усмотрением проверяющих (Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 13.10.2021 № 09АП-56915/2021 по делу № А40-97438/2021).

### На заметку!

Налоговые инспекторы вправе запрашивать информацию, соответствующую профилю возложенных на них задач, а налогоплательщик, в свою очередь, не вправе оценивать целесообразность требования налоговым органом у него документов (Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 16.10.2020 № Ф09-5682/20 по делу № А50-648/2020).

Первая инстанция и апелляция на стороне проверяющих. Требование налоговой инспекции законно. Компания должна была представить запрашиваемые сведения, а поскольку она этого не сделала, то ей полагается штраф согласно статье 126 Налогового кодекса РФ (Постановление Десятого Арбитражного апелляционного суда от 15.02.2024 № 10АП-638/2024 по делу № А41-86721/2023). ☑



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

## Выемка документов и предметов: обзор судебной практики

В статье рассмотрим несколько судебных дел по вопросам проведения выемки проверяющими из налоговой инспекции. Обзор поможет заранее оценить риски.

**Налоговый кодекс РФ не обязывает ИФНС указывать все возможные основания и источники для проведения выемки**

*Суть спора.* В ходе выездной проверки инспекторы провели осмотр документов, помещения и территорий, а также изъяли необходимое для налогового контроля. По мнению компании, действия проверяющих незаконны. Во-первых, у налоговой инспекции нет оснований для выемки. Во-вторых, одни и те же понятия участвовали в один и тот же день в двух выемках сразу. В-третьих, изъятие документов нарушило интересы компании в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

*Решение судей.* Довод об отсутствии мотивировки в постановлении о производстве выемки судьи отклонили. Причина – он не основан на нормах действующего законодательства. В постановлении изложены основные факты (обстоятельства и основания), которые привели к необходимости изъять нужное для контроля.

Налоговый кодекс РФ не обязывает проверяющих в качестве обоснования проведения выемки перечислять в постановлении все возможные основания и источники, явившиеся поводом для предположений о возможном сокрытии документов или их изменении, уничтожении или замены.

Проверяющие изымали документы в двух компаниях в один день, но в разное время. Поэтому такое обстоятельство не препятствует одним и тем же лицам участвовать при производстве выемки документов и предметов в двух организациях сразу.

Компания не пояснила, к каким негативным последствиям привели действия проверяющих, а также каким образом такие действия нарушили ее права и законные интересы. Выемка законна. Все три судебных инстанции на стороне проверяющих.

*Реквизиты судебного дела.* Постановление Арбитражного суда Московского округа от 13.03.2023 № Ф05-36276/2022 по делу № А40-80411/2022.

### На заметку!

Согласно правовой позиции, изложенной в Определении Верховного Суда РФ от 17.04.2020 № 306-ЭС20-3991 по делу № А06-1454/2019, у налоговой инспекции могут быть причины для проведения выемки с целью эффективности налогового контроля. При необходимости не исключается также возможность применения принципа внезапности.

Цель выемки документов и предметов – эффективный налоговый контроль.

**Бездействие компании – достаточное основание для проведения выемки**

*Суть спора.* В ходе выездной проверки налоговые инспекторы изъяли часть документов у проверяемой компании и третьих лиц. По мнению компании, проверяющие не обосновали необходимость проведения выемки. Они не пронумеровали изъятые документы, не составили опись полученного. В связи с этим компания считает действия проверяющих незаконными и требует вернуть все изъятые.

*Решение судей.* Проверяющие вызвали представителей компании в налоговую инспекцию, направив соответствующее уведомление. Цель – получение пояснений по поводу деятельности компании и сделок со спорными контрагентами. В назначенный день представители компании без объяснения причин в налоговую инспекцию не явились.

Инспекторы позвонили по номеру телефона, который был указан в декларациях в качестве контактного. Однако секретарь компании не соединила проверяющих с нужными сотрудниками. Передавать сведения о необходимости перезвонить проверяющим отказалась. С начала проверки и до даты проведения выемки представители не выходили на

Перечень документов и предметов, которые могут быть изъяты в ходе проведения выемки, является открытым при условии, что эти документы и предметы относятся к предмету проводимой выездной налоговой проверки.

связь с налоговыми инспекторами. Тем самым они не обеспечили возможность проверяющих посмотреть оригиналы документов.

При таких обстоятельствах судьи согласились с позицией проверяющих: бездействие компании – достаточное основание полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены. Учитывая неэффективность мероприятий по истребованию копий документов у проверяемого налогоплательщика, проведение выемки оригиналов документов и прочих предметов, которые могут подтверждать (либо опровергать) факт совершения компанией налоговых правонарушений, является необходимым.

Судьи напомнили: перечень документов и предметов, которые могут быть изъяты в ходе проведения выемки, является открытым при условии, что эти документы и предметы относятся к предмету проводимой выездной налоговой проверки.

В рассматриваемой ситуации все изъятые документы и предметы содержат сведения, которые имеют прямое отношение к предмету налоговой проверки, и подлежат изъятию (выемке) в соответствии с положениями статьи 94 Налогового кодекса РФ. Все документы и предметы, изъятые у компании, осмотрены, пронумерованы и подробно описаны в протоколах осмотра.

Вскрытие коробок с изъятыми документами проводилось в здании ИФНС исключительно в присутствии представителей проверяемого лица. С момента изъятия и до начала проведения осмотра картонные коробки не открывали. Пломбы не повреждены. Следы вскрытия и постороннего вмешательства не обнаружены. Об этом есть отметки в протоколах осмотра.

Таким образом, все изъятые документы фактически пронумерованы, прошнурованы и скреплены подписью представителя компании, а их перечень внесен в подробную опись, которая содержится в протоколах осмотра. Действия проверяющих являются обоснованными и правомерными. Первая инстанция, апелляция и кассация на стороне проверяющих.

Реквизиты судебного дела. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 24.07.2023 № Ф05-16051/2023 по делу № А40-146854/2022.

**Решение о выемке принимается вне зависимости от предоставления документов проверяемым лицом. Налоговый кодекс РФ содержит специальные основания для проведения выемки**

Суть спора. В ходе выездной проверки компании было выставлено требование о предоставлении документов. Документы отправлены проверяющим частично. В рамках дополнительных мероприятий налогового контроля инспекторы провели выемку документов. В частности, изъяли системный блок. При изучении содержимого, хранящегося на жёстком диске, были обнаружены документы, на которые компания ссылается в возражениях на акт налоговой проверки. Документы свидетельствуют о подготовке различных вариантов/сценариев ведения финансово-хозяйственной деятельности компании, не соответствующих действительности, что также подтверждается показаниями свидетелей. Дата создания файлов указывает на формирование таких документов в момент подготовки возражений к акту налоговой проверки. Компания считает, что инспекторы нарушили процедуру проведения выемки.

Решение судей. Выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления (п. 1 ст. 94 НК РФ). В случаях, если для проведения мероприятий налогового контроля недостаточно копий документов проверяемого лица и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинники документов (п. 8 ст. 94 НК РФ). Право изымать документы, необходимые для налогового контроля, возникает у проверяющих также в случае, когда на запрос документов проверяемое лицо отвечает



отказом или не предоставляет документы в установленный срок. Основание – п. 4 ст. 93 Налогового кодекса РФ.

