



ИПБ России

# Вестник

## БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

**Правонарушения на УСН: 5 ошибок налогоплательщиков**  
с. 12

**Бухгалтерский и налоговый учет изъятия земельного участка**  
с. 30

**Риски доначисления страховых взносов и НДФЛ**  
с. 40

*Из истории нашей  
прогрессии*



**КОКОВЦОВ**  
Владимир Николаевич

❖  
(1853-1943)

Граф В.Н. Коковцов — русский государственный деятель, министр финансов Российской империи, председатель Совета министров, действительный тайный советник.

С 1896 года товарищ министра финансов С.Ю. Витте. На этом посту приобрёл «репутацию скупого и неуступчивого» «оберегателя» государственных средств.

Стабилизация российской финансовой системы, в основе которой было сохранение стабильного курса рубля, должна была обеспечить условия для экономического роста страны.

После Февральской революции 1917 г. Коковцов был арестован, но вскоре освобождён. Скончался в Париже в 1943 году.





## Уважаемые коллеги!

ИПБ России Московского региона в год своего 25-летнего юбилея продолжает работу по формированию базы методических материалов в помощь практикующим бухгалтерам. Эксперты профильного комитета стараются выбрать для новых разработок самые актуальные темы, которые по разным причинам вызывают вопросы и нуждаются в пояснениях.

В начале 2024 года вышло в свет методическое руководство «Разъяснения по применению федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Нематериальные активы» (ФСБУ 14/2022)». Его автор, О.А. Антошина, раскрывает порядок отражения в бухгалтерском учете и финансовой отчетности операций по осуществлению капитальных вложений в объекты нематериальных активов, их оценке, использованию и выбытию. Новое пособие размещено в личном кабинете действительных и корпоративных членов в разделе Электронная библиотека.

Наиболее яркую, полную и разнообразную палитру тем, касающихся бухгалтерского учета и отчетности, налогообложения, прав и ответственности бухгалтеров, по традиции в конце осени представит своим участникам Конгресс профессиональных бухгалтеров ИПБ России. В этом году работа конгресса продлится в течение трех дней. К ставшему привычным двухдневному онлайн-марафону (его запись доступна участникам вплоть до нового года) организаторы добавили еще один очный рабочий день, в рамках которого можно не только послушать самых компетентных и востребованных спикеров, но и задать им вопросы, а также обменяться опытом и напрямую пообщаться с другими участниками. Впрочем, вы сами можете выбрать удобный вариант участия в мероприятиях конгресса. А если улыбнется профессиональная удача, и вы станете победителем Всероссийского конкурса «Лучший бухгалтер России» (в этом году и здесь много приятных сюрпризов), то конгресс – самое масштабное профессиональное событие года – окажется полностью бесплатным для вас.

С ИПБ России – вам всегда по пути!

**Людмила Ивановна Хоружий,**

*президент ИПБ Московского региона*

## 4 ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНАЯ БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ПРИ РЕОРГАНИЗАЦИИ В ФОРМЕ ПРИСОЕДИНЕНИЯ

В статье **О.В. Давыдовой**, эксперта службы Правового консалтинга ГАРАНТ рассматриваются вопросы отражения данных бухгалтерской отчетности присоединяемой организации в бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации при формировании годовой отчетности, раскрыт период и порядок суммирования данных заключительной бухгалтерской отчетности присоединяющейся организации с данными организации-правопреемника на начало года и на дату подписания передаточного акта и ряд других актуальных аспектов.

## 15 КОММЕНТАРИЙ К ПИСЬМУ ФНС РОССИИ ОТ 18.06.2024 ОБ ОПРЕДЕЛЕНИИ ОБЪЕКТА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПО НАЛОГУ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ



В статье **А.М. Рабиновича**, руководителя Управления бухгалтерского и налогового консалтинга Аудиторско-консалтинговой сети FinExpertiza, кандидата исторических наук подробно проанализирован «Обзор результатов рассмотрения отдельных налоговых споров, касающихся определения объекта налогообложения по налогу на имущество организаций, в рамках которых установлено необоснованное (искусственное) разделение в бухгалтерском учете единого объекта основных средств, относящегося к недвижимому имуществу (сооружению)» от 18.06.2024 № БС-4-21/6770@, и даны комментарии по решению вопросов налогообложения налогом на имущество организаций сложных производственных объектов.

## 45 ПРОВЕДЕНИЕ МЕРОПРИЯТИЙ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ: ОСМОТР НАЛОГОВЫМ ОРГАНОМ



В статье **И.А. Висящего** и **О.С. Поповой** описана одна из процедур налогового контроля – осмотр, определены обстоятельства, предшествующие осмотру, раскрыты цели проведения налогового контроля, перечислены права субъекта при проведении осмотра и аспекты, на которые следует обращать внимание, рассмотрены вопросы привлечения понятых и осмотра электронных носителей, даны практические советы по взаимодействию с проверяющими и проведению предварительных мероприятий до момента начала осмотра.

Свидетельство о регистрации СМИ ПИ № ФС77–54050 от 30.04.2013 выдано Роскомнадзором.  
Учредитель: Некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона».  
Тел. 8 (495) 411–90–77, e-mail: info@ipbmr.ru  
Председатель редакционного совета и главный редактор Л.И. Хоружий, президент ИПБ Московского региона.  
Научный руководитель журнала И. Н. Ложников, председатель Комитета по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона.  
Мнение редакции может не совпадать с мнением авторов.  
Дизайн, верстка, препресс – 000 «ДизайнПресс».  
Подписано в печать 6.10.2024. Формат 60x90/8. Тираж 20 000. Отпечатано в России.

## 2 Новости региона

### Актуальные вопросы бухгалтерского учета

- 4 Заключительная бухгалтерская отчетность при реорганизации в форме присоединения  
**О.В. Давыдова**

### Актуальные вопросы налогообложения

- 9 Какой период подлежит контролю в рамках выездной налоговой проверки?  
**Л.С. Васнецова**
- 10 Премии покупателям должны соответствовать своему действительному экономическому смыслу и нуждаются в документальном обосновании  
**Н.М. Тимофеева**
- 12 Правонарушения на УСН: 5 ошибок налогоплательщиков  
**М.А. Никифорова**
- 15 Комментарий к письму ФНС России от 18.06.2024 об определении объекта налогообложения по налогу на имущество организаций  
**А.М. Рабинович**

### Профессиональная бухгалтерия

- 25 Как определяется тождественность исков?  
**М.А. Соколова**
- 26 Какие условия сотрудничества с самозанятыми фитнес-тренерами указывают на трудовые отношения?  
**М.А. Андреева**
- 28 Когда взимать торговый сбор незаконно?  
**Н.А. Коралева**
- 29 Можно ли взыскать долг за счет недвижимости общего пользования, которая находится на территории садоводства или огородничества?  
**М.А. Соколова**
- 30 Бухгалтерский и налоговый учет изъятия земельного участка и полученной компенсации  
**Г.Н. Шайхутдинов**
- 35 Когда заказчику услуг восстанавливать НДС, принятый к вычету с аванса  
**А.М. Рабинович**
- 40 Риски доначисления страховых взносов и НДС: судебная практика  
**О.В. Давыдова**
- 45 Проведение мероприятий налогового контроля: осмотр налоговым органом  
**И.А. Висячий**

## 16-й Всемирный Конгресс историков бухгалтерского учета



16-й Всемирный Конгресс историков бухгалтерского учета (World Congress of Accounting Historians, WCAHI) прошел с 24 по 27 июня 2024 г. в городе Ухань (Китай). Это один из старейших и наиболее статусных научных форумов для презентации исследований по истории бухгалтерского учёта, который прошел под девизом «Бухгалтерский учет, наука и техника и человеческая цивилизация»



(Accounting, Science and Technology and Human Civilization).

На форуме были представлены страны азиатско-тихоокеанского региона: Сингапур, Южная Корея, Япония, Вьетнам. Активное участие в Конгрессе приняли исследователи Великобритании, Италии, США.

Одной из самых заметных на Конгрессе была российская делегация, в составе которой профессиональное сообщество российских бухгалтеров – ИПБ России было представлено президентом Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, профессором, доктором экономических наук Хоружий Л.И.

В ходе Конгресса на разных секциях было представлено много докладов по истории бухгалтерского учета исследователями из разных стран.

В рамках Конгресса состоялась встреча президента ИПБ России Хоружий Л.И. и директора ИПБ России Копосовой Е.И. с Генеральным секретарем общества бухгалтеров Китая Лю Гуанчжуну. Стороны подчеркнули необходимость развития двустороннего сотрудничества для создания совместных проектов в интересах развития



членов сообществ и бухгалтерской профессии.

Участники Конгресса выразили общую уверенность в том, что профессия бухгалтера будет все больше востребована в быстро меняющемся современном мире, и всегда была важна, о чем свидетельствует история бухгалтерского учета.

Организаторы мероприятия постарались объединить ученых со всего мира, представителей академического сообщества, экспертов, представителей профессиональных национальных организаций по учету и аудиту для международного диалога об исследованиях истории бухгалтерского учета. 🌐



## ВНИМАНИЕ! КОНКУРС!

10 сентября стартовал второй тур Всероссийского конкурса «Лучший бухгалтер России – 2024», в котором могут участвовать действительные члены ИПБ России и конкурсанты, успешно прошедшие первый тур.

**Участие бесплатное.**

Конкурс продлится до 31 октября. Конкурсные задания, для решения которых в онлайн-формате предусмотрено 120 минут, предлагаются в четырех номинациях. Традиционно в рамках конкурса можно пройти тестирование на знание спс «КонсультантПлюс» и «Гарант», а также впервые – экосистемы SABY (СБИС) «Бухгалтерия и учет» и получить соответствующий сертификат.



ИПБ РОССИИ

Узнать больше о конкурсе можно здесь. Контакты:

☎ 8 (800) 500-54-51,

✉ [konkurs@ipbr.org](mailto:konkurs@ipbr.org).

Итоги конкурса будут оглашены на Конгрессе ИПБ России – 2024. Зарегистрироваться для участия можно на странице конкурса на сайте ИПБ России.

Для действительных членов ИПБ России предусмотрена упрощенная система регистрации в личном кабинете.

**В этом году для лучших конкурсантов предусмотрены денежные премии размере 250 000 рублей, 150 000 рублей и 100 000 рублей.**

О.В. Давыдова, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

## Заключительная бухгалтерская отчетность при реорганизации в форме присоединения

Заключительная бухгалтерская отчетность при реорганизации в форме присоединения составляется только присоединяющейся организацией, производится закрытие счета учета прибылей и убытков. Запланированная дата внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности присоединяемой организации – 19.04.2024. Каким образом данные бухгалтерской отчетности присоединяемой организации отражает в своей бухгалтерской отчетности реорганизуемая организация, если отчетность она будет формировать годовую? В какой период и каким образом данные заключительной бухгалтерской отчетности присоединяющейся организации суммируются с данными организации-правопреемника: и на начало года, и на дату подписания передаточного акта? Как поступить, если присоединяемая организация передает правопреемнику расходы будущих периодов, возникшие в связи с планированием запуска нового вида деятельности, но по факту после присоединения новая деятельность осуществляться не будет?

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

Данные заключительной бухгалтерской отчетности присоединяющейся организации суммируются с данными организации-правопреемника на день, предшествующий дате внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности присоединяемой организации.

Для присоединяющей организации текущий отчетный год не прерывается, но организация-правопреемник должна составить первую (вступительную) бухгалтерскую отчетность на дату внесения в ЕГРЮЛ соответствующей записи с учетом данных заключительной отчетности присоединенной организации.

При этом не суммируются числовые показатели отчетов о финансовых результатах и отчетов о движении денежных средств.

Показатели бухгалтерской отчетности реорганизованной в форме присоединения организации на начало отчетного года, в котором осуществлена реорганизация, а также сравнительные данные за предшествующий период (периоды) не изменяются.

Если расходы будущих периодов отражены и в передаточном акте, и в активе заключительного бухгалтерского баланса присоединяемой организации, то, полагаем, что организация-правопреемник

должна сделать у себя в бухгалтерском учете запись по дебету счета 97 в корреспонденции с нулевым счетом, а данные соответствующей строки актива заключительного баланса суммировать со своими данными.

### ***Обоснование позиции:***

При реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица первое из них считается реорганизованным с момента внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица (п. 4 ст. 57 ГК РФ).

При присоединении юридического лица к другому юридическому лицу к последнему переходят права и обязанности присоединенного юридического лица (п. 2 ст. 58 ГК РФ).

### **О нормах Закона о бухучете**

Согласно ч. 6 ст. 15 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» датой, на которую составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность (отчетной датой), является последний календарный день отчетного периода, за исключением случаев реорганизации и ликвидации юридического лица.

Особенности составления бухгалтерской (финансовой) отчетности при

реорганизации юридического лица определены ст. 16 указанного закона.

Так, при реорганизации юридического лица в форме присоединения последним отчетным годом для юридического лица, которое присоединяется к другому юридическому лицу, является период с 1 января года, в котором внесена запись в ЕГРЮЛ о прекращении деятельности присоединенного юридического лица, до даты ее внесения (ч. 2 ст. 16 Закона № 402-ФЗ).

Реорганизуемое юридическое лицо составляет последнюю бухгалтерскую (финансовую) отчетность на дату, предшествующую дате внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица (ч. 3 ст. 16 Закона № 402-ФЗ).

Последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность должна включать данные о фактах хозяйственной жизни, имевших место в период с даты утверждения передаточного акта до даты внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица (ч. 4 ст. 16 Закона № 402-ФЗ).

Согласно ч. 5 ст. 16 Закона № 402-ФЗ первым отчетным годом для возникшего в результате реорганизации юридического лица, за исключением организаций бюджетной сферы, является период с даты его государственной регистрации по 31 декабря года, в котором произошла реорганизация, включительно, если иное не установлено федеральными стандартами.

Возникшее в результате реорганизации юридического лица, за исключением организаций бюджетной сферы, должно составить первую бухгалтерскую (финансовую) отчетность по состоянию на дату его государственной регистрации, если иное не установлено федеральными стандартами (ч. 6 ст. 16 Закона № 402-ФЗ).

Первая бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на основе утвержденного передаточного акта и данных о фактах хозяйственной жизни, имевших место в период с даты утверждения передаточного акта до даты внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица (ч. 7 ст. 16 Закона № 402-ФЗ).

## О Методических указаниях

На сегодняшний день в части, не противоречащей Закону № 402-ФЗ,

применяются Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утвержденные приказом Минфина России от 20.05.2003 № 44н (далее – Методические указания) (ч. 1 ст. 30 Закона № 402-ФЗ, информация Минфина России от 04.12.2012 № ПЗ-10/2012).

В Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2016 год (приведены в приложении к письму Минфина России от 28.12.2016 № 07-04-09/78875) с учетом положений разд. III и V Методических указаний представлены разъяснения по поводу составления бухгалтерской отчетности организацией, реорганизованной в форме присоединения.

Как правильно отмечено в тексте вопроса, при реорганизации в форме присоединения заключительная бухгалтерская отчетность составляется только присоединяющейся организацией на день, предшествующий дате внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении ее деятельности.

Соответственно, в описанной ситуации заключительная бухгалтерская (финансовая) отчетность организации, прекратившей деятельность в результате присоединения, должна быть составлена по состоянию на 18.04.2024 (если запись в ЕГРЮЛ будет внесена 19.04.2024).