Учитывая положения статей 89 и 94 Налогового кодекса РФ, решение о проведении выемки может приниматься вне зависимости от представления или непредставления налогоплательщиком документов по требованию, а также вне зависимости от истребования документов, поскольку принятие такого решения обусловлено наличием оснований для проведения выемки: необходимости получения оригиналов документов для проведения экспертизы либо угроза уничтожения или сокрытия документов (Определение Верховного Суда РФ от 02.07.2021 № 305-ЭС21-10647 по делу № А40-313524/2019).

*Реквизиты судебного дела.* Постановление Девятого Арбитражного апелляционного суда от 14.12.2023 № 09АП-76111/2023 по делу № А40-107159/2023

#### **Выемка у компании законна, если есть связь с проверяемым лицом**

*Суть спора.* Инспекторы назначили выездную проверку в отношении налогоплательщика – организации. При этом у проверяющих были сведения о наличии связи проверяемого налогоплательщика и другой компании. В частности, наблюдалось пересечение по генеральному директору и учредителю, наличие родственных связей между учредителями и руководителем обществ, совпадение IP-адреса при сдаче налоговой отчетности, общие сотрудники и покупатели, нахождение по одному адресу. В ходе выездной проверки инспекторы решили изъять документы, необходимые для контроля.

Компания посчитала, что действия проверяющих незаконны. Налоговые инспекторы не доказали обоснованность проведения осмотра и выемки. Документы изъяти не у проверяемого лица. По мнению компании, между полученным и налоговой проверкой нет связи.

*Решение судей.* Первая инстанция на стороне компании. Апелляция и кассация поддерживают налоговую инспекцию.

При наличии у должностных лиц, проводящих выездную проверку, оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, возможна выемка таких документов в порядке, предусмотренном статьей 94 Налогового кодекса РФ. При этом глава 14 Налогового кодекса

РФ не обязывает изымать документы и предметы только лишь по месту регистрации налогоплательщика, который указан в его учредительных документах.

Судьи убеждены, что совокупность обстоятельств указывает на наличие связи проверяемого налогоплательщика и компании. У проверяющих были основания считать, что документы, важные для налогового контроля, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены. В связи с этим у проверяющих были законные основания провести мероприятия налогового контроля не только на территории проверяемого лица, но и на территории другого лица – компании.

Судьи не обнаружили нарушений процедуры проведения мероприятий налогового контроля, которые могли бы повлечь признания действий проверяющих незаконными.

Само по себе проведение выемки у другой компании, нежели проверяемый налогоплательщик, не является основанием, чтобы признать права такой компании нарушенными, как и отсутствие заблаговременного предупреждения о действиях проверяющих.

*Реквизиты судебного дела.* Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21.06.2023 № Ф05-11426/2022 по делу № А40-117986/2021

#### **Выемку могут провести во всем здании, если есть связь с проверяемым лицом**

*Суть спора.* Инспекторы провели выемку документов и предметов в присутствии представителей компании и понятых. Факт нахождения документов налогоплательщика по адресу, где изымали документы и предметы, он не отрицал. Однако посчитал, что действия проверяющих незаконны.

*Решение судей.* Тот факт, что компания располагается на первом этаже здания, а проверяющие изъяти информационные носители на другом этаже того же здания, не свидетельствует о нарушениях при проведении выемки. Ведь в постановлении о выемке указан адрес ее проведения без уточнения конкретного помещения в здании.

По мнению судей, информация, полученная в ходе выемки, касается деятельности проверяемого налогоплательщика. Само по себе проведение выемки у иного лица, чем проверяемый налогоплательщик, не служит основанием считать права этого лица нарушенными, поскольку статья 94 «Выемка документов

Документы могут изъять для проведения экспертизы.

Глава 14 Налогового кодекса РФ не обязывает изымать документы и предметы только лишь по месту регистрации налогоплательщика, который указан в его учредительных документах.

и предметов» Налогового кодекса РФ, направленная на обеспечение осуществления налоговыми органами контроля за исполнением налоговых обязательств, не отменяет действие прав и гарантий, предоставленных налогоплательщикам (их контрагентам) в рамках проведения мероприятий налогового контроля.

*Реквизиты судебного дела.* Решение Арбитражного суда г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 05.10.2023 по делу № А56-4640/2023.

**Отсутствие отдельно составленного процессуального документа – постановления о проведении осмотра – для ознакомления со сведениями, полученными в ходе выемки, не свидетельствует о незаконности решения налоговой инспекции**

*Суть спора.* В ходе выемки инспекторы изъяли в офисе компании оригиналы документов по взаимоотношениям с контрагентом. В частности, договоры, счета-фактуры, транспортные накладные, универсальные передаточные документы, электронную почтовую переписку.

По данным переписки установлена подконтрольность спорного контрагента и компании, а также согласованность их действий в целях получения незаконной налоговой выгоды – вычетов НДС – по фиктивным сделкам.

При исследовании программного продукта «1С:Предприятие», изъятого в рамках проведения выемки, установлены искажения в бухгалтерском учете компании. Компания не согласна с обвинениями. Она считает, что доказательства налоговой инспекции нарушают ее права.

*Решение судей.* В рамках выемки инспекторы скопировали информацию с компьютеров рабочих мест и генерального директора проверяемой компании. Данные записали на флеш-накопитель. При этом вся информация с рабочего компьютера генерального директора была в полном объеме продублирована на его ноутбук в присутствии понятых и всех других лиц, участвующих в ходе выемки. Это подтверждает подпись генерального директора в протоколе. Каких-либо замечаний от лиц, участвующих в проведении выемки, нет.

Мероприятия налогового контроля проведены инспекторами в соответствии с положениями Налогового кодекса РФ. Постановление принято и составлено в соответствии с положениями законодательства о налогах и сборах, поэтому не

нарушает права и законные интересы компании. Доказательств обратного нет.

В присутствии представителей компании инспекторы просмотрели информацию, полученную при выемке, а именно – почтовую переписку, о чем составлен протокол осмотра.

Отсутствие отдельно составленного процессуального документа в виде постановления о проведении осмотра для изучения сведений, хранящихся на флеш-накопителе (75 папок, 2611 файлов), не свидетельствует о незаконности решения налоговой инспекции.

Процедура и порядок производства выемки документов и предметов, установленные статьями 89 и 94 Налогового кодекса РФ, не нарушены сотрудниками налоговой инспекции. Результаты выемки оформлены протоколом. Действия проверяющих соответствуют законодательству. Судьи первой инстанции и апелляции на стороне ИФНС.

*Реквизиты судебного дела.* Постановление Девятого Арбитражного апелляционного суда от 24.08.2023 № 09АП-44677/2023 по делу № А40-28925/23

**На заметку!**

Учитывайте: когда разрешают скопировать изъятые, то отказываться не стоит. Например, в ходе судебных разбирательств по делу № А40-135802/23 компания указала, что не могла представить документы по требованию налоговой инспекции, потому что ранее документы забрали сотрудники правоохранительных органов в ходе выемки. Судьи апелляции отклонили такой довод. Во-первых, документы по взаимоотношениям компании и спорного контрагента, которые были необходимы для налогового контроля, сотрудниками правоохранительных органов, как оказалось, не изымались. Во-вторых, генеральному директору предоставили возможность скопировать изъятые документы. Однако из-за большого объема бланки были отсканированы выборочно. Таким образом, у компании была возможность скопировать даже те документы, что были изъяты при обыске, и, соответственно, предоставить их по месту требования, в том числе в налоговую инспекцию. Но компания не воспользовалась этим правом (Постановление Девятого Арбитражного апелляционного суда от 24.10.2023 № 09АП-64217/2023 по делу № А40-135802/23).

**Если компания не приходит в налоговую инспекцию за изъятым в ходе выемки, то это подтверждает отсутствие у нее заинтересованности в возврате документов**

*Суть спора.* Инспекторы провели комплексную выездную проверку организации.

В связи с наличием оснований полагать, что документы, касающиеся ее финансово-хозяйственной деятельности находятся по другому адресу, проверяющие на основании статьи 94 Налогового кодекса РФ вынесли постановление о производстве выемки документов и предметов по адресу, где фактически находятся документы. Выемку провели. При изъятии документов присутствовали понятые, сотрудники МВД, специалист, адвокат, юрист организации.

В ходе проведения выемки инспекторы обнаружили рабочие места работников не только проверяемой организации, но и другой компании. Как оказалось, взаимозависимой. При этом проверяющие обратили внимание, что какого-либо видимого разделения рабочих областей одного юридического лица от другого нет. То есть рабочие помещения, используемые двумя организациями, не были изолированы друг от друга и использовались совместно в коммерческих (деловых) целях для извлечения дохода. Проверяющие изъяли документы также и у взаимозависимой компании. Взаимозависимая компания посчитала такие действия незаконными, поэтому обратилась в суд.

**Решение судей.** В соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 31 и пункта 14 статьи 89 Налогового кодекса РФ при наличии у должностных лиц, осуществляющих выездную налоговую проверку, достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов в порядке, предусмотренном статьей 94 Налогового кодекса РФ.

При этом определение достаточности оснований для принятия постановления о производстве конкретных мероприятий налогового контроля согласно положениям статей 31, 82, 89, 93 Налогового кодекса РФ является прерогативой налоговых инспекций, исходя из круга предоставленных им полномочий по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах налогоплательщиками.

По мнению судей, в рассматриваемой ситуации все требования, установленные действующим законодательством о налогах и сборах, при производстве выемки были соблюдены. Законодательство не содержит положений, предписывающих производство выемки документов и предметов исключительно по месту регистрации налогоплательщика, которое указано в учредительных документах.

Например, правовая позиция, изложенная в постановлении Арбитражного суда Московского округа от 28.02.2019 № Ф05-740/2019 по делу № А40-17635/2018, оставленном без изменения Определением Верховного Суда Российской Федерации от 13.06.2019, указывает на наличие у налоговой инспекции права на проведение выемки документов у контрагента проверяемой организации в случае наличия достаточных сведений о взаимозависимости таких налогоплательщиков.

По мнению судей, все предметы и документы, изъятые в ходе выемки, касаются финансово-хозяйственной деятельности проверяемой организации и взаимозависимой с ней группы юридических лиц, в которую входит, в том числе компания.

Инспекторы проинформировали компанию о том, в каком порядке она сможет забрать изъятый флэш-накопитель с ЭЦП, направив ей заказное письмо. Скан-образ письма также был отправлен на адрес электронной почты, указанный в жалобе компании. В письме проверяющие указали номер телефона, чтобы компания могла согласовать дату и время своего визита в налоговую инспекцию. Компания, в свою очередь, также проинформировала инспекцию – сообщила о готовности забрать свое имущество. Однако в назначенную дату представители компании не явились в налоговую инспекцию. Ходатайств о дополнительном переносе даты и времени возврата флэш-накопителя с ЭЦП не было.

Судьи считают, что такое обстоятельство свидетельствует об отсутствии у компании реальной заинтересованности в возврате изъятых в ходе выемки и направленности обращения в суд на изъятие доказательств из материалов выездной налоговой проверки в отношении взаимозависимой организации.

Судьи пришли к выводу, что действия проверяющих законны. Первая инстанция и апелляция на стороне проверяющих.

**Реквизиты судебного дела.** Постановление Девятого Арбитражного апелляционного суда от 01.11.2023 № 09АП-67097/2023 по делу № А40-106079/2023. 

### На заметку!

Учитывайте, что Налоговый кодекс РФ не регулирует порядок возврата подлинников документов, изъятых в ходе выемки (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 23.03.2023 № Ф05-3859/2023 по делу № А40-152353/2022).

Налоговые инспекторы вправе изымать документы у контрагента проверяемой организации в случае наличия достаточных сведений о взаимозависимости таких налогоплательщиков.

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

## Можно ли оспорить доверенность представителя налоговой службы в Арбитражном суде?

В статье рассмотрим судебное дело, в котором компания пыталась доказать, что доверенность представителя налоговой инспекции недействительна. В качестве обоснования компания ссылалась на неуполномоченное лицо, которое выдало такую доверенность. Чем закончился спор – читайте в статье.

Доверенность, выданная представителю налогового органа, является процессуальной, поскольку предоставляет ему полномочия на участие в рассмотрении дела в судебной инстанции.

Процессуальная доверенность сама по себе не порождает для компании каких-либо правовых или юридически значимых последствий, препятствующих осуществлению ею предпринимательской и иной экономической деятельности, а также изменяющих или нарушающих ее права и законные интересы, и поэтому не подлежит оспариванию в порядке главы 24 Арбитражного процессуального кодекса РФ.

**Суть спора.** Компания посчитала, что старший государственный налоговый инспектор юридического отдела Межрайонной ИФНС не может представлять интересы ФНС России. Ведь полномочия такому сотруднику предоставило не должностное лицо ФНС, а начальник Межрайонной ИФНС. В связи с этим компания обратилась в суд, чтобы признать доверенность представителя налоговой службы недействительной.

Требование признать доверенность незаконной последовало в связи с рассмотрением Арбитражным судом заявления компании к Межрайонной инспекции, Управлению ФНС России, ФНС России о признании недействительным решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и признании недействительным решения УФНС по Свердловской области по жалобе.

**Мнение компании.** Межрайонная инспекция не вправе представлять интересы ФНС России в налоговых спорах в судебных инстанциях. Доверенность налогового инспектора МИФНС является недействительной. Выдача такой доверенности – ничтожная сделка.

Компания убеждена, что участие представителя налоговой инспекции на основании спорной доверенности (заверенной неуполномоченным лицом) нарушает ее права.

**Решение судей.** Доверенность, выданная представителю налогового органа, является процессуальной, поскольку предоставляет ему полномочия на участие в рассмотрении дела в судебной инстанции. Такая доверенность не сопряжена с выставлением предписаний и распоряжений, влекущих за собой юридические последствия. Доверенность имеет

констатирующий характер, а не властный, обязывающий характер.

Таким образом, спорная доверенность сама по себе не может влечь нарушения прав и законных интересов и/или создавать какие-либо препятствия для их осуществления.

Компания, в свою очередь, не является лицом, которое выдало оспариваемую доверенность. То есть в рассматриваемом случае ее требования не являются самостоятельными, а фактически являются доводами в рамках другого спора.

Выдача спорной доверенности создала права и обязанности только у двух субъектов правоотношений: представляемого и представителя. А потому не может нарушать права и интересы третьего лица (компании), охраняемые законом. Судьи убеждены: сам по себе факт выдачи доверенности не влечет для третьего лица никаких последствий, поскольку в результате выдачи такого документа какого-либо изменения и/или прекращения прав третьего лица не происходит.