При составлении заключительной бухгалтерской отчетности производится закрытие счетов учета прибылей и убытков и направление (распределение) суммы чистой прибыли присоединяющейся организации на цели, определенные договором о присоединении учредителей (пп. 9, 20 Методических указаний).

Числовые показатели заключительной бухгалтерской отчетности могут не соответствовать данным передаточного акта. Возникающие в этот период изменения в стоимости передаваемого имущества и обязательств должны быть раскрыты в пояснениях к заключительной бухгалтерской отчетности либо в уточнениях к передаточному акту (п. 10 Методических указаний).

Так, на основании п. 22 Методических указаний до даты внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности присоединяющейся организации в результате реорганизации в форме присоединения в бухгалтерском учете этой организации отражаются:

Возникшее в результате реорганизации юридического лица, за исключением организаций бюджетной сферы, должно составить первую бухгалтерскую (финансовую) отчетность по состоянию на дату его государственной регистрации, если иное не установлено федеральными стандартами.

1) все операции, связанные с ее текущей деятельностью:

- продажа товарно-материальных ценностей;
- осуществление расчетов с кредиторами;
- начисление амортизации по передаваемому имуществу;
- начисление оплаты труда работникам;
- осуществление расчетов по налогам и сборам;
- списание расходов будущих периодов, не подлежащих включению в передаточный акт, например, на приобретение лицензии на осуществление деятельности, права на которую не подлежат передаче в порядке правопреемства;
- другие расходы аналогичного характера;

2) расходы в связи с реорганизацией, произведенные в период с даты утверждения передаточного акта.

Все вышеперечисленные расходы должны найти отражение в заключительной бухгалтерской отчетности присоединяющейся организации.

Для присоединяющей организации текущий отчетный год не прерывается, соответственно, эта организация закрытие счета учета прибылей и убытков не производит и последнюю бухгалтерскую отчетность не формирует.

Согласно п. 23 Методических указаний бухгалтерская отчетность правопреемника на дату внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций формируется на основе данных передаточного акта и построчного объединения (суммирования или вычитания при наличии непокрытого убытка прошлых лет) числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности присоединяющейся организации с учетом ряда особенностей.

Таким образом, данные заключительной бухгалтерской отчетности построчно суммируются с данными реорганизованной организации на день, предшествующий дате внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности присоединяемой организации.

При этом нужно учитывать следующие особенности.

Во-первых, если организация-правопреемник и присоединяемая к ней компания выступали по отношению друг к другу в качестве должника или кредитора, то обязательства между ними прекращаются в связи с совпадением должника и кредитора в одном лице, поэтому во

вступительную бухгалтерскую отчетность не включаются (пп. 13, 23 Методических указаний):

- числовые показатели, отражающие взаимную дебиторскую и кредиторскую задолженность между реорганизуемыми организациями;
- финансовые вложения одних реорганизуемых организаций в уставные капиталы других реорганизуемых организаций;
- иные активы и обязательства, характеризующие взаимные расчеты реорганизуемых организаций, включая прибыль и убытки в результате взаимных операций.

Во-вторых, суммирование числовых показателей отчетов о финансовых результатах, отчетов о движении денежных средств реорганизованной в форме присоединения организации и присоединяющейся организации за период с начала года, в котором было осуществлено присоединение, до даты государственной регистрации прекращения деятельности присоединяющейся организации не производится. Числовые показатели отчета о финансовых результатах, отчета о движении денежных средств реорганизованной в форме присоединения организации с даты государственной регистрации прекращения деятельности присоединяющейся организации отражают доходы и расходы, денежные потоки реорганизованной организации.

В-третьих, в п. 25 Методических указаний рассмотрена, в частности, ситуация, когда в договоре о присоединении предусмотрено уменьшение величины уставного капитала правопреемника по сравнению с суммой уставных капиталов реорганизуемых организаций. В этом случае в бухгалтерской отчетности правопреемника на дату внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций отражается величина уставного капитала, зафиксированная в договоре о присоединении, а разница подлежит урегулированию в бухгалтерском балансе правопреемника в разделе «Капитал и резервы» числовым показателем «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». При этом никакие записи в бухгалтерском учете не производятся. В бухгалтерской программе данное правило выполняется путем формирования записей в корреспонденции с нулевым счетом. Нулевой счет также

При реорганизации в форме присоединения заключительная бухгалтерская отчетность составляется только присоединяющейся организацией на день, предшествующий дате внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении ее деятельности.

используется для переноса сведений присоединяющегося предприятия.

В итоге показатели бухгалтерской отчетности реорганизованной в форме присоединения организации на начало отчетного года, в котором осуществлена реорганизация, а также сравнительные данные за предшествующий период (периоды) не изменяются (за исключением случаев, когда в связи с реорганизацией изменяется учетная политика реорганизованной организации).

Кстати, Фонд «НРБУ «БМЦ» в Рекомендации Р-75/16-КпР «Присоединение» (принята Комитетом по рекомендациям 09.12.2016) представил, в частности, такие выводы.

1. В бухгалтерском балансе организации-правопреемника сравнительные данные на предшествующие присоединению даты представляются без включения в них сведений об активах, обязательствах и капитале присоединившейся организации.
2. В отчетах о финансовых результатах, о движении денежных средств правопреемника сравнительные данные за предшествующие присоединению периоды представляются без включения в них доходов, расходов и денежных потоков присоединившейся организации. В отчетах о финансовых результатах, о движении денежных средств правопреемника данные за период, в котором произошло присоединение, формируются следующим образом:
  - данные о доходах, расходах, денежных потоках присоединившейся организации, имевших место после присоединения, суммируются с соответствующими сведениями правопреемника;
  - данные о доходах, расходах, денежных потоках присоединившейся организации, имевших место до даты присоединения, в указанные отчеты правопреемника не включаются.
3. Показатели по статьям капитала организации-правопреемника формируются следующим образом:
  - уставный капитал правопреемника увеличивается до величины, определенной договором о присоединении, вне зависимости от величины уставного капитала присоединяемой организации;
  - при конвертации акций, в случае превышения стоимости чистых активов организации после присоединения над величиной уставного капитала, неурегулированные разницы относятся на счет



добавочного капитала, за исключением полученного в результате переоценки;

- в остальных случаях, если стоимость чистых активов организации после присоединения окажется больше величины уставного капитала, неурегулированные разницы относятся на нераспределенную прибыль (убыток);
- остальные статьи капитала остаются без изменений.

4. Ретроспективный пересчет сравнительных показателей бухгалтерской отчетности правопреемника в связи с присоединением производится только в случае, если в результате присоединения меняется учетная политика правопреемника, и в той степени, в которой такие изменения затрагивают сравнительные данные.

## Бухгалтерский учет

При переносе данных, отраженных в передаточном акте и активе заключительного бухгалтерского баланса присоединяемой компании, в бухгалтерском учете организации-правопреемника могут, к примеру, быть сделаны такие записи:

- Дебет 01 Кредит 00
- в результате реорганизации в форме присоединения организацией-правопреемником получены основные средства;  
Дебет 04 Кредит 00
  - в результате реорганизации в форме присоединения организацией-правопреемником получены нематериальные активы;  
Дебет 51 Кредит 00
  - в результате реорганизации в форме присоединения организации-правопреемнику переданы денежные средства;

Бухгалтерская отчетность правопреемника на дату внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций формируется на основе данных передаточного акта и построчного объединения (суммирования или вычитания при наличии непокрытого убытка прошлых лет) числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности присоединяющейся организации с учетом ряда особенностей.

Показатели бухгалтерской отчетности реорганизованной в форме присоединения организации на начало отчетного года, в котором осуществлена реорганизация, а также сравнительные данные за предшествующий период (периоды) не изменяются (за исключением случаев, когда в связи с реорганизацией изменяется учетная политика реорганизованной организации).

Дебет 62 (76, 60 и т. д.) Кредит 00

- организации-правопреемнику передана дебиторская задолженность (выбор счета зависит от причины возникновения долга) (сумма корректируется (уменьшается) в том случае, если должник и кредитор совпадают);

Дебет 97 Кредит 00

- организации-правопреемнику переданы расходы будущих периодов.

Данные, обозначенные в передаточном акте и пассиве заключительного бухгалтерского баланса присоединяемой компании, в бухгалтерский учет организации-правопреемника могут быть перенесены так:

Дебет 00 Кредит 60 (76, 62 и т. д.)

- организации-правопреемнику передана кредиторская задолженность (выбор счета зависит от причины возникновения задолженности) (сумма корректируется (уменьшается), если должник и кредитор совпадают);

Дебет 00 Кредит 84

- методом «красное сторно» перенесен убыток (при наличии такового), скорректированный при необходимости на разницу между уставными капиталами реорганизуемых организаций и уставным капиталом правопреемника.

По поводу переноса расходов будущих периодов, возникших у присоединяемой организации в связи с планами по запуску нового вида деятельности, можем отметить следующее.

Если указанные расходы будущих периодов отражены и в передаточном акте, и в активе заключительного бухгалтерского баланса присоединяемой организации, то, полагаем, что организация-правопреемник

должна сделать у себя в бухгалтерском учете запись по дебету счета 97 в корреспонденции с нулевым счетом, а данные соответствующей строки актива заключительного бухгалтерского баланса суммировать со своими данными.

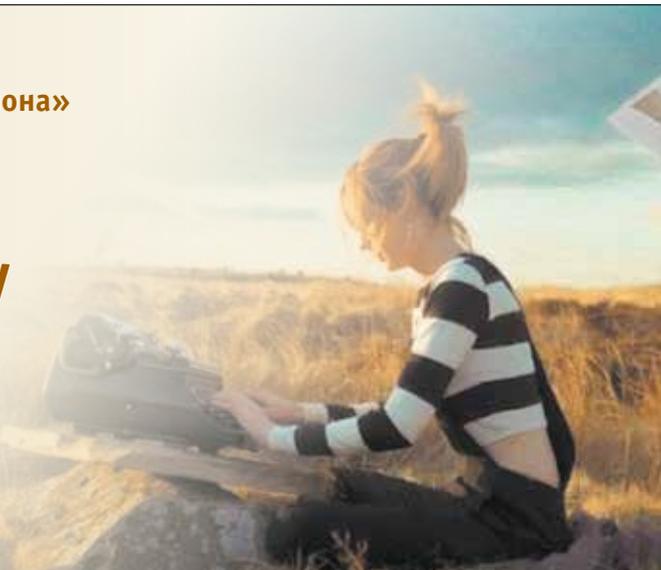
Соответственно, если после присоединения будет принято решение о том, что новый вид деятельности запускаться не будет, то расходы, отраженные на счете 97, следует списать в состав прочих расходов (проводка: Дебет 91-2 Кредит 97).

Вместе с тем допускаем, что после составления передаточного акта с отраженной в нем суммой расходов будущих периодов, но до составления заключительной бухгалтерской отчетности может быть принято решение о необходимости списания расходов будущих периодов в бухгалтерском учете присоединяемой организации по причине того, что, к примеру, данный актив не способен принести экономические выгоды. Для принятия соответствующего решения и его обоснования может быть создана специальная комиссия. В этом случае организация, к которой присоединяется другая компания, не принимает к бухгалтерскому учету расходы будущих периодов при условии, что данный актив не отражен в заключительной бухгалтерской отчетности присоединяемой компании (РБП отсутствуют в активе заключительного баланса). Расхождения показателей передаточного актива и заключительной бухгалтерской отчетности должны быть раскрыты в пояснениях к этой отчетности или в уточнениях к передаточному акту. 

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

## Какой период подлежит контролю в рамках выездной налоговой проверки?

Рассмотрим спор компании и налоговой инспекции. Компания считала, что инспекторы не вправе проверять документы, подтверждающие расчет НДС в 2022 году. Ведь решение о проведении выездной проверки было принято 29.12.2022. Следовательно, налоговому контролю подлежат лишь 2019, 2020, 2021 г.г. Что по этому поводу сказали судьи – читайте в статье.

**Суть спора.** В рамках выездной проверки инспекторы проверили все налоги и страховые взносы, исчисленные компанией за период с 01.01.2019 по 31.12.2021, а также НДС за период с 01.01.2022 по 30.09.2022. По итогам контрольных мероприятий проверяющие пришли к выводу, что компания нарушила налоговое законодательство. Компанию привлекли к ответственности.

По мнению компании, решение о проведении выездной проверки, принятое 29 декабря 2022 года, не соответствует нормам статьи 89 Налогового кодекса РФ. Компания подала жалобу в налоговое управление, а затем отправилась в суд.

**Решение судей.** В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ (п. 4 ст. 89 НК РФ).

### На заметку!

Судьи считают, если решение о проведении выездной налоговой проверки принято 22 декабря 2020 года, то контрольные мероприятия в отношении деятельности компании за период с 01.01.17 по 31.12.19 законны. Так, в Постановлении Арбитражного суда Центрального округа от 21.03.2024 по делу № А83-3056/2022 компания считала, что проверяющие намеренно провели контрольные мероприятия спустя три года после того, как она учла хозяйственные операции. Однако судьи такой довод отклонили. Они напомнили про пункт 4 статьи 89 Налогового кодекса РФ и сделали вывод об отсутствии нарушения со стороны налоговой инспекции.

Пункту 4 статьи 89 Налогового кодекса РФ корреспондирует подпункт 8 пункта 1

статьи 23 Налогового кодекса РФ, согласно которому налогоплательщики обязаны в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов (в редакции, действовавшей в спорный период).

### На заметку!

С 17 марта 2021 года подпункт 8 пункта 1 статьи 23 Налогового кодекса РФ изменен Федеральным законом от 17.02.2021 № 6-ФЗ. Согласно нововведениям налогоплательщики должны обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, на протяжении пяти лет.

В рассматриваемой ситуации решение о проведении выездной налоговой проверки принято 29.12.2022. Период проверки: с 01.01.2019 по 30.09.2022. Этот период включает в себя три календарных года, предшествующих году назначения проверки: 2019, 2020, 2021 г.г. (по всем налогам, сборам, страховым взносам), а также 1, 2, 3 кварталы 2022 года (по НДС), то есть текущего года.

По мнению судей, периоды проверки не противоречат положениям пункта 4 статьи 89 Налогового кодекса РФ (Постановление Девятого Арбитражного апелляционного суда от 22.03.2024 № 09АП-6462/2024 по делу № А40-162337/2023). ☺

### На заметку!

Налоговым кодексом РФ не предусмотрены ограничения возможности налоговых органов включать в проверяемый период отчетные периоды текущего года (Письмо Минфина России от 26.07.2018 № 03-02-07/1/52519).

С 17 марта 2021 года Федеральный закон от 17.02.2021 № 6-ФЗ изменил подпункт 8 пункта 1 статьи 23 Налогового кодекса РФ.

Н.М. Тимофеева, эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению

## Премии покупателям должны соответствовать своему действительному экономическому смыслу и нуждаются в документальном обосновании

Рассмотрим, какие обстоятельства указывают, что премии покупателям не соответствуют своему действительному экономическому смыслу, и какие документы нужны в качестве обоснования выплаты премий.

*Суть спора.* В 2017–2018 гг. в рамках действующих договоров поставки компания подписала дополнительные соглашения с покупателями. Тем самым компания-поставщик согласилась предоставить своим клиентам премии по итогам 2 квартала 2017 года и 9 месяцев 2018 года. При этом компания установила требование: покупатели должны закупить товар на определенную сумму. Стороны письменно оговорили, что премии скорректируют долги покупателей. То есть фактически компания не будет что-либо выплачивать, а просто уменьшит задолженность за поставленный товар.