Судьи пояснили: раз иск об оспаривании процессуальной доверенности на представление интересов стороны в судебном разбирательстве направлен не на защиту субъективного материального права, а на оспаривание процессуальных полномочий представителя другой стороны по другому делу, то проверка таких полномочий возможна лишь по нормам процессуального законодательства, а не по нормам гражданского законодательства о недействительности сделок.

В соответствии с правовой позицией, изложенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 21.04.2009 № 17064/08, с учетом процессуального характера отношений, возникающих в этом случае, и влияния результатов рассмотрения

вопроса о действительности полномочий представителя на решение суда по существу спора оспаривание доверенности должно производиться с использованием механизмов, предусмотренных процессуальным законодательством (посредством оспаривания судебного акта в установленном порядке либо (при наличии оснований) посредством пересмотра решения по вновь открывшимся обстоятельствам).

Учитывая изложенное, процессуальная доверенность сама по себе не порождает для компании каких-либо правовых или юридически значимых последствий, препятствующих осуществлению ею предпринимательской и иной экономической деятельности, а также изменяющих или нарушающих ее права и законные интересы, и поэтому не подлежит оспариванию в порядке главы 24 Арбитражного процессуального кодекса РФ.

Первая инстанция и апелляция пришли к единому выводу: заявление о признании недействительной процессуальной доверенности не может быть предметом рассмотрения Арбитражным судом. Нет правовых оснований, чтобы признать позицию компании законной. Действия проверяющих правомерны (Постановление Семнадцатого Арбитражного апелляционного суда от 13.03.2024 № 17АП-2053/2024-АК по делу № А60-3182/2024).

### Что учитывали судьи при вынесении решения

Заинтересованное лицо вправе обратиться в Арбитражный суд за защитой своих нарушенных или оспариваемых прав и законных интересов в порядке, установленном Арбитражным процессуальным кодексом РФ (ч. 1 ст. 4 АПК РФ). Арбитражный суд откажет в принятии искового заявления, если исковое заявление, не подлежат рассмотрению и разрешению в Арбитражном суде (п. 1 ч. 1 ст. 127.1 АПК РФ). Арбитражный суд рассматривает дела по экономическим спорам и другие дела, связанные с осуществлением предпринимательской и иной экономической деятельности (ч. 1 ст. 27 АПК РФ).

Арбитражные суды разрешают экономические споры и рассматривают иные дела с участием организаций, являющихся юридическими лицами, граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица и имеющих статус

ИП, приобретенный в установленном законом порядке, а в случаях, предусмотренных Арбитражным процессуальным кодексом РФ и иными федеральными законами, с участием Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц, образований, не имеющих статуса юридического лица, и граждан, не имеющих статуса ИП (ч. 2 ст. 27 АПК РФ).

Граждане, организации и иные лица вправе обратиться в Арбитражный суд с заявлением о признании недействительными ненормативных правовых актов органов, осуществляющих публичные полномочия, должностных лиц, если полагают, что оспариваемый ненормативный правовой акт не соответствует закону или иному нормативному правовому акту и нарушает их права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, незаконно возлагает на них какие-либо обязанности, создает иные препятствия для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности (ч. 1 ст. 198 АПК РФ).

Таким образом, под правовым актом индивидуального характера (ненормативным правовым актом), подлежащим оспариванию в Арбитражном суде, понимается акт, устанавливающий, изменяющий или отменяющий права и обязанности конкретных лиц в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Для отнесения акта к ненормативному правовому акту или решению, последние должны носить властно-распорядительный характер, породить правовые последствия для граждан и/или организаций в сфере административных и иных публичных правоотношений. Обязательность исполнения властного предписания – один из главных квалифицирующих признаков решения органа публичной власти. 🟡

Арбитражный суд рассматривает дела по экономическим спорам и другие дела, связанные с осуществлением предпринимательской и иной экономической деятельности.

Под правовым актом индивидуального характера (ненормативным правовым актом), подлежащим оспариванию в арбитражном суде, понимается акт, устанавливающий, изменяющий или отменяющий права и обязанности конкретных лиц в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.



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

## Нужно ли платить транспортный налог, если есть в собственности вертолет?

Рассмотрим спор компании и налоговой инспекции. Компания настаивала, что вертолеты, которыми она владеет на праве собственности, не нужно облагать транспортным налогом. Поэтому долга перед бюджетом нет. Также компания считала, что в расчете проверяющих есть ошибка. Так это или нет – разобрались судьи. Подробности читайте в статье.

**Суть спора.** В 2020 году компания имела в собственности 8 вертолетов. В связи с этим налоговые инспекторы рассчитали ей транспортный налог и проинформировали ее об этом. По расчетам проверяющих, компания должна заплатить в бюджет 84 000 руб.

Компания не погасила обязательство по транспортному налогу в срок. Поэтому проверяющие напомнили ей про долг, направив требование, где к задолженности прибавились еще и пени в размере 8542 руб. 40 коп. Компания подала жалобу в налоговое управление, а затем направилась в суд.

**Мнение компании.** Компания убеждена, что плательщиком транспортного налога в отношении воздушного судна является лицо, на которое воздушное судно зарегистрировано в Государственном реестре гражданских воздушных судов РФ. Спорные вертолеты не зарегистрированы в таком реестре и, соответственно, не являются объектом налогообложения транспортным налогом.

Также компания считает, что проверяющие незаконно определили налоговую базу. Как утверждает компания, необходимо ориентироваться на мощность двигателей вертолетов в режиме «номинальный». Это 1200 лошадиных сил.

**Решение судей.** Плательщиками транспортного налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения в соответствии со статьей 358 Налогового кодекса РФ (ст. 357 НК РФ). В частности, объектом налогообложения признаются, вертолеты, зарегистрированные в установленном

порядке в соответствии с законодательством РФ (п. 1 ст. 358 НК РФ).

Сумма транспортного налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки, если иное не предусмотрено статьей 362 Налогового кодекса РФ (п. 2 ст. 362 НК РФ).

Установлено, что компания – владелец 8 воздушных судов, из них: 7 вертолетов Ми-8Т (мощность 3000 л/с) и 1 вертолет Ми-ВПС-9 (мощность 3000 л/с). Спорное имущество зарегистрировано в Едином государственном реестре прав на воздушные суда. В 2020 году снятие спорных вертолетов с регистрационного учета в органах Росавиации не производилось.

Таким образом, компания обязана заплатить транспортный налог за 2020 год в отношении 8 вертолетов, которые ей принадлежат на праве собственности.

Судьи отклонили довод компании о том, что вертолеты не зарегистрированы в Государственном реестре гражданских воздушных судов РФ, и, следовательно, не являются объектом налогообложения транспортным налогом.

Как пояснили судьи, в рассматриваемом случае надлежащим доказательством права собственности на воздушные суда является их регистрация в Едином государственном реестре прав на воздушные суда, а не в Реестре гражданских воздушных судов, который сам по себе не имеет правоустанавливающего характера.

Мнение компании о неправильном определении мощности двигателей вертолетов судьи также признали ошибочным. Ведь налоговая база определяется в

Сумма транспортного налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.



кодекса РФ). Основание – подп. 1 п. 1 ст. 359 Налогового кодекса РФ.

Сумма транспортного налога (сумма авансового платежа по налогу) исчисляется на основании сведений органов (организаций, должностных лиц), осуществляющих государственную регистрацию транспортных средств в соответствии с законодательством РФ, если иное не предусмотрено статьей 362 Налогового кодекса РФ (п. 1 ст. 362 НК РФ).

Согласно сведениям, которые представлены Росавиацией, в соответствии с типовой конструкцией на спорных вертолетах устанавливается два двигателя с максимальной взлетной мощностью 1500 л/с каждый. А значит, общая мощность двигателей на каждом из вертолетов составляет 3000 л/с.

Таким образом, применение в расчете транспортного налога мощности двигателей вертолетов исходя из мощности двигателей в режиме «номинальный» (1200 л/с) неправомерно. Первая инстанция, апелляция и кассация на стороне проверяющих (Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 09.03.2023 по делу № А29-16042/2021).

Сумма транспортного налога (сумма авансового платежа по налогу) исчисляется на основании сведений органов (организаций, должностных лиц), осуществляющих государственную регистрацию транспортных средств в соответствии с законодательством РФ.

отношении транспортных средств, имеющих двигатели (за исключением транспортных средств, указанных в подпункте 1.1 пункта 1 статьи 359 Налогового

### На заметку!

Право собственности и другие вещные права на недвижимые вещи, ограничения этих прав, их возникновение, переход и прекращение подлежат государственной регистрации в едином государственном реестре органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимость и сделок с ней (ч. 1 ст. 131 ГК РФ).

К недвижимым вещам, помимо земельных участков, зданий, сооружений и объектов незавершенного строительства, также относятся воздушные суда, подлежащие государственной регистрации (ч. 1 ст. 130 ГК РФ).

Государственная регистрация прав на воздушные суда и сделок с ним регулируется Федеральным законом от 14.03.2009 № 31-ФЗ «О государственной регистрации прав на воздушные суда и сделок с ним». Так, права на воздушные суда и сделки с ними подлежат государственной регистрации в Едином государственном реестре прав на воздушные суда (ч. 1 ст. 9 Федерального закона от 14.03.2009 № 31-ФЗ). Согласно части 3 статьи 1 Федерального закона от 14.03.2009 № 31-ФЗ государственная регистрация прав на воздушные суда является единственным доказательством существования зарегистрированного права на воздушное судно.

Государственная регистрация прав на воздушные суда и сделок с ними осуществляется органом государственной регистрации прав на воздушные суда (ч. 1 ст. 8 Федерального закона от 14.03.2009 № 31-ФЗ). Таким учреждением является Росавиация.

Росавиация – это федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по оказанию государственных услуг и управлению государственным имуществом в сфере воздушного транспорта (гражданской авиации), использования воздушного пространства Российской Федерации, аэронавигационного обслуживания пользователей воздушного пространства Российской Федерации и авиационно-космического поиска и спасания, функции по оказанию государственных услуг в области транспортной безопасности в этой сфере, а также государственной регистрации прав на воздушные суда и сделок с ними (п. 1 Положения о Федеральном агентстве воздушного транспорта, утв. Постановлением Правительства РФ от 30.07.2004 № 396).

Н.С. Павлова, эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению

## Покупка недвижимости до регистрации в качестве ИП и продажа, когда такой статус появился. Помогут ли условия договора избежать доначисления налога на УСН?

Рассмотрим спор предпринимателя и налоговой инспекции. ИП считал, что не обязан платить налог на УСН с продажи недвижимости, которую приобрел до того, как стал предпринимателем. Инспекторы с этим не согласились. Как разрешился спор – читайте в статье.

*Суть спора.* Гражданин приобрел нежилое помещение общей площадью 138,4 кв. м по договору долевого участия в инвестировании строительства жилья. Право собственности зарегистрировал 27.02.2009. 13.08.2009 он стал предпринимателем. В качестве режима налогообложения выбрал УСН («Доходы»). Основным видом деятельности заявил «Предоставление прочих финансовых услуг, кроме услуг по страхованию и пенсионному обеспечению, не включенных в другие группировки» (код ОКВЭД 64.99). Дополнительным видом деятельности записал 68.10 «Покупка и продажа собственного недвижимого имущества».

В 2021 году ИП решил продать вышеуказанное нежилое помещение. Сделка состоялась. Цена продажи составила 13 млн руб. Предприниматель сдал в налоговую инспекцию декларацию по УСН за 2021 год. При этом он не включил в базу для налогообложения доход от продажи нежилого помещения.

По мнению проверяющих, 13 млн руб. – доход, облагаемый налогом на УСН. Ведь спорное помещение использовалось в предпринимательской деятельности (сдавалось в аренду). По итогам камеральной проверки инспекторы доначислили налог на УСН, пени и штраф. Основание – п. 1 ст. 122 Налогового кодекса РФ. ИП не согласился с доначислениями, написал жалобу в налоговое управление, а затем направился в суд.

*Позиция ИП.* Предприниматель считает, что взаимосвязь между доходом от продажи спорной недвижимости и его

предпринимательской деятельностью не доказана. ИП обращает внимание, что при покупке и реализации такого имущества выступал в качестве гражданина, а не предпринимателя. Ссылается на отсутствие статуса ИП в договоре купли-продажи.

*Решение судей.* В целях налогообложения определяющее значение имеет предназначение имущества (для предпринимательской деятельности или для личных целей физического лица). Если имущество используется в предпринимательской деятельности либо по своим функциональным характеристикам предназначено для использования в целях, связанных с предпринимательской деятельностью, то доход, полученный от продажи такого имущества, подлежит налогообложению на УСН.

Судьи напомнили про признаки предпринимательской деятельности в действиях граждан. В частности, это могут быть:

- создание, изготовление или приобретение имущества с целью последующего извлечения прибыли от его использования или реализации;
- хозяйственный учет операций, связанных с осуществлением сделок;
- взаимосвязь всех сделок, совершенных гражданином в определенный период времени.

Для возникновения объекта налогообложения на УСН в случае реализации индивидуальным предпринимателем имущества, принадлежащего ему на праве собственности, необходимо установить приобретение и использование этого имущества для целей предпринимательской деятельности.

**На заметку!**

Предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке. Основание – п. 1 ст. 2 Гражданского кодекса РФ.

Факт регистрации недвижимого имущества на физическое лицо, равно как и указание в соответствующих договорах купли-продажи физического лица, а не предпринимателя, не подтверждает, что покупка данного объекта проходила в личных целях, а не в рамках предпринимательской деятельности.

Судьи объяснили такой вывод тем, что право собственности на объект недвижимости регистрируется за гражданином независимо от наличия у него статуса индивидуального предпринимателя. Основание – п. 2 ст. 212 Гражданского кодекса РФ и ст. 5 Федерального закона

от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» (закон утратил силу, см. ст. 4 Федерального закона от 13.07.2015 № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости»).

Следовательно, отсутствие в договоре купли-продажи указания на статус налогоплательщика, как индивидуального предпринимателя, не влияет на налоговые последствия сделки. Покупка имущества физическим лицом до государственной регистрации в качестве ИП также не исключает последующее использование такого имущества в предпринимательской деятельности.