По результатам выездной проверки деятельности компании за период с 01.01.2016 по 31.12.2018 инспекторы доначислили налог на прибыль в сумме 19 403 301 руб., а также привлекли ее к ответственности. По мнению проверяющих, прощение долга имеет формальный документооборот. По своей сути премии, предоставленные компанией, – это безвозмездная передача имущественных прав. А потому расходы на премии не подлежат учету в налоговой базе по налогу на прибыль. Основание – п. 16 ст. 270 Налогового кодекса РФ.

Компания подала жалобу в налоговое управление, а затем отправилась в суд. Компания считает, что выплата премий имеет непосредственное отношение к исполнению обязательств сторон по договорам поставки.

*Решение судей.* Налогоплательщик может учесть премии, выплаченные покупателям, в составе внереализационных расходов на основании подпункта 19.1

пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса РФ в случае, если условиями договора между продавцом и покупателем предусмотрена выплата премии покупателю вследствие выполнения им определенных условий договора без изменения цены товара, а также при соответствии расходов положениям статьи 252 Налогового кодекса РФ. Основание – ст. 265, 270 Налогового кодекса РФ, п. 2, 6, 7, 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

### На заметку!

Премии покупателям могут учитываться в составе внереализационных расходов при расчете налоговой базы по налогу на прибыль только в том случае, если они соответствуют подпункту 19.1 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса РФ, а также отвечают требованиям статьи 252 Налогового кодекса РФ (Письма Минфина России от 12.12.2022 № 03-03-06/1/121505, от 16.12.2019 № 03-03-06/1/98264). В целях налогообложения прибыли учитываются только те премии, которые не противоречат законодательству РФ (Письмо Минфина России от 14.04.2017 № 03-03-06/1/22268).

Судьи считают, что инспекторы собрали достаточно доказательств, чтобы подтвердить: в действительности премии предоставлялись контрагентам не за какие-либо достижения, а для поддержания стабильных финансовых и экономических показателей их отчетности (рентабельности продаж, финансового результата).

Премии покупателям могут учитываться в составе внереализационных расходов при расчете налоговой базы по налогу на прибыль. Однако для этого они должны соответствовать подпункту 19.1 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса РФ и требованиям статьи 252 Налогового кодекса РФ.

**На заметку!**

Установление наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Поэтому если установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано. Обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения капитала для осуществления экономической деятельности (использование собственных, заемных средств, эмиссия ценных бумаг, увеличение уставного капитала и т. п.) или от эффективности использования капитала (п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»).

По мнению судей, предоставление премий в рассматриваемой ситуации:

- не является мотивацией к получению контрагентами более значительного объема выручки;
- не направлено на увеличение количества покупателей у контрагентов;

- не способствует заключению новых контрактов.

Фактически такие премии имели иной экономический смысл и значение, а также иное обоснование, отличное от обоснования, указанного в дополнительных соглашениях к договорам поставки.

**На заметку!**

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

Довод компании, что выплата премий имеет непосредственное отношение к исполнению обязательств сторон по договорам поставки был отклонен. Компания не предъявила подтверждающие документы. В частности, те, что были положены в обоснование формирования производственной программы (расчет показателей выручки и объемов отгрузки).

Первая инстанция, апелляция и кассация на стороне проверяющих (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 13.10.2022 по делу № А40-284214/2021). 

Судьи вправе определить объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания операции, если на основании доказательств придет к выводу, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операцию не в соответствии с ее действительным экономическим смыслом.



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

## Правонарушения на УСН: 5 ошибок налогоплательщиков

Рассмотрим, какие правонарушения допускают налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения.

### Ошибка 1. Не уведомили, что стали применять УСН

Налогоплательщики вправе самостоятельно выбирать, какой режим налогообложения использовать. Например, это может быть упрощенная система налогообложения (кратко – УСН). Переход на данный спецрежим осуществляется в добровольном порядке (п. 1 ст. 346.11 НК РФ). Но действуют ограничения, поэтому он доступен не всем.

В частности, УСН под запретом для тех компаний и ИП, кто не проинформировал налоговую инспекцию о своем переходе на УСН в сроки, установленные пунктами 1 и 2 статьи 346.13 Налогового кодекса РФ (подп. 19 п. 3 ст. 346.12 НК РФ).

#### Пример 1

*ИП представил декларацию по УСН за 2015 год. В ответ проверяющие указали, что предприниматель не мог применять упрощенную систему налогообложения. Ведь он не уведомил в срок, что будет плательщиком этого спецрежима в 2015 году. В связи с этим проверяющие потребовали от ИП сдать отчетность по общей системе налогообложения.*

*По мнению судей, в рассматриваемой ситуации у предпринимателя не было права на УСН. Претензии проверяющих обоснованы. Меры приняты своевременно. Сама по себе приемка отчетности по УСН не дает налогоплательщику право на применение данного спецрежима (Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа*

*от 17.05.2021 № Ф02-1757/2021 по делу № А19-13338/2020).*

### Ошибка 2. Учли расходы, которые не соответствуют Налоговому кодексу РФ

Налогоплательщики, которые выбрали УСН с объектом налогообложения «Доходы», не учитывают затраты в налоговой базе (Письмо Минфина России от 24.06.2022 № 03-03-06/1/60260). Такое право есть лишь у тех, кто применяет объект налогообложения «Доходы, уменьшенные на величину расходов» (п. 1 ст. 346.14 НК РФ). Однако есть и другие требования.

Во-первых, расходы должны соответствовать перечню пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ. Во-вторых, налогоплательщику следует сохранять подтверждающие документы, чтобы доказать, что расходы действительно были. В-третьих, необходимо обосновать затраты. Ведь они должны быть экономически оправданы. В-четвертых, у расходов должна быть денежная форма и оплачиваться они должны из средств самого налогоплательщика (п. 2 ст. 346.16, п. 1 ст. 252 НК РФ).

#### Пример 2

*ИП скорректировал данные по УСН за 2021 год. По результатам камеральной проверки инспекторы доначислили предпринимателю налог, а также выписали штраф. Как оказалось, ИП незаконно признал в налоговой базе затраты, связанные со сносом нежилого здания, в сумме 13 781 496 руб. Проверяющие напомнили ИП, что нельзя включать в состав затрат расчетную сумму потерь без фактических расходов. Нет подтверждающих документов.*

*Первая инстанция и апелляция поддержали налоговую инспекцию. Статья 346.16 Налогового кодекса РФ имеет закрытый перечень расходов и не позволяет уменьшать налог на УСН на*

Не все налогоплательщики вправе применять УСН из-за наличия ограничений.

Сама по себе приемка отчетности по УСН не дает налогоплательщику право на применение данного спецрежима.



потенциально возможный убыток в связи с потерей имущественных прав на недвижимость (Постановление Двенадцатого Арбитражного апелляционного суда от 21.03.2024 по делу № А12-20389/2023).

#### Пример 3

Компания заключила с контрагентом договор подряда. По условиям подряда взяла на себя обязательство положить асфальт. При этом стороны не прописали детально, где именно. Лишь указали на промзону в поселке и объем покрытия. Также, исходя из договора, не понятно, что конкретно асфальтировали: площадку, дорогу, подъездной путь и др.

По результатам проверки налоговые инспекторы доначислили компании налог на УСН. Как оказалось, в договоре аренды здания не указано, что компания вправе производить неотделимые улучшения в виде асфальтбетонного покрытия. К тому же пункт 1 статьи 346.16 НК РФ не позволяет проводить такие виды затрат.

Первая инстанция и апелляция на стороне проверяющих. При отсутствии в договоре аренды записи о праве арендатора на производство неотделимых улучшений указанные расходы не учитываются при формировании налоговой базы по УСН. Работы по территориальному благоустройству в закрытом перечне расходов на УСН не поименованы (Постановление Пятнадцатого Арбитражного апелляционного суда от 07.05.2024 № А32-46913/2022).

#### Пример 4

В ходе камеральной проверки инспекторы обнаружили, что компания оплачивала расходы с использованием банковских карт посторонних лиц или своих работников. Такой подход не позволяет достоверно установить, относятся платежи к деятельности компании или нет. Подтверждающие документы отсутствуют. В связи с этим проверяющие доначислили налог на УСН и пени, а также выписали штраф.

Первая инстанция, апелляция и кассация пришли к выводу, что претензии проверяющих законны (Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 07.03.2023 по делу № А28-3903/2021).

### Ошибка 3.

#### Вышли за пределы лимитов на УСН

Крупный бизнес не вправе применять УСН, ведь этот режим налогообложения предусматривает предельные лимиты по доходам. Если компания их превышает,

то теряет право на упрощенную систему налогообложения.

#### Пример 5

Компания применяла УСН (объект налогообложения «Доходы, уменьшенные на величину расходов») и выполняла функции генподрядчика по контракту. В 2019 году доходы от деятельности компании составили 155 906 901,78 руб.

В ходе проверки налоговые инспекторы пришли к выводу, что компания утратила право на УСН. Причина – превышен предельный размер доходов (п. 4 ст. 346.13 НК РФ). Проверяющие доначислили налог на прибыль, НДС, пени и штрафы. По мнению компании, не все доходы надо учитывать. Были корректировки в принятии работ.

Первая инстанция, апелляция и кассация на стороне проверяющих. Нет доказательств, что заказчик согласился уменьшить тот объем работ, что признал. Также отсутствуют подтверждения возврата лишних средств. Компания утратила право на УСН с 01.10.2019. Нет правовых оснований для признания спорной суммы неосновательным обогащением (Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 11.01.2023 по делу № А10-6605/2021).

### Ошибка 4.

#### Распределили налоговую нагрузку между взаимозависимыми лицами

«Дробление бизнеса» – это искусственное перераспределение денежных потоков на счета взаимозависимых лиц, применяющих спецрежимы налогообложения, в целях экономии на налогах.

Сам по себе факт взаимозависимости налогоплательщика и его контрагентов, подконтрольности нескольких контрагентов одному лицу не является поводом для консолидации их доходов. И, соответственно, не подтверждает наличие достаточных оснований, чтобы утверждать о «дроблении бизнеса». Однако важно, чтобы каждый из налогоплательщиков вел самостоятельную хозяйственную деятельность и нес свою часть налогового бремени, которая относится именно к этой деятельности (Постановление Девятого Арбитражного апелляционного суда от 10.06.2024 № 09АП-17956/2024 по делу № А40-148182/2023).

#### На заметку!

Сама по себе взаимозависимость не несет каких-либо рисков (п. 6 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53).

#### Статья 346.16

Налогового кодекса РФ содержит закрытый перечень расходов. Потенциально возможный убыток в связи с потерей имущественных прав на недвижимость в нем не предусмотрен.

УСН под запретом для крупного бизнеса, поскольку данный спецрежим предусматривает предельные лимиты по доходам.

«Дробление бизнеса» – это искусственное перераспределение денежных потоков на счета взаимозависимых лиц, применяющих спецрежимы налогообложения в целях экономии на налогах.

Взаимозависимость учитывается лишь наряду с другими существенными обстоятельствами.

При предоставлении налоговых льгот должен быть обеспечен равный подход: условия применения льгот должны толковаться и применяться таким образом, чтобы дифференциация прав налогоплательщиков проходила по объективным и разумным критериям, отвечающим цели соответствующих законоположений.

Взаимозависимость учитывается лишь наряду с другими существенными обстоятельствами. В частности, когда прошло разделение единого производственного (иного хозяйственного, управленческого) процесса на отдельные части с формальным отнесением их на взаимозависимых лиц. Хотя фактически всю деятельность при этом продолжил вести сам налогоплательщик (Постановление Четырнадцатого Арбитражного апелляционного суда от 13.05.2024 по делу № А13-6461/2017).

#### Пример 6

*В ходе выездной проверки инспекторы обнаружили, что компания учитывала не всю выручку, а только часть. Остальные деньги шли на счет взаимозависимого ИП, чтобы сохранить право на УСН. По итогам контрольных мероприятий проверяющие доначислили компании налоги по общей системе, насчитали пени и предъявили штраф.*

*Установлено, что у компании и ИП были общие поставщики. Подписание договоров, аналогичных по содержанию, проводилось в один и тот же день. Доверенность выписывалась на одних и тех же перевозчиков. Товары хранились в одном помещении. Порядок организации работы компании и ИП был идентичен. При этом в декларациях обоих лиц значился телефон компании.*

*Первая инстанция, апелляция и кассация поддержали проверяющих. Факт «дробления бизнеса» доказан. Общие доходы компании и ИП не позволяют применять УСН (Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 13.11.2023 по делу № А43-3918/2020).*

#### Ошибка 5. Незаконно применяли пониженную налоговую ставку

Если объект налогообложения «Доходы», то налоговая ставка по налогу на УСН составляет 6%. Регионы могут понизить ее до 1% для отдельных категорий налогоплательщиков (п. 1 ст. 346.20 НК РФ). Для «Доходов, уменьшенных на величину расходов» ставка налога – 15%. Она может быть уменьшена до 5% (п. 2 ст. 346.20 НК РФ).

Налоговые льготы выступают формой имущественной поддержки (государственной помощи) отдельных категорий субъектов экономического оборота и признаются оправданным

исключением из принципа всеобщности и равенства налогообложения в той мере, в какой это позволяет налогоплательщику эффективно распорядиться оставшимися после налогообложения финансовыми ресурсами и одновременно обеспечить удовлетворение лежащего в основе предоставления льготы публичного интереса, связанного со стимулированием деятельности отдельных отраслей экономики, улучшением социально-экономического положения территорий и др.

При предоставлении налоговых льгот должен быть обеспечен равный подход: условия применения льгот должны толковаться и применяться таким образом, чтобы дифференциация прав налогоплательщиков проходила по объективным и разумным критериям, отвечающим цели соответствующих законоположений.

#### Пример 7

*По итогам камеральной проверки инспекторы пришли к выводу, что компания незаконно пользовалась пониженной ставкой на УСН (1%) в 2022 году. Причина – компания не подпадает под региональную льготу. В результате проверяющие доначислили налог и привлекли компанию к ответственности.*

*Как оказалось, право на пониженную ставку имеют те, кто впервые зарегистрировался на территории Забайкальского края по причине смены местонахождения. И такое событие свершилось после 1 января 2021 года.*

*Как пояснили судьи, законодатель предоставил пониженную ставку не тем, кто впервые зарегистрировался (новым лицам в смысле государственной регистрации), а налогоплательщикам, которые впервые встали на учет на территории Забайкальского края, хотя при этом были созданы ранее (то есть действующим налогоплательщикам, сменившим место своего нахождения).*

*Первая инстанция и апелляция поддержали проверяющих. Компания является новым созданным юридическим лицом, а не впервые зарегистрированным на территории Забайкальского края налогоплательщиком, поменявшим свое местонахождение (Постановление Четвертого Арбитражного апелляционного суда от 30.05.2024 по делу № А78-14014/2023).*



**А.М. Рабинович**, руководитель Управления бухгалтерского и налогового консалтинга Аудиторско-консалтинговой сети FinExpertiza, кандидат исторических наук

## Комментарий к Письму ФНС России от 18.06.2024 об определении объекта налогообложения по налогу на имущество организаций

Указанным Письмом налоговым органам направлен «Обзор результатов рассмотрения отдельных налоговых споров, касающихся определения объекта налогообложения по налогу на имущество организаций, в рамках которых установлено необоснованное (искусственное) разделение в бухгалтерском учете единого объекта основных средств, относящегося к недвижимому имуществу (сооружению)» от 18.06.2024 № БС-4-21/6770@ (далее – обзор, обзор ФНС). Примечательно данное письмо тем, что, совпадая практически с 5-летним юбилеем Определения СКЭС ВС РФ от 12.07.2019 № 307-ЭС19-5241 по делу ЗАО «Лесозавод 25», оно как бы говорит неформальным адресатам письма – налогоплательщикам: «Вот чем на самом деле обернулись все ваши тогдашние – тщетные, как оказалось, – надежды на прекращение или решение в вашу пользу споров по налогообложению сложных производственных объектов».