Первая инстанция, апелляция и кассация на стороне проверяющих. Выручка за реализованное имущество, использовавшееся в предпринимательской деятельности, облагаемой в соответствии с главой 26.2 Налогового кодекса РФ, должна учитываться в доходах на УСН (постановление Арбитражного суда Уральского округа от 23.08.2023 № Ф09-4963/23 по делу № А50-5365/2023). 🟡

Право собственности на объект недвижимости регистрируется за гражданином независимо от наличия у него статуса индивидуального предпринимателя.

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

## Требование об уплате долга: должны ли проверяющие отправлять его на бумажном носителе, если такой документ не был получен в электронном виде?

В статье рассмотрим спор предпринимателя и налоговой инспекции. Проверяющие списали долг с расчетного счета ИП. Предприниматель посчитал такие действия незаконными. Ведь его не проинформировали о задолженности так, как установлено законодательством. Кто выиграл спор в судебной инстанции – читайте в статье.

**Суть спора.** Предприниматель не заплатил пени в бюджет. На 01.09.2022 за ним числилась задолженность в размере 38 031,69 руб. В связи с этим проверяющие направили ему требование со сроком исполнения до 03.10.2022. Однако долг так и не был погашен. Тогда проверяющие решили взыскать долг в принудительном порядке путем списания

денежных средств со счета налогоплательщика в банке.

Предприниматель пожаловался на налоговое управление на действия проверяющих. Он утверждал, что не получал требования об уплате долга. Однако налоговое управление не увидело каких-либо нарушений в работе нижестоящей налоговой инспекции.

Порядок направления и получения документов, предусмотренных Налоговым кодексом РФ и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а также представления документов по требованию налогового органа в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи утвержден Приказом ФНС России от 16.07.2020 № ЕД-7-2/448@.

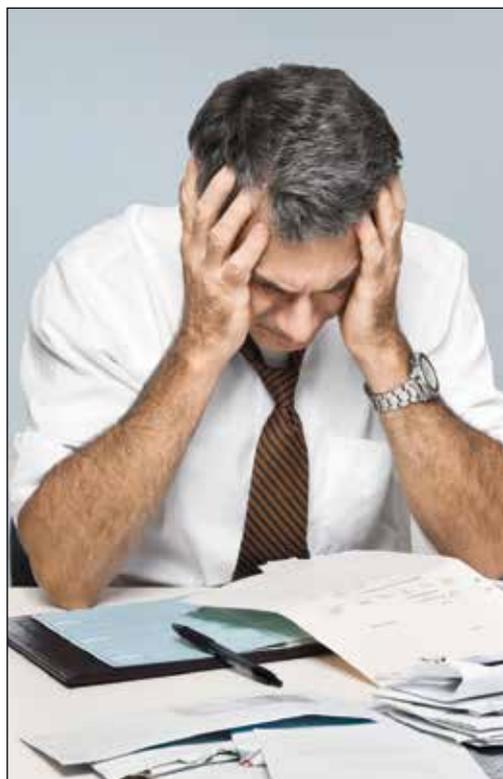
Как пояснили проверяющие, спорное требование было направлено в адрес ИП по телекоммуникационным каналам связи 10.09.2022. Если уведомление о приеме требования не поступило, то его считают полученным 20.09.2022.

*Решение судей.* Порядок направления и получения документов, предусмотренных Налоговым кодексом РФ и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а также представления документов по требованию налогового органа в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи утвержден приказом ФНС России от 16.07.2020 № ЕД-7-2/448@.

Так, согласно установленному порядку документ налогового органа в электронной форме должен быть составлен по формату ФНС России (п. 11 Приказа ФНС России от 16.07.2020 № ЕД-7-2/448@).

Документ плательщика также составляется в электронной форме по формату ФНС России, либо формируется путем преобразования из ранее составленного документа на бумажном носителе в электронную форму путем сканирования с сохранением его реквизитов по формату ФНС России (п. 12 Приказа ФНС России от 16.07.2020 № ЕД-7-2/448@).

Отправитель формирует документ в электронной форме, подписывает его



УКЭП и направляет по телекоммуникационным каналам связи оператору электронного документооборота. При этом отправитель фиксирует дату отправки такого документа (п. 13 Приказа ФНС России от 16.07.2020 № ЕД-7-2/448@).

При получении документа в электронной форме и отсутствии оснований для отказа в его приеме получатель формирует квитанцию о приеме электронного документа, подписывает ее УКЭП и направляет ее оператору электронного документооборота.

Квитанцию о приеме электронного документа получатель направляет отправителю по телекоммуникационным каналам связи в течение 6 рабочих дней со дня отправки документа в электронной форме отправителем.

Требование об уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов считается полученным плательщиком, если отправителю поступила квитанция о приеме электронного документа, подписанная УКЭП плательщика, либо по истечении шести дней с даты отправки электронного документа, если в указанный срок отправителю не поступило уведомление об отказе в приеме требования об уплате, подписанное УКЭП плательщика. Основание – п. 16 Приказа ФНС России от 16.07.2020 № ЕД-7-2/448@.

Если отправитель не получил от получателя квитанцию о приеме электронного документа, он направляет получателю документ на бумажном носителе, но есть исключительные случаи. Основание – п. 20 Приказа ФНС России от 16.07.2020 № ЕД-7-2/448@.

В рассматриваемой ситуации для подтверждения отправки требования предпринимателю инспекторы представили скриншот из своей базы данных. Тем самым они доказали, что сведения о долге по состоянию на 01.09.2022 действительно были направлены ИП 10.09.2022. Однако, как оказалось, в получении таких сведений получателю было отказано 20.09.2022. А значит, вопреки доводам проверяющих, требование не считается полученным 20.09.2022.

На момент вынесения спорного решения о взыскании долга проверяющие знали, что требование не было получено предпринимателем. И все же они не стали отправлять этот документ на бумажном носителе, то есть так, как требует пункт 20 Приказа ФНС России от 16.07.2020 № ЕД-7-2/448@.

При таких обстоятельствах, судьи пришли к выводу, что проверяющие не выполнили положения статьи 69 Налогового кодекса РФ в части надлежащего направления предпринимателю требования об уплате пени.

Следовательно, процедура принудительного внесудебного порядка взыскания не была начата в установленном порядке, что является достаточным основанием для признания процедуры взыскания задолженности нарушенной

и свидетельствует о незаконности последующих действий по взысканию. Ведь отсутствует первый необходимый этап процедуры взыскания. Поэтому решение о взыскании долга за счет денежных средств с расчетного счета ИП незаконно.

Первая инстанция, апелляция и кассация на стороне ИП (постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 28.12.2023 № Ф06-10947/2023 по делу № А12-2179/2023). 

### На заметку!

Напоминаем, что в соответствии с пунктом 4 статьи 69 Налогового кодекса РФ требование об уплате задолженности может быть передано руководителю организации (ее законному или уполномоченному представителю) или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку, направлено по почте заказным письмом, передано в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика, а также может быть передано налогоплательщику – физическому лицу в электронной форме через личный кабинет на едином портале государственных и муниципальных услуг. В случае направления требования по почте заказным письмом оно считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. Форматы и порядок направления налогоплательщику требования об уплате задолженности в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.



А.Е. Поляков

**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

## Включение лицензионных платежей в таможенную стоимость: изменение тенденции?

10 апреля 2024 года Арбитражный суд Тульской области вынес решение по спору между ООО «Эрманн» и Тульской таможней о включении в таможенную стоимость ввозимых товаров лицензионных платежей, признав действия таможенных органов незаконными. Принятое решение по делу № А68-10074/2022 коренным образом отличается от преобладающей негативной для участников ВЭД судебной практики, связанной с вопросами корректировки таможенной стоимости, перемещаемых через границу товаров.

Актуальной проблемой в настоящее время, с которой сталкиваются участники внешнеэкономической деятельности, является определение корректной

величины таможенной стоимости перемещаемых через границу товаров. В особенности это касается размера дополнительных начислений к цене,



О.А. Дмитриева



10 апреля 2024 года может стать ключевой датой, которая приведет к изменению тренда в судебных спорах между таможенными органами и участниками ВЭД.

которая была фактически уплачена за товар. При этом для государства «одним из наиболее существенных рисков, возникающих при ввозе и таможенном оформлении товаров ... 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» [1]. Следует отметить, что после опубликованного Счетной палатой Российской Федерации отчета, в котором были представлены результаты проверки полноты уплаты таможенных платежей в федеральный бюджет и было указано на недостаточность принимаемых мер со стороны ФТС России для сокращения негативной судебной практики по вопросам включения лицензионных платежей в структуру таможенной стоимости, существенно изменился подход должностных лиц таможенных органов к процессу доказывания необходимости корректировки сведений, указанных в декларации на товары. Это привело к тому, что количество дел, рассмотренных судами не в пользу таможенных органов, начало сокращаться, и на текущий момент сформировалась негативная правоприменительная практика для участников внешнеэкономической деятельности. В этих условиях, на наш взгляд, требует особого внимания спор между таможенными органами и российским юридическим лицом по делу № А68-10074/2022, результаты которого существенно разнятся с наметившейся в последние годы тенденций.

Так, 10 апреля 2024 года Арбитражным судом Тульской области было вынесено решение по спору между Тульской таможней и обществом с ограниченной ответственностью «Эрманн», являющимся дочерней компанией немецкой фирмы Ehrmann SE.

В рамках указанного разбирательства отечественной компанией было оспорено решение таможенных органов Российской Федерации о внесении изменений в сведения, указанные в 103 декларациях на товары, поданных органу государственной власти за период 2019-2021 годов. Те изменения в декларации, которые были обозначены Тульской таможней, касались увеличения таможенной стоимости ввозимых товаров на величину лицензионных платежей за использование объектов интеллектуальной собственности (товарных знаков) по внешнеторговым контрактам с немецкими компаниями «Condetta GmbH & Co.KG», «Condio GmbH», «Tscheulin-Rothal GmbH», поставлявшими на территорию России в адрес ООО «Эрманн» порошки (сухой карамельный сахарный сироп, какао-порошок), пищевые добавки, алюминиевую фольгу и укупорочные крышки из алюминиевой фольги.

Должностными лицами таможенных органов решение о включении лицензионных платежей в таможенную стоимость было принято в связи с тем, что между российской компанией ООО «Эрманн» и немецкой компанией Ehrmann SE заключено лицензионное соглашение на использование товарных знаков «Ehrmann», «Эрманн» и «Grand Dessert», которое дает отечественному товаропроизводителю право применять эти товарные знаки как на упаковке и этикетке продукции, так и при предоставлении услуг и оформлении сопроводительной, деловой и иной документации. Такое право российское юридическое лицо получает за вознаграждение в размере 3% от суммы выручки, которая получена от реализации произведенной продукции, маркированной товарными знаками, указанными в лицензионном соглашении. По мнению ФТС России в обозначенной ситуации «лицензионные платежи относятся к ввозимой обществом продукции, поскольку ввозимые товары являются ингредиентами производимой маркированной товарным знаком продукции или товарами, используемыми для ее укупорки и, следовательно, участвуют как в ее производстве, так и в

формировании ее себестоимости и вносят свой доленой вклад в суммы продаж продукции, маркированной товарным знаком. Из чего вытекает, что лицензионные платежи пропорционально начисляются, в том числе и на все ингредиенты и иные компоненты, составляющие готовый продукт, включая упаковку» [2].

Если опираться на положения законодательства на международном, наднациональном и национальном уровнях, то можно прийти к выводу, что согласно 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 цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за импортируемые товары, может быть скорректирована на величину дополнительных начислений и вычетов, которые закреплены в ст. 40 Таможенного кодекса ЕАЭС. 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» [3]. Таким образом таможенная стоимость может быть дополнена теми расходами, которые осуществлены покупателем и которые создают дополнительный доход

продавца, так как формируют используемую для таможенных целей часть цены даже в случае, если они не были включены в контрактную цену перемещаемого через границу товара.

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 их включения в структуру таможенной стоимости должна определяться с учетом действия следующих факторов:

- 1) относятся ли лицензионные платежи к оцениваемым (ввозимым) товарам;
- 2) является ли уплата лицензионных платежей условием продажи оцениваемых (ввозимых) товаров [4].

В соответствии с п. 17 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 49 «О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике в связи с вступлением в силу Таможенного кодекса Евразийского экономического союза», для включения лицензионных платежей в таможенную стоимость перемещаемых через границу товаров должно наблюдаться совокупное действие вышеобозначенных факторов. Следовательно, заключение лицензионного договора само по себе не является условием для включения указанных в нем платежей в таможенную стоимость товаров, требуется проведение анализа условий такого договора, внешнеторговых контрактов, а также характеристик ввозимых товаров и условий их использования.

### **1. Относятся ли лицензионные платежи к оцениваемым (ввозимым) товарам – условие относимости.**

Применение данного условия при определении необходимости включения лицензионных платежей в таможенную стоимость перемещаемых товаров ориентировано на ответ на следующие вопросы: «почему уплачивается лицензионный сбор?» и «что получает лицензиат за уплату лицензионного сбора?»

В связи с тем, что ООО «Эрманн» импортировало на территорию Евразийского

По данным РБК, выручка ООО «Эрманн» в 2022 г. составила 23,88 млрд руб., а прибыль – 2,61 млрд руб.



Камеральная таможенная проверка в отношении ООО «Эрманн» проведена в отношении 103 деклараций на товары, зарегистрированных в 2019-2021 гг.

экономического союза в рамках указанных выше внешнеторговых контрактов добавки, используемые при изготовлении продукции, то вопрос о включении лицензионных платежей в таможенную стоимость должен рассматриваться на основании положений Рекомендаций Коллегии ЕЭК от 15.11.2016 № 20 (примеры 5-7,10), относящихся к перемещаемому через границу сырью. В соответствии с результатами анализа положений, представленных Рекомендаций, ключевое значение при принятии решения о включении лицензионных платежей в цену, фактически уплаченную за товары, отводится определению того, каким образом в процессе выбора поставщиков и дальнейшего использования сырья участвует лицензиар, которым в рамках судебного разбирательства выступает Ehrmann SE.

Так, «лицензионные платежи относятся к тем ввозимым ингредиентам и компонентам, обязательное использование которых при изготовлении лицензионной продукции устанавливается лицензиаром. Такое требование лицензиара может вытекать из установленной в лицензионном договоре обязанности лицензиата приобретать товары только у лицензиара или определенных им лиц, либо может следовать из производственного ноу-хау, технологий, патентов, которые передаются лицензиату по лицензионному договору и должны им применяться в производстве. Соответственно, такие ингредиенты и компоненты не находятся в свободной продаже на рынке, являются уникальными, обычно, запатентованными, брендированными товарами» [2].