А.М. Рабинович

### Статистика Обзора ФНС

С учетом дополнения, внесенного в Обзор Письмом ФНС России от 25.06.2024 № БС-4-21/7145@, в действующей версии Обзора содержится 22 пункта, некоторые из которых содержат несколько судебных решений, поскольку ряд организаций судились по одному и тому же объекту основных средств несколько раз (в двух случаях – по 4 раза). Поэтому более точным будет учитывать не количество пунктов Обзора или споривших организаций (некоторые из которых упомянуты в разных пунктах Обзора), а количество включенных в Обзор судебных актов.

Всего в Обзоре приведено 32 постановления арбитражных судов округов, принятых в 2020-2024 гг., из них (с округлением процентов):

- 19 (59%) постановлений приняты АС Поволжского округа, 6 (19%) – АС Северо-Кавказского округа, по 2 (по 6%) – АС Уральского и Западно-Сибирского округа, по 1 (по 3%) – Волго-Вятского, Дальневосточного и Московского округов;
- в 16 случаях (50% от постановлений арбитражных судов округов и 100% от

обжалованных налогоплательщиками постановлений) судьями Верховного суда (ВС) РФ были приняты отказные определения – отказано в передаче дела в Судебную коллегия по экономическим спорам (СКЭС) ВС РФ;

- 6 (19%) постановлений судов округов приняты в 2020 году, 10 (31%) – в 2021 году, 7 (22%) – в 2022 году, 6 (19%) – в 2023 году, 3 (9%) – в первом полугодии 2024 года;
- в 18 (58%) случаях предметом спора было имущество электро- и теплоэнергетики как энергетических, так и других компаний, в 11 (35%) случаях – имущество в виде магистральных нефтепроводов, в 3 (9%) – имущество трех других отраслей.

Комбинируя различным образом эти данные, можно и дальше углублять анализ, например, в каком округе и в каком году по какому виду имущества было больше споров, какова их динамика и т. п. Но, чтобы не утомлять читателей этими выкладками, обратим сразу внимание на то, что видно, так сказать, невооруженным взглядом.

Больше всего споров было в Поволжском округе, и постановления его суда можно считать в определенном

смысле «практикообразующими», в том числе и потому, что именно в них наиболее развернуто сформулированы аргументы в пользу рассматриваемой позиции, можно даже сказать – ее идеология и теория.

Наибольшее внимание налоговики обращают на имущество электро- и теплоэнергетики (58% дел), что подтверждается комментарием к Обзору начальника Управления налогообложения имущества ФНС России А.В.Лашенова, размещенном на официальном сайте ФНС России 27.06.2024, («Особенности налогообложения единых недвижимых комплексов организаций электроэнергетики разъяснил Алексей Лашёнов» ([https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities\\_fts/15027027/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/15027027/))), и его статьей: «Вопросы отнесения отдельных видов оборудования в составе объектов электросетевого комплекса к движимому или недвижимому имуществу в целях налогообложения организаций» в журнале ФНС России «Налоговая политика и практика», № 7/2024. С другой стороны, можно сказать, что организации энергетики наиболее активно исповедуют и отстаивают иную, чем у налоговых органов позицию.

Исчерпывается ли арбитражная практика приведенным в Обзоре ФНС? Конечно, нет, есть немало выигранных у налоговых органов дел.

### Альтернативный список

Общим для всех представленных ниже (в хронологическом порядке) дел является то, что вопреки доводам налоговых органов, полностью аналогичных тем, которые были высказаны ими в спорах, приведенных в Обзоре ФНС, суды не обнаружили, используя терминологию Обзора, «ключевых обстоятельств для признания оборудования неотъемлемой частью объекта недвижимости». Исходя, в частности, из позиции СКЭС ВС РФ и Президиума ВС РФ по вопросу учета конструктивно сочлененных объектов основных средств. При этом автор не претендует на полноту составленного им перечня.

1) Постановление АС Северо-Западного округа от 20.05.2020 по делу № А05-5074/2019 «Архангельский траловый флот».

Предмет спора – оборудование рыболовного судна: «Рыбная фабрика»,

«Холодильное оборудование», «Вертикальные плиточные морозильные аппараты», «Упаковочный комплекс АФАК», «Гидролокатор».

Определением судьи ВС РФ от 09.09.2020 № 307-ЭС20-11875 налоговому органу отказано в передаче дела в СКЭС ВС РФ.

2) Постановление АС Уральского округа от 26.05.2020 № Ф09-1600/20 по делу № А47-15320/2017 ПАО «Оренбургнефть».

Предмет спора – оборудование установки подготовки нефти: «Концевая ступень сепарации».

3) Постановление АС Центрального округа от 04.06.2020 по делу № А36-12764/2017 АО «Лебедянский сахарный завод».

Предмет спора – оборудование производственного комплекса: выпарные аппараты, кристаллизаторы, элеваторы, аппарат диффузионный.

4) Постановление АС Северо-Западного округа от 15.06.2020 по делу № А05-266/2019 ООО «Башнефть-Полюс».

Предмет спора – оборудование центрального пункта сбора нефти и газа: «растворно-солевой узел» и врытая в землю «дренажная емкость типа ЕП».

5) Постановление АС Западно-Сибирского округа от 30.10.2020 по делу № А70-20210/2019 АО «Антипинский нефтеперерабатывающий завод».

Предмет спора – оборудование производственного комплекса: технологические установки по переработке нефти, очистные сооружения и сооружения водоподготовки, установки снабжения техническим азотом и воздухом, гидроочистки дизельного топлива, производства элементарной серы, глубокой переработки мазута на складе сжиженных углеводородных газов с пунктом налива в автомобильные цистерны.

6) Постановление АС Северо-Западного округа от 15.02.2021 по делу № А21-16814/2019 Муниципальное предприятие «Производственное управление «Водоканал».

Предмет спора – оборудование очистных сооружений водоснабжения и водоотведения.

7) Определение СКЭС ВС РФ от 17.05.2021 № 308-ЭС20-23222 по делу № А32-56709/2019 ООО «Юг-Новый Век», включенное в Обзор судебной практики ВС РФ № 3 (2021), утвержденный Президиумом ВС РФ 10.11.2021.

Предмет спора – распределитель-но-трансформаторная подстанция,

размещенная в здании, обслуживающем гостиницу.

8) Постановление АС Западно-Сибирского округа от 31.08.2021 по делу № А81-3102/2020 ООО «Газпром Новоуренгойский газохимический комплекс».

Предмет спора – оборудование, размещенное на объектах производственного комплекса: водогрейная котельная, АГРС с газопроводами, полигон захоронения промышленных стоков.

9) Определение СКЭС ВС от 28.09.2021 № 308-ЭС21-6663 по делу № А18-1531/2019 ООО «Минеральная вода «Ачалуки», включенное в Обзор судебной практики ВС РФ № 4 (2021, утвержденный Президиумом ВС РФ 16.02.2022).

Предмет спора – оборудование цеха розлива минеральной воды.

10) Постановление АС Волго-Вятского округа от 25.11.2021 по делу № А29-7664/2019 ООО «Биоэнергетическая компания».

Предмет спора – оборудование и некапитальные сооружения, входящие в состав электростанции: внутриплощадочные и технологические дороги и проезды, в т. ч. из железобетонных плит, тротуар, канализация бытовая, ливневая, напорная, сети водоснабжения наружные, канализационно-насосная станция, очистные сооружения, площадки с бетонным покрытием, в т. ч. под мусорные контейнеры и контейнеры золы, сети 0,4 кВ и наружного освещения, пожарный проезд.

Определением судьи ВС от 24.03.2022 № 301-ЭС22-1757 налоговому органу отказано в передаче дела в СКЭС ВС РФ.

11) Постановление АС Московского округа от 04.03.2022 по делу № А40-255623/2018 ПАО «Россети Волга»

Предмет спора – оборудование электросетевого комплекса: ВОЛС (включая оборудование), структурированная кабельная сеть, средства связи, системы пожарной и охранной сигнализации, системы вентиляции, системы отопления и водоснабжения, районные электрические сети (РУС), основной производственно-технический комплекс центра управления сетями сетевого энергетического комплекса (ПТК ЦУС - диспетчеризация), система кондиционирования и вентиляции и т. д.

Определением судьи ВС РФ от 03.06.2022 № 305-ЭС22-10313 налоговому органу отказано в передаче дела в СКЭС ВС РФ.

12) Постановление АС Поволжского округа от 04.03.2022 по делу №



А55-13336/2021 АО «Самарская сетевая компания».

Предмет спора – оборудование и некапитальные сооружения электросетевого комплекса: линия электропередачи воздушная, сеть тепловая магистральная; подстанции трансформаторные комплектные (КТП); их оборудование.

13) Постановление АС Московского округа от 19.04.2022 по делу № А40-317545/2018 ПАО «Россети Московский регион».

Предмет спора – оборудование и некапитальные сооружения электросетевого комплекса – все виды трансформаторных подстанций (МТП, БКТП, КТП и т. д.) и сооружения связи (ВЛ, КЛ, ВОЛС и т. д.)

Определением судьи ВС РФ от 12.08.2022 г. № 305-ЭС22-13255 налоговому органу отказано в передаче дела в СКЭС ВС РФ.

14) Постановление АС Московского округа от 04.05.2022 по делу № А40-549/2019 АО «Объединенная энергетическая компания».

Предмет спора – оборудование и некапитальные сооружения электросетевого комплекса: линии по передаче электроэнергии (ВЛ), кабельные линии (КЛ), трансформаторные подстанции (ТП), распределительные устройства различного исполнения, здания

Количество проигранных и выигранных налогоплательщиками споров почти одинаково.

Важно, что именно в пользу налогоплательщиков приняты три определения СКЭС ВС РФ.

электрических и тепловых сетей, ВОЛС и прочие сооружения.

15) Постановление АС Восточно-Сибирского округа от 15.06.2022 по делу № А58-9119/2020 АО «Теплоэнергосервис».

Предмет спора – оборудование теплосетевого комплекса: модульные котельные установки (МКУ) различных модификаций, тепловые пункты, тепловые сети, сети и трубопроводы водоснабжения, резервуары, трубопроводы теплоснабжения, ряд зданий.

Определением судьи ВС РФ от 11.10.2022 № 302-ЭС22-18232 налоговому органу отказано в передаче дела в СКЭС ВС РФ.

16) Постановление АС Московского округа от 17.06.2022 по делу № А40-102666/2020 АО «Сетевая компания».

Предмет спора – оборудование энергосетевого комплекса: трансформаторные подстанции различных типов.

17) Постановление АС Московского округа от 14.12.2022 по делу № А40-85181/2021 ООО «Газпромнефть-Ямал».

Предмет спора – площадки, подъезды, сети коммуникаций (газоснабжения, тепловых, топливопроводов, технологических, канализации, газопроводов), воздушные линии электропередачи и оборудования для пожаротушения.

18) Постановление АС Московского округа от 28.12.2022 по делу № А40-14350/2020 ООО «Башкирэнерго».

Предмет спора – оборудование и некапитальные сооружения электросетевого комплекса: трансформаторные подстанции всех видов, системы дальней связи оптоволоконные, кабели силовые, линии электропередач воздушные/кабельные.

19) Постановление АС Московского округа от 30.01.2023 г. по делу № А40-268672/2018 ПАО «Россети Центр».

Предмет спора – волоконно-оптические линии связи.

20) Постановление АС Западно-Сибирского округа от 02.02.2023 № А70-20210/2019 АО «Антипинский нефтеперерабатывающий завод».

Предмета спора – в том числе оборудование участков, сооружений, установок

21) Постановление АС Московского округа от 14.02.2023 по делу № А40-110147/2020 ПАО «Славнефть-Ярославнефтеоргсинтез».

Предмет спора – системы вентиляции и кондиционирования производственных зданий и установок.

22) Постановление АС Московского округа от 03.03.2023 по делу №

А40-15775/2019 ПАО «Россети Северо-Запад».

Предмет спора – воздушные и кабельные линии электропередачи, трансформаторные подстанции, распределительные устройства, объекты связи, системы охранно-пожарные охранного освещения, средства охраны, АИИСКУЭ, сеть локальная, общеподстанционный пункт управления (ОПУ) с оборудованием; строения типа дорог, проездов, площадок, ограждения, здания КПП, ЗРУ, склада канализации.

23) Постановление АС Московского округа от 20.03.2023 по делу № А40-549/2019 АО «Объединенная энергетическая компания».

Предмет спора – оборудование, некапитальные сооружения и замощения энергосетевого комплекса: ВЛ и КЛ электропередач, ВОЛС, подстанции трансформаторные комплектные, здания БКТП, БРТП, РП, ТП, КТП; КРУЭ, КРУ, ОРУ, КРН, КРУН, въездная дорога из бетонных плит, площадка для стоянки автотранспорта из бет. плит, внутриплощадочные автомобильные дороги и площадки, ограждение территории, насосная станция пожаротушения в здании; объекты благоустройства, площадки, газоны с подсыпкой растительного грунта и посевом трав, мачта освещения, вышка осветительная.

24) Постановление АС Московского округа от 05.04.2023 по делу № А40-110579/2019 ПАО «ФСК ЕЭС – Россети».

Предмет спора – оптоволоконно в составе оптоволоконных кабелей связи, размещенных на опорах высоковольтных линий.

25) Постановление АС Московского округа от 16.06.2023 по делу № А40-237615/2018 ПАО «Россети Центр и Приволжье».

Предмет спора – воздушные и кабельные линии, трансформаторные подстанции различного исполнения, распределительные устройства, ВОЛС.

26) Постановление АС Московского округа от 20.06.2023 по делу № А40-151337/2020 ПАО «Россети Ленэнерго».

Предмет спора – оборудование и некапитальные сооружения электросетевого комплекса: воздушные и кабельные линии электропередач, трансформаторные подстанции, волоконно-оптические линии связи, кабельные каналы, подстанции электрической сети и распределительные пункты с оборудованием, дороги, проезды и ограждения.

27) Постановление АС Московского округа от 30.06.2023 по делу № А40-62230/2019 ПАО «Россети Кубань».

Предмет спора – воздушные линии, кабельные линии, волоконно-оптические линии связи.

28) Постановление АС Московского округа от 31.01.2024 по делу № А40-130509/2020 ПАО «ЭЛС-Энерго».

Предмет спора – различное оборудование нескольких ГРЭС: связанное с золоочистением, конвейеры, трубопроводы, компрессорные установки, установки очистки конденсата, управляющие клапаны, электролинии.

Определением судьи ВС РФ от 15.05.2024 № 305-ЭС24-7176 налоговому органу отказано в передаче дела в СКЭС ВС.

29) Постановление АС Центрального округа от 05.03.2024 по делу № А64-7115/2021 ООО «Новый сад».

Предмет спора – сооружения-резервуары и складские помещения.

30) Постановление АС Московского округа от 03.09.2024 по делу № А40-204681/2019 ПАО «Россети Юг».

Предмет спора – воздушные и кабельные линии электропередачи, трансформаторные подстанции, волоконно-оптические линии связи, кабельные каналы, строения контейнерного типа для размещения пункта управления и распределительного пункта.

Сравним основные параметры альтернативного списка и Обзора ФНС.

Если лидером отрицательных для налогоплательщиков решений является АС Поволжского округа, то лидером положительных (18 (58%) постановлений) - АС Московского округа.

Только в авторском перечне присутствуют (то есть ФНС России не нашла у них выгодных для нее проигранных налогоплательщиками дел) АС Северо-Западного (3 дела), АС Центрального (2 дела) и АС Восточно-Сибирского (1 дело) округов.

Одновременно и в Обзоре ФНС, и в альтернативном списке примерно поровну (то есть не имеют жестко однозначной позиции) представлены АС Западно-Сибирского (2 и 3 дела соответственно), АС Уральского (2 и 1 дело соответственно) округов.

Более чем вдвое меньше в перечне автора удельный вес дел, по которым приняты отказные Определения ВС РФ – 23%, 7 дел. Объясняется это, как уже приходилось указывать, тем, что при проигрыше налоговой инспекции

ФНС России очень часто не разрешает ей (в порядке п.6 своего Приказа от 14.10.2016 № ММВ-7-18/560 «Об организации работы по представлению интересов налоговых органов в судах») подавать кассационную жалобу в ВС РФ, чтобы избежать возможного увеличения отрицательных для налоговых органов отказных определений ВС РФ. Тогда как налогоплательщики, напротив, продолжают бороться до конца, направляя при проигрышах кассационные жалобы в ВС РФ, вследствие чего и получается, что количественно преобладают отказные определения ВС РФ по делам, проигранным налогоплательщиками.

Но зато в альтернативном списке есть два Определения СКЭС ВС РФ, позиция которых одобрена Президиумом ВС РФ посредством включения ее в его обзоры судебной практики ВС РФ. Возможность же появления определений СКЭС ВС РФ в Обзоре ФНС исключена в принципе (причину – смотрите ниже).

По смыслу в перечень автора вполне можно было включить и третье Определение СКЭС ВС РФ – от 13.12.2021 № 305-ЭС21-12104 по делу № А40-95182/2020 ООО «Газпромнефть-Хантос», поскольку в нем в отношении результатов инженерной подготовки кустов скважин налоговый орган выдвигал те же самые «убойные», по его мнению, аргументы, что и в спорах об оборудовании и сооружениях: неотъемлемая часть, единый конструктивный объект капитального строительства по общему проекту, общее предназначение, невозможность самостоятельного функционирования и т. д. Но так как все-таки непосредственным предметом спора были не оборудования и сооружения, а замощения земельного участка в виде кустовых площадок, то для чистоты анализа данное дело в список не попало.

Большинство споров и в авторском списке касаются только или в том числе энергетического оборудования и сооружений – 20 (64%) постановлений и 6 (86%) из 7 отказных определений ВС РФ. Последнее свидетельствует, в частности, о том, какое значение ФНС России придает именно этим спорам, отступая в их случае от своей очевидной установки не обжаловать в СКЭС РФ проигранные по налогу на имущество споры.

Любопытно также, что отдельные судьи ВС РФ принимали отказные определения, представленные одновременно и

И среди выигранных налогоплательщика-ми дел большинство касалось имущества электроэнергетики.

Согласно НК РФ облагаемый объект ОС вычленяется из комплекса объектов по правилам бухучета.

в Обзоре ФНС, и в авторском перечне, в том числе по схожему энергетическому оборудованию. Причем это даже могли быть судьи, формулировавшие позиции СКЭС ВС РФ, противоположные представленным в Обзоре ФНС. И дело здесь, конечно, не в «разных конкретных обстоятельствах», а в приоритете стремления сохранить «стабильность судебных решений» перед задачей обеспечить при принятии этих решений единство методологических подходов и правовых позиций, выработанных СКЭС ВС РФ.

При этом 17 (85%) споров из 20 касались оборудования и сооружений энергосетевых, а 3 – энергогенерирующих компаний (хотя в техническом отношении это могло быть одно и то же оборудование). Выглядит ли в связи с этим ситуация с оборудованием энергосетевых компаний предпочтительнее, тем более что в их пользу вынесено даже – о чудо! – Постановление АС Поволжского округа, можно будет сказать после дополнительного анализа.

Хронологически приведенные в альтернативном перечне споры распределились так: в 2020, 2021 – по 5, в 2022 и 2023 г. – по 9, за 8 месяцев 2024 г. – 3. То есть надежда налогоплательщиков на справедливость и истину и их борьба за них с течением времени не угасают.

В целом же, как видим, в действительности, положение не совсем (или совсем не) такое, какое вырисовывается из Обзора ФНС.

### Вопреки всему

По моему мнению, обобщенная в Обзоре ФНС позиция не соответствует следующему.

1) Прямой норме налогового законодательства, согласно которой объект налогообложения налогом на имущество по среднегодовой стоимости определяется как недвижимое имущество, учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета (подп. 1 п. 1 ст. 374 НК РФ). Здесь недвусмысленно сказано, что наличие объекта налогообложения выявляется посредством применения положений двух отраслей законодательства: гражданского, формулирующего признаки недвижимого имущества, и бухгалтерского, дающего порядок учета основных средств, включая определение единицы учета, называемой там

инвентарным объектом. В том числе в случае сложного производственного объекта (на языке бухгалтерского учета – комплекса конструктивно сочлененных предметов).

То есть в рамках задачи определения, а есть ли объект налогообложения, у каждого из указанных законодательств – своя сфера применения, и вопрос об идентификации единицы имущества, квалифицируемой как недвижимое или движимое, отнесен к области бухгалтерского законодательства.

Чтобы не повторяться в отношении того, что это означает с практической точки зрения, какую технологию действий это предполагает, в чем выражается взаимодействие двух законодательств, отошлю к своей предыдущей публикации в № 1 за этот год. Детализирую лишь еще более «постатейный» разрез установленного НК РФ подхода и отмечу дополнительный довод в его пользу из самого же НК РФ.

В гражданском законодательстве признаки недвижимых «вещей» (а не «имущества», о котором говорится в НК РФ, что важно при спорах о замощениях) даны в ст. 130, 133.1 и п. 1 ст. 141.3 ГК РФ. При этом в силу буквального содержания ст. 133.1 безосновательными представляются утверждения о том, что совокупность объектов может считаться ЕНК независимо от государственной регистрации их в качестве такового, поскольку такая регистрация зависит от воли налогоплательщика. Как будто законодатель, формулирую именно субъективно-волевой порядок возникновения ЕНК, этого не понимал.

Применением указанных трех статей ГК РФ использование его для целей установления факта наличия искомого объекта налогообложения заканчивается. Обращение же с этой целью к ст. 133, 134, 135 ГК РФ, признаков недвижимых вещей не содержащих, выходит за пределы «компетенции» гражданского законодательства, четко обозначенной в НК РФ, и означает вмешательство в сферу бухгалтерского законодательства для его блокирования и вытеснения.

А то, что только бухгалтерское законодательство «уполномочено» НК РФ устанавливать «порядок» идентификации инвентарного объекта основных средств, «учитываемых на балансе организации» и тем самым являющихся единицей квалификации имущества как недвижимого

или движимого, подтверждается порядком исчисления налоговой базы на основе «остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации» (п.3 ст.375 НК РФ):

- ведь в зависимости от того, что будет считаться инвентарным объектом, – только весь комплекс конструктивно сочлененных предметов или, в том числе его части, выделенные в самостоятельные инвентарные объекты по правилам бухгалтерского учета, – совершенно разной будет и остаточная стоимость объекта налогообложения: она обратно пропорциональна сроку полезного использования (далее – СПИ) объекта основных средств, который (срок) у части объекта практически всегда меньше, чем у объекта в целом;

- именно бухгалтерской учетной политикой устанавливаются критерии «существенных отличий» в стоимости и СПИ всего сложносоставного объекта основных средств и его отдельных частей, необходимые для решения вопроса о выделении или невыделении из комплекса конструктивно сочлененных предметов в качестве самостоятельных инвентарных объектов отдельных его частей (п. 10 ФСБУ 6/2020 «Основные средства», а до 2022 г. – во многом аналогичный ему п. 6 ПБУ 6/01 «Основные средства», утвержденных Приказами Минфина России соответственно от 17.09.2020 № 204н и от 30.03.2001 № 26н).

2) Однозначной позиции СКЭС ВС РФ и Президиума ВС РФ, одобрявшего ее путем включения в свои обзоры судебной практики ВС РФ. Опираясь на вышеуказанное «двухзаконодательное» определение объекта налогообложения налогом на имущество во всех своих определениях по налогообложению сложных производственных объектов по среднегодовой стоимости, СКЭС ВС РФ подчеркивала, что сами по себе положения гражданского законодательства не позволяют дать адекватную воле законодателя квалификацию имущества в качестве недвижимого, что для этого необходимо учитывать правила бухгалтерского учета об определении

инвентарных объектов о том, что общее функциональное назначение и технологическая взаимосвязь частей сложного производственного объекта, невозможность их самостоятельно функционирования, раздела вещи в натуре, не имеют значения для указанной квалификации.

При этом СКЭС ВС РФ прямо указывала на необходимость соблюдать при определении объекта налогообложения «условие п.6 ПБУ 6/01 об отсутствии существенных различий в сроках полезного использования» частей конструктивно сочлененного объекта основных средств, и что «объединение нескольких объектов основных средств в один инвентарный объект (комплекс конструктивно сочлененных предметов) допускается при условии, что сроки полезного использования этих предметов существенно не отличаются (п. 6 ПБУ 6/01)» (см. Определения СКЭС ВС РФ соответственно от 17.05.2021 № 308-ЭС20-23222 по делу ООО «Юг-Новый век» и от 28.09.2021 № 308-ЭС21-6663 по делу ООО «Минеральная вода «Ачалуки»).

Поэтому не соответствует позиции СКЭС ВС РФ утверждение, например, АС УО (взятое лишь как последнее по времени) о том, что выделение из комплекса конструктивно сочлененных предметов самостоятельных инвентарных объектов на основе различий в сроках их полезного использования по правилам п.6 ПБУ 6/01 «не может использоваться в качестве безусловного критерия для оценки применения положений п. 1 ст. 374 НК РФ к спорному имуществу» (Постановление от 22.07.2024 № Ф09-719/24 по делу ПАО «ОГК-2»<sup>1</sup>). При этом в контексте позиции суда «безусловного» означает на деле «никакого».

Как отмечалось в связи с этим в нашей указанной предыдущей статье, сегодня соблюдение судами ряда округов и самими судьями ВС РФ правовых позиций и подходов СКЭС ВС РФ и Президиума ВС РФ по рассматриваемому вопросу превратилось в сугубо административную проблему, решить которую под силу только Президиуму ВС РФ. О «тернистости» искомого пути к Президиуму ВАС свидетельствует Письмо Председателя ВС РФ от 25.06.2024, в котором он не усмотрел оснований для несогласия с определением судьи ВС РФ от 23.04.2024 № 306-ЭС23-29380 об отказе в передаче указанного дела ПАО «ОГК-2» для рассмотрения в СКЭС ВС РФ.

И среди выигранных налогоплательщиками дел большинство касалось имущества электроэнергетики.

<sup>1</sup> С учетом Письма ФНС России от 25.06.2024 № БС-4-21/7145@ не исключаем, что данное постановление пополнит перечень дел, включенных в комментируемый Обзор.

ФНС: следует ориентироваться на определения СКЭС ВС РФ, а не на «отказные» определения судей ВС РФ.

3) Не столь уж давней собственной позиции ФНС России. Так, в ее Письме от 15.11.2021 № БС-4-21/15939@ «О критериях разграничения движимого и недвижимого имущества в целях применения главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации» территориальным налоговым органам поручалось:

- обеспечить ознакомление сотрудников, осуществляющих администрирование налога на имущество организаций, с представленной в Обзоре судебной практики ВС РФ позицией по делу № А32-56709/2019 ООО «Юг-Новый Век», касающейся налогообложения распределительно-трансформаторной подстанции (энергоустановки), размещенной в здании энергоцентра, обслуживающего гостиницу;
- в целях предотвращения причин возникновения аналогичных налоговых споров и принятия неправомерных решений не допускать вынесение решений по результатам налоговых проверок, касающихся определения объектов налогообложения по налогу на имущество организаций, противоречащих главе 30 НК РФ, применяемой с учетом сформировавшейся судебной практики Верховного Суда Российской Федерации.

При этом указывалось, что ранее изданные Письма ФНС России по вопросам о критериях разграничения видов имущества (движимое или недвижимое) в целях применения главы 30 НК РФ действуют в части, не противоречащей настоящему разъяснению.

А когда в рамках реакции на это Письмо МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 5 попыталась сказать об отсутствии сформировавшейся судебной арбитражной практики по указанному вопросу (повидимому, на основании имевшихся уже на тот момент, как видно из Обзора ФНС, отрицательных для налогоплательщиков судебных решений, включая отказные определения ВС РФ), то ей было сурово указано на то, что ее мнение не учитывает выводы, сделанные в Определениях СКЭС ВС РФ от 12.07.2019 № 307-ЭС19-5241 по делу № А05-879/2018 ЗАО «Лесозавод 25», от 17.05.2021 № 308-ЭС20-23222 по делу № А32-56709/2019 ООО «Юг-Новый Век», от 28.09.2021 № 308-ЭС21-6663 по делу № А18-1531/2019 ООО «Минеральная вода «Ачалуки». И в части споров о налогообложении

оборудования сложных промышленных объектов ссылая на эти Определения СКЭС ВС РФ была охарактеризована как исчерпывающая информация о сформировавшейся практике ВС РФ по рассматриваемому вопросу. «Исчерпывающая» – значит, не относящая к этой практике отказные Определения судей ВС РФ. При этом МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 5 было предписано исполнить поручения ФНС России, содержащиеся в Письме от 15.11.2021 № БС-4-21/15939@ (Письмо ФНС России от 25.11.2021 № БС-4-21/16452@).

Судя по Обзору ФНС, указанные поручения налоговыми органами игнорировались, и вряд ли это могло бы быть без молчаливого согласия ФНС России.

Также и суды игнорируют в данном случае правовую позицию СКЭС ВС РФ и Президиума ВС РФ, включившего ее в свой обзор судебной практики ВС РФ, согласно которой решение налогового органа, принятое в результате налоговой проверки, может быть признано незаконным, если доначисление налогов произведено вопреки разъяснениям ФНС, опубликованным для всеобщего сведения, а также направленным в адрес территориальных налоговых органов для использования в работе и способным сформировать соответствующие ожидания оценки правильности своего поведения у налогоплательщиков (п. 34 Обзора судебной практики ВС № 1 (2020), утвержденный Президиумом ВС 10.06.2020).