Та продукция, которая ввозилась ООО «Эрманн», является стандартным товаром,

предлагаемым различными изготовителями. При этом согласно положениям лицензионного соглашения:

- российская компания не ограничивается в видах продукции, маркируемой товарным знаком;
- немецкая компания не обязывает использовать в процессе производства готовых товаров какие-либо определенные ингредиенты;
- российской компании не передаются рецепты, патенты, технологии, которые она должна была бы использовать при изготовлении конечной продукции.

Отсюда следует, что ООО «Эрманн» на основании разработанной им рецептуры имеет право самостоятельно определять набор ингредиентов, необходимых для осуществления своего производства, виды изготавливаемой продукции и поставщиков сырья. Это позволяет утверждать о невыполнении условия относимости в отношении ввозимых товаров.

## 2. Является ли уплата лицензионных платежей условием продажи оцениваемых (ввозимых) товаров – условие обусловленности.

Условие обусловленности предполагает, прежде всего, отсутствие возможности приобретения товаров без уплаты лицензионных платежей, поэтому основным документом, позволяющим оценить выполнение данного условия, выступает внешнеторговый контракт, устанавливающий «правила» продажи иностранных товаров. Следует отметить, что положения контракта могут не содержать сведений, касающихся взаимосвязи между лицензионными платежами и продажей товаров, что наиболее часто проявляется в том случае, когда продавец и правообладатель не являются одним и тем





же лицом. В этой связи определение выполнения условия обусловленности требует детального анализа обстоятельств, которые сопутствуют импорту товаров на территорию Евразийского экономического союза, таких как:

- 1) «наличие во внешнеэкономическом договоре (контракте), в соответствии с которым оцениваемые (ввозимые) товары продаются для вывоза на таможенную территорию Союза, или в иных документах, связанных с продажей таких товаров, положений, касающихся уплаты лицензионных платежей;
- 2) наличие в лицензионном договоре положений, касающихся продажи оцениваемых (ввозимых) товаров;
- 3) наличие во внешнеэкономическом договоре (контракте), в соответствии с которым оцениваемые (ввозимые) товары продаются для вывоза на таможенную территорию Союза, и (или) в лицензионном договоре положения о возможности расторжения внешнеэкономического договора (контракта) в случае неуплаты покупателем (лицензиатом) правообладателю лицензионных платежей;
- 4) наличие в лицензионном договоре условия, запрещающего производителю (продавцу) изготавливать и (или) продавать покупателю товары, созданные с использованием объектов интеллектуальной собственности правообладателя, в случае неуплаты последнему соответствующего вознаграждения;
- 5) наличие в лицензионном договоре условия, позволяющего правообладателю осуществлять контроль за производством товаров или их продажей производителем (продавцом) покупателю (продажей товаров для вывоза на таможенную территорию Союза), который выходил бы за рамки контроля качества»[5].

П. 1. ООО «Эрманн» при осуществлении внешнеторговой деятельности с компаниями «Condetta GmbH & Co.KG», «Condio GmbH», «Tscheulin-Rothal GmbH» не включало в контракты положения, относящиеся к уплате лицензионных платежей в отношении закупаемых иностранных товаров.

П. 2. Лицензионный договор между ООО «Эрманн» и Ehrmann SE не содержит положений, относящихся к продаже товаров, по которым возник спор между российской компанией и таможенными органами.

П. 3-4. Ни внешнеторговые контракты, ни лицензионный договор не включают положения, которыми устанавливалась зависимость между продажей ООО «Эрманн» ингредиентов и уплатой лицензионных платежей правообладателю Ehrmann SE.

П. 5. В связи с тем, что при принятии решения о включении лицензионных платежей в таможенную стоимость должно быть проверено наличие контроля правообладателя за иностранным производителем или продавцом, то осуществляется проверка наличия взаимосвязи с учетом правовой позиции Верховного Суда Российской Федерации, изложенной в Определениях от 02.12.2022 № 310-ЭС22-8937

Арбитражный суд Тульской области стал на сторону бизнес-сообщества, проанализировав представленные примеры в Рекомендациях Коллегии ЕЭК от 15.11.2016 № 20.





по делу № А09-1129/2021 и № 310-ЭС22-9639 по делу № А09-1751/2021: «при решении вопроса о включении лицензионных платежей в таможенную стоимость влияющие взаимосвязи следует учитывать в том случае, когда ввоз товаров осуществляется на основании сделок, совершаемых между участниками одной группы компаний, т. е. взаимосвязанными лицами являются лицензиат и иностранный продавец». В связи с тем, что иностранные поставщики ООО «Эрманн» не входят в группу Ehrmann и не являются взаимосвязанными лицами с Ehrmann SE согласно положениям таможенного законодательства, то невозможно утверждать о подконтрольности деятельности компаний-поставщиков ингредиентов немецкой компании Ehrmann SE.

Следовательно, обстоятельства внешнеторговых сделок ООО «Эрманн» не соотносятся с обстоятельствами, указанными в п. 9 Рекомендаций Коллегии ЕЭК от 15.11.2016 № 20, которые могли бы свидетельствовать о выполнении условия обусловленности с целью включения лицензионных платежей в таможенную стоимость ввозимых товаров.

Таким образом, ООО «Эрманн» удалось признать в рамках судебного

разбирательства решения таможенных органов Российской Федерации относительно корректировки таможенной стоимости посредством включения в нее лицензионных платежей незаконными. Данный кейс, на наш взгляд, представляется интересным в связи с тем, что вынесенное судом решение кардинально отличается от той правоприменительной практики, которая складывалась в таможенной сфере в последнее время, и подчеркивает необходимость структурирования лицензионных правоотношений с учетом таможенного законодательства Евразийского экономического союза. Это позволит обеспечить устойчивость компании при наличии таможенных рисков ведения бизнеса.

1. 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.
2. Решение Арбитражного суда Тульской области от 10.04.2024 г. А68-10074/2022.
3. Таможенный кодекс Евразийского экономического союза.
4. Поляков А.Е., Дмитриева О.А. Особенности включения лицензионных платежей в таможенную стоимость ввозимых товаров // Вестник бухгалтера Московского региона. – 2024. – №2. – С. 44-48.
5. Рекомендация 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».





Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБ России) – крупнейшее некоммерческое профессиональное объединение бухгалтеров и других специалистов финансово-экономических служб, субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета, учрежден в апреле 1997 года при поддержке Министерства финансов РФ



ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ ОБЪЕДИНЕНИЕ

**ИПБ России**

- Свыше **50** территориальных организаций профессиональных бухгалтеров
- Около **300** центров подготовки
- Более **60 000** членов



8 800 500-54-51



info@ipbr.org



www.ipbr.org



## ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ БУХГАЛТЕР

Профессиональный бухгалтер – это специалист, который достигает и постоянно поддерживает высокий уровень профессиональной компетенции в области бухгалтерского учета и смежных областях, действует в соответствии с кодексом этики, честно и добросовестно выполняет взятые на себя, в том числе добровольно, обязательства

- решает стратегические задачи
- консультирует руководство по финансовым вопросам и принимает решения на основе своих знаний и опыта
- ориентируется в современном законодательстве
- оптимизирует бизнес-процессы
- готовит документацию и пояснения для контролирующих органов
- обладает обоснованным профессиональным суждением