4) Прежней позиции ФНС России не только по содержанию, но и, условно говоря, по процессуальному вопросу. Как видно из формулировки «исчерпывающая», ФНС России прекрасно понимает установленную АПК РФ статусную и практикообразующую иерархию судебных актов ВС РФ – место и роль в них отказных Определений судей ВС РФ, с одной стороны, и Определений СКЭС ВС – с другой. Подтверждением этого могут служить также Письмо ФНС России от 26.11.2013 № ГД-4-3/21097, Приказ ФНС от 14.10.2016 № ММВ-7-18/560@ «Об организации работы по представлению интересов налоговых органов в судах», в которых к судебным актам, которые должны учитывать налоговые органы, не отнесены Определения ВАС РФ и ВС РФ. А в Письме ФНС России от 25.04.2022 № СД-4-3/5016@ прямо указывается, что отказные Определения судей ВС РФ в

силу ч. 4 ст. 170, ст. 291.8 АПК РФ не могут рассматриваться в качестве судебных актов, которыми пересмотрена ранее сформированная позиция ВС РФ, отраженная в Определениях СКЭС ВС РФ.

Несмотря на все это, в своем рассматриваемом Обзоре ФНС России приводит отказные Определения судей ВС РФ, принятые после 3-х единообразных по правовой позиции Определений СКЭС ВС РФ, да еще включенных в Обзоры Президиума ВС РФ практики ВС РФ. Из чего может сложиться впечатление, что как раз данные отказные Определения – это и есть нынешняя правовая позиция ВС РФ. И это можно считать своеобразным ответом бизнесу на его обращенную к ВС РФ просьбу добиться единообразия позиции арбитражных судов по рассматриваемому вопросу (<https://rspp.ru/events/news/na-nalogovom-forume-nrb-obsudili-napravleniya-sovershenstvovaniya-fiskalnoy-politiki-65c9fb8db0040/>). Вот вам, дескать, и столь желаемое вами единообразие, и желать иного – бесполезно.

Могут возразить, что из самого названия Обзора ФНС следует его ограниченная задача, решение которой не предполагает объективного, то есть всестороннего анализа проблемы. И это – правда. Но о том-то и речь: какие задачи ставит перед собой вроде бы «клиентоориентированная» Служба, как она выполняет собственные установочные письма и приказы, предписывающие, на какие акты ВС РФ должны ориентироваться и следовать им налоговые органы.

5) Здравому смыслу, основанному на материалистическом представлении о действительности, что заслуживает отдельного пояснения.

### **Зависит ли работа электростанции от порядка ее бухгалтерского учета**

В названии Обзора ФНС говорится о «необоснованном (искусственном) разделении в бухгалтерском учете единого объекта основных средств». И это – прямая цитата из Определения СКЭС ВС РФ от 12.07.2019 № 307-ЭС19-5241 по делу № А05-879/2018 ЗАО «Лесозавод 25». В самом этом определении критерии такого разделения прямо не сформулированы, но с учетом содержания спора и других формулировок определения можно сказать, что таким необоснованным

(искусственным) разделением единого недвижимого объекта основных средств СКЭС ВС РФ считала бы выделение в самостоятельные инвентарные объекты, необлагаемые налогом на имущество организаций, неотъемлемых частей здания, предназначенных для его обслуживания, а не производства продукции. И действительно, когда речь идет о налоге на имущество по среднегодовой стоимости, то все такие части, например, лифт, правомерно учитываемые в бухгалтерском учете в качестве самостоятельных инвентарных объектов, объединяются в один единый объект налогообложения с «коробкой» здания.

Поэтому, когда речь идет об оборудовании электростанции, предназначенном не для обслуживания ее здания, а для производства электроэнергии, то хочется спросить: с точки зрения каких критериев и правил выделение этого оборудования, например, трансформаторов в самостоятельные инвентарные объекты является необоснованным и искусственным? Ответ содержится в приведенных в Обзоре (и, как можно понять, поддерживаемых ФНС России) формулировках судебных решений: с точки зрения единого функционального назначения всех входящих в комплекс конструктивно сочлененных предметов, частей, их технологической взаимосвязи, невозможности функционирования и эксплуатации комплекса без каждой его части, указание всех частей в единой проектной и строительной документации, нахождение их в рамках комплекса на одном земельном участке и т. п.

А разве кто-то против всех этих совершенно очевидных характеристик возражает? Нет, конечно, ведь они автоматически заложены в самом определении конструктивно сочлененного объекта: «каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно» (п. 10 ФСБУ 6/2020, до 2022 г. – п. 6 ПБУ 6/01). Но какое отношение все эти качества имеют к установленному порядку выделения в бухгалтерском учете инвентарного объекта? Никакого! Да, действительно, ни выделенный в качестве самостоятельного инвентарного объекта предмет, ни без него комплексный объект сами по себе функционально «беспомощны», «ничего не могут», и в этом смысле их можно, условно говоря, считать «виртуальными» основными

Работа электростанции не зависит от порядка бухучета составляющих ее материальных объектов.

Функциональное единство материальных частей комплекса не определяет порядок их бухучета.

средствами, но таковы правила бухгалтерского учета, которые должны выполняться.

Приходится напоминать, что материальная реальность и ее отражение в относительно независимых от нее формах общественного сознания, одной из которых является право, частью которого выступает бухгалтерское законодательство, не тождественны друг другу. Положения бухгалтерского (и налогового) законодательства во многом являются конвенциональными («договорными»), обусловлены своими внутренними целями и задачами, имеют свою внутреннюю логику и закономерности, не совпадающие или могущие не совпадать с физико-химической и технологической логикой и закономерностями функционирования материальных, в том числе сложных производственных объектов.

Так, в основе положения о необходимости выделения при определенных условиях части конструктивно сочлененного объекта основных средств в самостоятельный инвентарный объект бухгалтерского учета лежат два чисто бухгалтерские правила:

- признание расходов – в том числе в виде амортизации – «с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов)» (п.19 ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н);
- большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (п.6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н).

Амортизация, как известно, начисляется отдельно по каждому инвентарному объекту основных средств. Следовательно, именно при учете, например, силового трансформатора, входящего в состав ГЭС в качестве самостоятельного инвентарного объекта, амортизация по нему:

- во-первых, будет начисляться в течение именно его реального СПИ как периода принесения им дохода, а не гораздо большего СПИ ГЭС в целом;
- а, во-вторых, сумма начисленной по нему за отчетный период амортизации будет больше, и, соответственно, сумма доходов организации

– меньше, чем если бы трансформатор амортизировался в составе ГЭС по ее СПИ.

И никакой связи с – никем не отрицаемым фактом, что ГЭС без трансформатора функционировать не может, и с иными аргументами такого рода указанные правила бухгалтерского учета не имеют. Равно как и наоборот: порядок бухгалтерского учета ГЭС никак не влияет на ее функционирование, не делает его невозможным и даже не снижает ее производительности.

Сказать о последнем необходимо, поскольку апофеозом приведенных в Обзоре ФНС аргументов можно считать утверждение о том, что «вынужденное деление единого имущественного электросетевого комплекса как сложной вещи, приводит к фактической невозможности использования имущества по целевому назначению и осуществления деятельности по оказанию услуг по передаче электрической энергии». Как же надо было учить (точнее, не учить) философию в вузе (а иногда – еще и в аспирантуре), чтобы, ничтоже сумняшеся, считать, будто порядок бухгалтерского учета материального объекта прямо влияет на его работу. Как сказали бы оставшиеся в первой профессии сокурсники автора по философскому факультету МГУ, «чистейшей воды идеализм».

По этой логике, например, при единовременном отнесении на расходы в бухгалтерском и налоговом учете стоимости основных средств, не превышающей 100 000 руб. (что, разумеется, никак не влияет на физическое «бытие» и функционирование этих основных средств), тоже вполне можно было бы говорить, что «неправомерное и искусственное» списание в бухгалтерском и налоговом учете данного объекта делает невозможной его эксплуатацию, по меньшей мере, в соответствии с проектным назначением и проектной мощностью. Остается надеяться, что до этого не дойдет, тем более, что подобных примеров, когда результат применения критикуемого подхода противоречит даже здравому смыслу, можно привести не один.

Такая вот получается «философия» – несколько не абстрактная, а очень конкретная и важная для решения вопросов налогообложения налогом на имущество организаций сложных производственных объектов.

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

## Как определяется тождественность исков?

Рассмотрим судебный спор предпринимателя и налоговой инспекции, в котором ИП требовал прекратить производство по делу. Причина – наличие тождественных исков. Как пояснил предприниматель, на спорное имущество уже обращено взыскание. Кого поддержали судьи – читайте в статье.

**Суть спора.** Обязательство ИП перед бюджетом составило 11 014 452,44 руб. Чтобы обеспечить уплату долга, проверяющие приняли меры: запретили предпринимателю отчуждать имущество (здание и земельный участок). Основание – п. 10 ст. 101 Налогового кодекса РФ. Впоследствии ИП так и не уплатил долг. Тогда проверяющие обратились в суд.

По мнению предпринимателя, производство по делу должно быть прекращено. Ведь на спорное имущество уже обращено взыскание по решению Арбитражного суда. ИП напоминает о недопустимости повторного рассмотрения дела, которое уже было разрешено судьями. Основание – п. 2 ч. 1 ст. 150 Арбитражного процессуального кодекса РФ.

### На заметку!

Арбитражный суд прекращает производство по делу, если установит, что имеется вступивший в законную силу принятый по спору между теми же лицами, о том же предмете и по тем же основаниям судебный акт Арбитражного суда, суда общей юрисдикции или компетентного суда иностранного государства, за исключением случаев, если Арбитражный суд отказал в признании и приведении в исполнение решения иностранного суда (подп. 2 ч. 1 ст. 150 АПК РФ).

**Решение судей.** В рассматриваемой ситуации необходимо установить тождество споров по делу: уже рассмотренном, и тем, что рассматривается сейчас. Тождественность исков, как напомнили судьи, определяется при совпадении сторон спора, предмета и основания искового заявления. Причем оцениваются все три составляющие в совокупности.

В уже рассмотренном деле, на которое ссылается ИП, налоговая инспекция не

была стороной спора. Стороной спора выступал судебный пристав – исполнитель. Его требования соответствовали положениям Федерального закона от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве».

Что касается предмета спора, то налоговое управление и его территориальные органы ранее не обращались с требованием к предпринимателю о взыскании спорного имущества. Это подтверждает отсутствие судебных актов.

Что касается оснований для возникновения требований к ИП, то в настоящем деле ими являются специальные положения Гражданского кодекса РФ и Федерального закона от 16.07.2021 № 102-ФЗ «Об ипотеке (залоге недвижимости)». А они устанавливают особый порядок обращения взыскания на имущество, находящееся в залоге.

### На заметку!

Установление в каждом конкретном случае того, имеются ли основания для прекращения производства по делу, в том числе наличия (отсутствия) вступившего в законную силу и принятого по спору между теми же сторонами, о том же предмете и по тем же основаниям решения суда, – исключительная прерогатива Арбитражного суда, принимающего решение, которая вытекает из принципа самостоятельности судебной власти и является проявлением его дискреционных полномочий (Определение Конституционного суда РФ от 22.12.2015 № 2980-0).

Судьи пришли к выводу, что дело, которое уже рассмотрено, и дело, которое только рассматривается, не являются тождественными, как по сторонам спора, так и по основаниям заявленных требований. А раз тождественность споров отсутствует, то нет причин, чтобы

При сравнении исков на предмет тождественности следует обратить внимание на сторон спора, предмет и основания искового заявления. Причем важны все три составляющие в совокупности.

завершать производство по делу в силу пункта 2 части 1 статьи 150 Арбитражного процессуального кодекса РФ.

По мнению судей, раз спорное имущество в результате так и не было реализовано, залог сохранился. Право проверяющих, как залогодержателя данного имущества, в том числе на обращение в

суд с требованием об обращении взыскания на него, не прекратилось.

Первая инстанция и апелляция на стороне проверяющих (Постановление Четырнадцатого Арбитражного апелляционного суда от 02.11.2023 № 14АП-7008/2023 по делу № А05-13154/2022).

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

## Какие условия сотрудничества с самозанятыми фитнес-тренерами указывают на трудовые отношения?

Компания предоставляла фитнес-услуги населению. К работе привлекала самозанятых тренеров. В ходе камеральной проверки инспекторы переквалифицировали сотрудничество с самозанятыми в трудовые отношения и, как результат, доначислили компании НДФЛ. Какие обстоятельства учитывали проверяющие и что по этому поводу сказали судьи – читайте в статье.

**Суть спора.** В 2021 году фитнес-центр подписал договоры с тренерами, зарегистрированными в налоговой инспекции в качестве самозанятых. Тем самым компания позволила физическим лицам – плательщикам НПД проводить групповые и персональные занятия со своими клиентами. Всего было заключено 23 договора с самозанятыми. Факт оказания услуг стороны оформляли актом сдачи-приемки.

В ходе камеральной проверки формы 6-НДФЛ инспекторы пришли к выводу, что договоры с самозанятыми фактически были трудовыми договорами. В связи с этим проверяющие доначислили НДФЛ – 540 476 руб., пени – 109 994 руб.,

а также выписали компании штраф на сумму 108 095,20 руб. Основание – пункт 1 статьи 123 Налогового кодекса РФ. Компания подала жалобу в налоговое управление, а затем отправилась в суд.

### На заметку!

Самозанятые уплачивают налог на профессиональный доход. Однако к трудовым отношениям такой налог не применяется. Ведь доходы, полученные в рамках трудовых отношений, не являются объектом налогообложения налогом на профессиональный доход (ч. 2 ст. 6 Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ).

**Решение судей.** В рассматриваемой ситуации функции тренеров относятся к деятельности компании, для осуществления которой необходим штат работников. Количество внештатных тренеров было больше штатной численности фитнес-центра.

Компания обеспечивала самозанятым тренерам условия труда: предоставляла помещения и инвентарь для занятий с клиентами. Тренеры работали согласно установленному расписанию, которое определяла компания согласно своему режиму работы.

К трудовым отношениям налог на профессиональный доход не применяется.





Компания брала все расходы, связанные с проведением тренировок, на себя. Самозанятые не закупали материалы, не оплачивали электроэнергию и аренду оборудования.

Компания не выдавала внештатным работникам разовые задания. Самозанятые были участниками непрерывного процесса деятельности одного вида. Для сторон был важен сам процесс труда (проведение тренировок), а не достигнутый в ходе тренировок результат.

Установлено, что самозанятые трудились на одинаковых условиях со штатными сотрудниками в интересах, под контролем и управлением компании. Сотрудничество было длительным и оплата проходила на регулярной основе.

Судьи обратили внимание на тот факт, что самозанятые стали таковыми

непосредственно перед тем, как подписали договор с компанией. Других заказчиков услуг у них не было. В рассматриваемой ситуации не доказано, что внештатные тренеры вели самостоятельную деятельность.

Первая инстанция и апелляция на стороне проверяющих. Компания нарушила налоговое законодательство. Она не исполняла обязанности налогового агента, хотя должна была это делать. Основание – п. 1 ст. 226 Налогового кодекса РФ. Компания искажала свой учет. Основание – ст. 54.1 Налогового кодекса РФ.

### На заметку!

Не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и/или суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и/или бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика (п. 1 ст. 54.1 НК РФ). Положения, предусмотренные статьей 54.1 Налогового кодекса РФ, также применяются в отношении сборов и страховых взносов и распространяются на плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов (п. 4 ст. 54.1 НК РФ).

Спорные договоры являются трудовыми и отвечают требованиям статей 56, 57 и 59 Трудового кодекса РФ. И, соответственно, регулируются статьей 15 Трудового кодекса РФ, как отношения, основанные на соглашении между работником и работодателем о личном выполнении работником за плату профессиональных обязанностей (Постановление Тринадцатого Арбитражного апелляционного суда от 18.03.2024 по делу № А56-122624/2022). 

Положения, предусмотренные статьей 54.1 Налогового кодекса РФ, применяются не только к налогоплательщикам, но и к плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов и налоговым агентам.



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

## Когда взимать торговый сбор незаконно?

Рассмотрим спор предпринимателя и налоговой инспекции, в котором ИП настаивал, чтобы его сняли с учета в качестве плательщика торгового сбора с 1 августа 2020 года. То есть тогда, когда он фактически прекратил предпринимательскую деятельность. Инспекторы отказались, ведь уведомление поступило к ним лишь 19.09.2022. Правомерны ли действия проверяющих – читайте в статье.

**Суть спора.** Индивидуальный предприниматель был плательщиком торгового сбора с 25 февраля 2020 года. Впоследствии он прекратил вести торговую деятельность и проинформировал об этом налоговую инспекцию, направив соответствующее уведомление. Документ был отправлен 15.08.2022, а принят 19.09.2022. Тем же днем – 19.09.2022 – инспекторы исключили ИП из числа плательщиков торгового сбора. Таким образом, предприниматель числился плательщиком торгового сбора с 25.02.2020 по 19.09.2022.

По мнению ИП, датой прекращения торговой деятельности следует считать 1 августа 2020 года. Тот день, когда был расторгнут договор субаренды. В качестве подтверждения есть решение судей. ИП считал, что проверяющие поступили незаконно и подал на них в суд.

**Решение судей.** Первая инстанция, апелляция и кассация на стороне предпринимателя. Торговый сбор не может взиматься при отсутствии экономических оснований для его уплаты. Судьи учитывали статьи 410, 411, 412, 416 Налогового кодекса РФ, а также статью 69 Арбитражного процессуального кодекса РФ. Судьи напомнили проверяющим, что отсутствие торговой деятельности



в рассматриваемой ситуации подтверждено судебным актом, вступившим в законную силу.

Довод налоговой инспекции относительно нарушения заявителем срока подачи уведомления о прекращении предпринимательской деятельности, в отношении которой установлен торговый сбор, судьи признали несостоятельным. Поскольку возник спор и дело рассматривалось в судебной инстанции. По результатам его рассмотрения установлена дата расторжения договора субаренды – 01.08.2020. А это имеет важное значение.

Судьи признали необоснованным начисление торгового сбора до даты подачи уведомления в налоговую инспекцию. По их мнению, нет основания для взыскания торгового сбора за тот период времени, когда помещение в действительности не использовалось и не могло быть использовано предпринимателем (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 16.08.2023 по делу № А40-265061/2022).

Торговый сбор не может взиматься при отсутствии экономических оснований для его уплаты.

По мнению судей, нет основания для взыскания торгового сбора за тот период времени, когда помещение в действительности не использовалось и не могло быть использовано предпринимателем.



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

## Можно ли взыскать долг за счет недвижимости общего пользования, которая находится на территории садоводства или огородничества?

Рассмотрим спор компании и налоговой инспекции, в котором компания настаивала, что проверяющие не имеют права взыскивать долг за счет земельного участка. Судьи пришли к выводу, что компания права. Подробности в статье.

**Суть спора.** По результатам выездной проверки инспекторы доначислили компании 1 044 779,74 руб. Также проверяющие приняли обеспечительные меры: запретили компании отчуждать (передавать в залог) недвижимость без согласия на то ИФНС. Основание – п. 10 ст. 101 Налогового кодекса РФ.

Компания смогла оспорить сумму пеней. Однако за ней продолжала числиться задолженность. В результате компания так и не погасила свое обязательство.

Инспекторы обратились в суд, чтобы взыскать долг за счет земельного участка, которое было в собственности компании и находилось у них в залоге. По мнению компании, проверяющие нарушили законодательство. Спорный земельный участок находится на территории товарищества и относится к объектам общего пользования.

### На заметку!

При неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате причитающихся сумм налога и соответствующих пеней налоговый орган осуществляет исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством РФ (п. 3 ст. 73 НК РФ).

**Решение судей.** Под имуществом общего пользования понимаются расположенные в границах территории ведения гражданами садоводства или огородничества для собственных нужд объекты капитального строительства и земельные участки общего назначения, использование которых может

осуществляться исключительно для удовлетворения потребностей граждан, ведущих садоводство и огородничество (проход, проезд, снабжение тепловой и электрической энергией, водой, газом, водоотведение, охрана, сбор твердых коммунальных отходов и иные потребности), а также движимые вещи, созданные (создаваемые) или приобретенные для деятельности садоводческого или огороднического некоммерческого товарищества (п. 5 ст. 3 Федерального закона от 29.07.2017 № 217-ФЗ «О ведении гражданами садоводства и огородничества для собственных нужд и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» в ранее действующей редакции).

На недвижимое имущество общего пользования, находящееся в границах территории садоводства или огородничества, не может быть обращено взыскание (п. 2 ст. 28 Федерального закона от 29.07.2017 № 217-ФЗ).

Первая инстанция, апелляция и кассация на стороне компании. Требования проверяющих не соответствуют законодательству. Судьи учли характеристики земельного участка. Как оказалось, он является неотъемлемой частью инфраструктуры товарищества. Проезд единственный и необходим, чтобы обеспечить доступ собственников к их участкам. Таким образом, спорная недвижимость компании не имеет самостоятельного функционального назначения (Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 30.09.2022 № Ф07-10892/2022 по делу № А42-6053/2021).

Когда налогоплательщик не исполняет свою обязанность по уплате налогов и пеней, проверяющие могут решить вопрос такой задолженности за счет стоимости заложенного имущества.

Закон запрещает обращать взыскание на недвижимость общего пользования, которая находится на территории садоводства или огородничества.

Г.Н. Шайхутдинов, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

## Бухгалтерский и налоговый учет изъятия земельного участка и полученной компенсации

АО применяет общую систему налогообложения. Подписано соглашение об изъятии у АО земельного участка (без объектов капитального строительства) для государственных нужд по рыночной стоимости (отчет по оценке) 10 млн руб., а также 57 тыс. руб. за убытки, связанные с изъятием данного объекта. Ни в соглашении об изъятии, ни в платежном поручении нет упоминания о налоге на добавленную стоимость. Каков бухгалтерский и налоговый учет данного изъятия (НДС, налог на прибыль, списание в расходы остаточной стоимости участка)?

Из судебной практики следует, что суммы возмещения за изъятие земельного участка для государственных или муниципальных нужд не подлежат включению в налоговую базу при исчислении налога на прибыль.

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

1. У организации имеются основания для невключения суммы возмещения за изъятие земельного участка в налоговую базу по налогу на прибыль. Но с учетом позиции, изложенной в недавнем Письме Минфина России от 04.07.2024 № 03-07-11/62429, полностью исключить возможность возникновения споров с налоговым органом (по рассматриваемой ситуации) мы не можем.

2. При следовании позиции о невключении сумм возмещения в налоговую базу по налогу на прибыль остаточную стоимость земельного участка (равную расходам на его приобретение) нельзя признать в составе расходов, уменьшающих базу по налогу на прибыль.

3. При принятии решения об отражении полученной компенсации как «реализации» земельного участка сумма такого дохода в виде полученной компенсации уменьшается на первоначальную стоимость земельного участка (расходов на его приобретение).

4. В отношении налогообложения НДС суммы платы за изъятие земельного участка вопрос решен однозначно - уплачивать НДС не нужно, так как даже если согласиться с фактом «реализации», то такие операции не признаются объектом обложения НДС в силу подп. 6 п. 2 ст. 146 НК РФ.

5. В целях бухгалтерского учета сумма компенсации (рыночная стоимость плюс убытки) признается прочим доходом. Одновременно с этим остаточная стоимость земельного (равная расходам

на его приобретение) учитывается в составе прочих расходов. Данный порядок не зависит от налогообложения.

Бухгалтерский учет изъятия земельного участка и полученной компенсации рассмотрен ниже.

**Обоснование позиции:**

### Гражданско-правовые аспекты

С 1 апреля 2015 года в законодательстве, регулирующем порядок изъятия земель для государственных или муниципальных нужд, произошли изменения, в соответствии с которыми вместо «выкупа земельного участка» при его изъятии осуществляется «выплата возмещения» (ст. 279, п. 1 ст. 281 ГК РФ, Федеральный закон от 31.12.2014 № 499-ФЗ).

При определении размера возмещения в него включаются (абзац 1 п. 2 ст. 281 ГК РФ):

- рыночная стоимость земельного участка (иных прав на земельный участок), право собственности на который подлежит прекращению;
- убытки, причиненные изъятием такого земельного участка, в том числе упущенная выгода.

При этом право собственности на земельный участок и (или) расположенные на нем объекты недвижимости у собственника в связи с его изъятием прекращается (п. 2 ст. 279 ГК РФ), а не передается другому собственнику.

### Налог на прибыль

При расчете налоговых обязательств по налогу на прибыль учитываются доходы от реализации товаров (работ, услуг)

и имущественных прав, а также внереализационные доходы, определяемые в порядке, установленном ст. 249 и ст. 250 НК РФ соответственно (п. 1 ст. 248 НК РФ).

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 23.06.2009 № 2019/09 был сделан вывод о том, что, поскольку имело место прекращение права владения и пользования земельным участком при его изъятии, а также лишение общества права собственности на иное имущество, расположенное на данном участке, средства, полученные обществом в виде компенсации указанных убытков, не подлежали включению в базу при исчислении налога на прибыль. Также судом был сделан вывод, что взимание с собственника земельного участка, изъятая для государственных нужд, налога на прибыль с суммы возмещения нарушало бы принцип полного возмещения, определенный законодателем для таких случаев.

Из судебной практики следует, что суммы возмещения за изъятие земельного участка для государственных или муниципальных нужд не подлежат включению в налоговую базу при исчислении налога на прибыль (Постановления Семнадцатого ААС от 06.07.2022 № 17АП-6257/22 по делу № А50-688/2022, АС Московского округа от 02.12.2021 № Ф05-29354/21 по делу № А40-104678/2020, от 16.09.2021 № Ф05-18223/21 по делу № А40-43352/2020, Одиннадцатого ААС от 03.07.2020 № 11АП-3632/20 по делу № А65-32038/2019, Девятого ААС от 27.06.2022 № 09АП-28317/22 по делу № А40-185868/2021, от 05.10.2021 № 09АП-52984/21 по делу № А40-101450/2020).

Определение Верховного Суда РФ от 06.09.2023 № 301-ЭС23-15428 по делу № А17-4356/2022, Постановления АС Московского округа от 13.12.2022 № Ф05-28447/22 по делу № А40-93819/2020, АС Уральского округа от 23.10.2023 № Ф09-6072/23 по делу № А50-1170/2023 и от 07.11.2022 № Ф09-6633/22 по делу № А50-688/2022, АС Волго-Вятского округа от 30.05.2023 № Ф01-1925/23 по делу № А17-4356/2022 и другие судебные акты свидетельствуют о том, что позиция, изложенная в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23.06.2009 № 2019/09, в части отсутствия у организации обязанности по включению в состав внереализационных доходов для целей налогообложения прибыли суммы возмещения за изъятие земельного участка для государственных или муниципальных нужд не утратила актуальности.



Важно, что в Письмах от 21.11.2019 № 03-03-06/1/90029 и от 10.09.2019 № 03-03-06/1/69631 Минфин России указал:

- в соответствии со ст. 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ;
- согласно ст. 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая, в частности, в соответствии с главой 25 НК РФ;
- Президиумом ВАС РФ в Постановлении от 23.06.2009 № 2019/09 сделан вывод, что средства, полученные налогоплательщиком в виде компенсации убытков, причиненных в результате изъятия земельных участков для государственных или муниципальных нужд, не подлежат включению в базу при исчислении налога на прибыль организаций.

Полагаем, что из содержания названных Писем можно сделать вывод, что Минфин России соглашался с отсутствием обязанности включать сумму возмещения в налогооблагаемые доходы.

Однако позднее Минфин России неоднократно указывал, что Постановление Президиума ВАС РФ от 23.06.2009 № 2019/09 было принято с учетом конкретных обстоятельств по конкретному делу и не может быть использовано другими налогоплательщиками при решении аналогичных вопросов. В частности, в Письмах от 12.10.2022

Взимание с собственника земельного участка, изъятая для государственных нужд, налога на прибыль с суммы возмещения нарушает принцип полного возмещения, определенный законодателем для таких случаев.

Сумму возмещения организация должна включить во внереализационные доходы, учитываемые для целей налогообложения прибыли.

№ 03-11-06/2/98495, от 18.10.2022 № 03-11-06/2/100783, от 01.11.2021 № 03-01-10/88325 Минфин России сообщил, что в ст. 251 НК РФ приведен исчерпывающий перечень доходов, не учитываемых при определении базы по налогу на прибыль организаций. Суммы возмещения за изъятие недвижимого имущества для государственных и муниципальных нужд в ст. 251 НК РФ не поименованы. В связи с этим сумма возмещения, полученная за изъятие находящихся в собственности земельных участков и расположенных на них объектов недвижимого имущества для государственных нужд, учитывается в составе доходов при определении объекта налогообложения по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН.

Письмо от 03.02.2020 № 03-03-06/1/6549 адресовано плательщику налога на прибыль. В нем Минфин также сослался на установленный ст. 251 НК РФ закрытый перечень доходов, не учитываемых при расчете налоговой базы.

В Письме Минфина России от 04.07.2024 № 03-07-11/62429 с учетом норм п. 1 ст. 39 НК РФ, п. 3 ст. 38 НК РФ сообщено, что изъятые для государственных или муниципальных нужд имущество налогоплательщика, то есть передача организацией на возмездной основе (за компенсацию) права собственности на имущество, признается реализацией, а сумма компенсации – доходом от реализации. Налоговая база при реализации имущества налогоплательщика определяется с применением норм ст. 268 НК РФ (то есть финансовое ведомство, по сути, показало возможность учесть в расходах остаточную стоимость выбывающего имущества). При этом отметим, что в данном письме ведомство указало: «Настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с письмом Минфина России от 7 августа 2007 г. № 03-02-07/2-138 направляемое Письмо Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме».

Таким образом, из названных писем Минфина России можно сделать вывод, что сумму возмещения организация

должна включить во внереализационные доходы, учитываемые для целей налогообложения прибыли.

Вместе с тем в письме от 29.07.2022 № СД-4-3/9846@ «О налогообложении сумм возмещения, полученных при изъятии недвижимого имущества налогоплательщиками, при применении УСН» ФНС России:

- сослалась на Постановление Президиума ВАС РФ от 23.06.2009 № 2019/09 и Письмо Минфина России от 06.10.2021 № 03-11-09/80781 (в нем указано, что поскольку изъятие у налогоплательщика находящегося в его собственности земельного участка для государственных и муниципальных нужд и недвижимого имущества, расположенного на данном земельном участке, производится без учета его воли, то такое изъятие не должно иметь для данного налогоплательщика налоговых последствий);
- сделала вывод, что не подлежит учету в составе доходов при определении налоговой базы по УСН возмещение, полученное налогоплательщиком при изъятии недвижимого имущества для государственных и муниципальных нужд, в том числе убытки, причиненные изъятием такого земельного участка, и упущенная выгода.

Важно, что ФНС России указала, что данная позиция согласована с Минфином России (п. 1 Письмо Минфина России от 21.07.2022 № 03-11-09/70420). Также важно, что Письмо ФНС России от 29.07.2022 № СД-4-3/9846@ доведено до нижестоящих налоговых органов и налогоплательщиков.

Отметим, что ранее ФНС России сообщила: при рассмотрении вопроса о налогообложении налогом на прибыль доходов в виде суммы возмещения, полученной налогоплательщиком в результате изъятия земельного участка для государственных (муниципальных) нужд, налоговым органам следует принимать во внимание сложившуюся судебную практику, в том числе и руководствоваться изложенной в Постановлении от 23.06.2009 № 2019/09 позицией Президиума ВАС РФ (смотрите, например, Письмо ФНС России от 03.07.2018 № СД-4-3/12727@).

Вывод о том, что сумма возмещения не подлежит учету в составе доходов налогоплательщика, сделан, например, в Постановлении Одиннадцатого ААС от 03.07.2020 № 11АП-3632/20 по делу № А65-32038/2019. В нем указано:

поскольку налогоплательщик получил доход от отчуждения спорного имущества в результате его принудительного изъятия для муниципальных нужд путем выкупа, указанный доход не связан с осуществлением предпринимательской деятельности, что свидетельствует о невозможности учета такого дохода при УСН. Суд сослался на правовую позицию, изложенную в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 23.06.2009 № 2019/09, ст. 41 НК РФ (доход - это экономическая выгода) и ст. 35 Конституции Российской Федерации, из которой следует, что никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда. Принудительное отчуждение имущества для государственных нужд может быть произведено только при условии предварительного и равноценного возмещения.

В Постановлении Семнадцатого ААС от 05.10.2017 № 17АП-12620/17 сделан вывод об обоснованности невключения суммы возмещения в состав налогооблагаемых доходов при исчислении налога на прибыль.

Таким образом (с учетом мнения ФНС России и судов), у организации имеются основания не включать в налоговую базу по налогу на прибыль суммы возмещения (компенсации), связанные с изъятием земельного участка для государственных нужд. Но полностью исключить возможность возникновения споров с налоговым органом (по рассматриваемой ситуации) мы не можем.

При этом остаточную стоимость изъятых земельного участка (расходы на его приобретение) не нужно признавать в составе расходов, уменьшающих базу по налогу на прибыль, так как если придерживаться позиции о том, что сумму возмещения не следует учитывать в составе доходов, то с высокой долей вероятности можно утверждать, что налоговый орган откажет в признании в составе расходов суммы остаточной стоимости (расходов на приобретение земельных участков) изъятых недвижимости (расходы не связаны с деятельностью, направленной на получение доходов, т. е. не соответствуют п. 1 ст. 252 НК РФ). Судебная практика по таким спорам малочисленна. По нашему мнению, из решения Арбитражного суда г. Севастополя от 31.08.2023 по делу № А84-3831/2023 и Постановления Семнадцатого ААС от 05.10.2017 № 17АП-12620/17 можно сделать вывод, что остаточная стоимость

изъятых недвижимости не учитывается в составе расходов налогоплательщика, который не признал сумму возмещения в составе налогооблагаемых доходов.

Если организация желает максимально обезопасить себя от возможных претензий налоговых органов, рекомендуем обратиться за получением персональных письменных разъяснений в Минфин России или налоговый орган по месту учета (подп. 1, 2 п. 1 ст. 21, п. 1 ст. 34.2 НК РФ).

### К сведению

В официальном запросе организация может указать (в форме вопроса), что если полученную компенсацию за изъятие земельного участка для государственных нужд рассматривать как «реализацию» земельного участка, то означает ли это, что организация вправе учесть в составе расходов для целей налогообложения прибыли затраты на приобретение данного участка на основании подп. 2 п. 1 ст. 268 НК РФ.

Так, например, в Письме от 01.10.2008 № 03-03-06/1/555 Минфин России указал, что, отразив сумму компенсации за изъятие амортизируемого имущества в составе доходов (от реализации!), организация в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ может уменьшить сумму компенсации за изымаемое имущество на остаточную стоимость такого амортизируемого имущества, определенную на основании данных налогового учета. Причем в случае приобретения за счет полученной компенсации другого здания, признаваемого амортизируемым имуществом, налогоплательщик вправе относить на расходы суммы амортизации, начисленной по такому зданию в общеустановленном порядке.

Мнение о возможности уменьшения доходов в виде компенсации на сумму затрат на приобретение изъятых недвижимости высказано также в Письме Минфина России от 09.04.2018 № 03-03-06/1/23095: «При изъятии земельного участка путем его выкупа для государственных и муниципальных нужд у налогоплательщика возникает доход от реализаций, который при формировании налогооблагаемой прибыли уменьшается на расходы, связанные с приобретением этого участка». Вместе с тем согласно позиции ФНС, изложенной в Письме ФНС России от 03.07.2018 № СД-4-3/12727@, при применении этого Письма налоговым органам необходимо учитывать сложившуюся судебную практику.

Учитывая мнения ФНС России и судов, у организации имеются основания не включать в налоговую базу по налогу на прибыль суммы возмещения (компенсации), связанные с изъятием земельного участка для государственных нужд. Но полностью исключить возможность возникновения споров с налоговым органом (по рассматриваемой ситуации) нельзя.

Независимо от срока использования земельного участка организацией на момент его выбытия его балансовая стоимость равна первоначальной стоимости.

### Примечание

В соответствии с п. 2 ст. 256 НК РФ земля не является амортизируемым имуществом, следовательно, стоимость земельного участка для целей налогообложения прибыли будет состоять из расходов на его приобретение (при принятии решения об отражении полученной компенсации как «реализации» земельного участка).

### НДС

Как сказано выше, при изъятии имущества не идет речь о переходе права собственности (п. 2 ст. 279 ГК РФ). Значит, изъятие объектов недвижимого имущества с выплатой компенсации не признается реализацией для целей главы 21 НК РФ. Следовательно, сумма возмещения стоимости объектов недвижимости и сумма возмещения убытков, которые изъятые для государственных или муниципальных нужд, не облагаются НДС.

В отношении налогообложения НДС суммы платы за изъятие земельного участка вопрос решен однозначно – уплачивать НДС не нужно, та как даже если согласиться с фактом реализации, то такие операции не признаются объектом обложения НДС в силу подп. 6 п. 2 ст. 146 НК РФ (Письма Минфина России от 04.07.2024 № 03-07-11/62429, от 27.07.2018 № 03-07-11/53236, от 22.05.2018 № 03-03-06/1/34208). Смотрите также Письмо Минфина России от 21.11.2019 № 03-03-06/1/90029.

Смотрите также материалы: Энциклопедия решений. НДС с компенсации за изъятую недвижимость; Вопрос: облагается ли НДС компенсация (выкуп) при изъятии объектов недвижимого имущества для государственных нужд? (ответ службы Правового консалтинга ГАРАНТ, декабрь 2021 г.)

### Бухгалтерский учет

А. Объект основных средств списывается с бухгалтерского учета в случае, если он выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем (п. 40 ФСБУ 6/2020 «Основные средства»).

Основное средство подлежит списанию в том отчетном периоде, в котором оно выбывает (п. 41 ФСБУ 6/2020).

Земельные участки не подлежат амортизации (абзац 3 п. 28 ФСБУ 6/2020). В отличие от других внеоборотных активов, земельные участки не изменяют со временем свои потребительские свойства.

В случае если объект основных средств не подлежит амортизации, то его балансовая стоимость на момент списания в связи с продажей будет равна его первоначальной (переоцененной) стоимости, уменьшенной на величину накопленного обесценения (при наличии).

Таким образом, независимо от срока использования земельного участка организацией на момент его выбытия его балансовая стоимость равна первоначальной стоимости.

Разница между суммой балансовой стоимости списываемого объекта основных средств 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 основных средств (п. 44 ФСБУ 6/2020).

Для учета выбытия объектов основных средств согласно Плану счетов и Инструкции по его применению к счету 01 «Основные средства» может открываться субсчет «Выбытие основных средств». В дебет этого субсчета переносится первоначальная стоимость земельного участка.

При завершении процедуры выбытия балансовая стоимость объекта списывается со счета 01 на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Б. Определение дохода дано в п. 2 ПБУ 9/99 «Доходы организации» (далее – ПБУ 9/99), в силу которого доходом признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации (за исключением вкладов участников (собственников имущества)).

Поступление денежных средств в качестве возмещения при изъятии земельного участка для госнужд, на наш взгляд, приводит к увеличению экономических выгод организации. Учитывая изложенное, а также принимая во внимание, что в п. 3 ПБУ 9/99 данные поступления не поименованы (в качестве непризнаваемых доходами), считаем, что в рассматриваемом случае в бухгалтерском учете собственника земельного участка возникает прочий доход в понимании ПБУ 9/99.

Таким образом, при изъятии земельного участка для государственных нужд организация (АО) может сделать следующие записи в бухгалтерском учете:

Дебет 76 Кредит 91, субсчет «Прочие доходы»

- 10 млн руб. + 57 тыс. руб. – отражена в прочих доходах сумма возмещения; Дебет 01, субсчет «Выбытие основных средств» Кредит 01, субсчет «Земельные участки»

- списана первоначальная стоимость изъятого для государственных нужд земельного участка;

Дебет 91, субсчет «Прочие расходы» Кредит 01, субсчет «Выбытие основных средств»

- стоимость земельного участка списана в прочие расходы; Дебет 51 Кредит 76

- на расчетный счет получена сумма возмещения.

Тот факт, что при получении подобного возмещения дохода в целях налогообложения не возникает, на порядок бухгалтерского учета не влияет.

Официальными разъяснениями уполномоченного органа применительно к

порядку бухгалтерского учета изъятия земельного участка для госнужд и учета полученной компенсации за такое изъятие мы не располагаем.

Выраженная позиция является нашим экспертным мнением, может отличаться от мнения других специалистов и не препятствует руководствоваться нормами законодательства РФ в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в приведенном ответе.

Организация может обратиться за персональным разъяснением в Минфин России или налоговый орган (подп. 1, 2 п. 1 ст. 21 НК РФ, подп. 4 п. 1 ст. 32 НК РФ, п. 1 ст. 34.2 НК РФ, подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ). Обратиться в налоговый орган за разъяснениями возможно на сайте ФНС России: [https://www.nalog.ru/rn77/service/obr\\_fts/other/ul/](https://www.nalog.ru/rn77/service/obr_fts/other/ul/). Кроме того, для получения консультации можно позвонить по единому номеру: 8 (800) 222-2222 (Письмо ФНС России от 09.09.2021 № КВ-3-14/6138@).

При завершении процедуры выбытия балансовая стоимость объекта списывается со счета 01 на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

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

## Когда заказчику услуг восстанавливать НДС, принятый к вычету с аванса

Восстанавливать, когда услуги фактически оказаны, или, когда подписан акт их приемки?

### Постановка задачи

Имеется в виду ситуация, когда, например:

- 31 марта заказчик услуг перечислили исполнителю 100-процентный аванс (Дебет 60/ав Кредит 51 – 120 руб.), исполнитель, получив аванс (Дебет 51 Кредит 62/ав – 120 руб.), начислил с него НДС (Дебет 76/ав Кредит 68 – 20 руб.) и выставил заказчику счет-фактуру, заказчик на основании полученного от исполнителя счета-фактуры принял НДС к вычету (Дебет 68 Кредит 76/ав – 20 руб.);
- 30 июня исполнитель полностью оказал услуги в счет аванса, выставил заказчику акт и счет-фактуру на реализацию услуг (Дебет 62 Кредит 90 – 120 руб., Дебет 90 Кредит 68 – 20 руб.) и принял к вычету НДС, начисленный с аванса

(Дебет 62/ав Кредит 62 – 120 руб., Дебет 68 Кредит 76/ав – 20 руб.);

- 31 июля заказчик подписал и вернул исполнителю акт приемки оказанных услуг и на основании его принял услуги и предъявленный при их оказании НДС к бухгалтерскому учету и НДС – к вычету (Дебет 20 Кредит 60 – 100 руб., Дебет 19 Кредит 60 – 20 руб., Дебет 68 Кредит 19 – 20 руб.).

Вопрос: когда заказчик должен был восстановить НДС, принятый к вычету с аванса (Дебет 60 Кредит 60ав – 120 руб., Дебет 76/ав Кредит 68 – 20 руб.):

- 30 июня с отражением факта восстановления в декларации по НДС за 2-ой квартал;
- 31 июля с отражением указанного факта в декларации по НДС за 3-ий квартал.

НК РФ: восстанавливать, когда появляется право на вычет по исполненному в счет аванса.

При этом в договоре отсутствует условие о том, что если заказчик не подписывает акт приемки услуг в течение, скажем, 15 дней, то они считаются им принятыми.

### Применимые положения НК РФ

Согласно подп.3 п.3 ст.170 НК РФ в случае перечисления покупателем сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав восстановление сумм налога производится покупателем в том налоговом периоде, в котором суммы налога по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам подлежат вычету в порядке, установленном настоящим Кодексом, или в том налоговом периоде, в котором произошло изменение условий либо расторжение соответствующего договора и возврат соответствующих сумм оплаты, частичной оплаты, полученных налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Суммы налога, принятые к вычету в отношении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, подлежат восстановлению в размере налога, принятого налогоплательщиком к вычету по приобретенным им товарам (выполненным работам, оказанным услугам), переданным имущественным правам, в оплату которых подлежат зачету суммы ранее перечисленной оплаты, частичной оплаты согласно условиям договора (при наличии таких условий).

Как видим, в НК РФ четко и однозначно установлена временная зависимость, симметрия между моментом восстановления НДС с аванса и моментом принятия к вычету НДС, предъявленного при приобретении оплаченных авансом товаров, работ, услуг, имущественных прав: первое происходит только тогда – только в том налоговом периоде (квартале), когда возможным становится второе. Причем чисто текстуально эта симметрия формулируется в подп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ дважды:

- сначала хронологически – «в том налоговом периоде», когда НДС, предъявленный при отгрузке, подлежит вычету,
- потом количественно – «в размере налога», предъявленного при отгрузке, принятого к вычету.

Причем в этом втором случае можно даже говорить об установлении НК РФ определенной последовательности действий покупателя: сначала он принимает к вычету НДС, предъявленный при отгрузке, тем самым «определив» его сумму, а потом восстанавливает в том же размере НДС, принятый к вычету с аванса.

С точки зрения теории НДС можно сказать, что в подп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ имеет место одно из проявлений так называемого «принципа зеркальности», вытекающего из косвенной природы НДС и обеспечивающего сочетание публичных и частных интересов. В данном случае посредством этого принципа обеспечиваются, с одной стороны, итоговая однократность вычета НДС покупателем (заказчиком), то есть интересы бюджета, а с другой – отказ покупателем от первого вычета НДС (с аванса) только при наличии возможности «заменить» его другим таким же вычетом (по приобретенному в счет аванса), то есть интересы покупателя (заказчика).

Но при этом принцип зеркальности применяется в рамках взаимоотношений с бюджетом одного лица, одной стороны налоговых правоотношений по НДС – только покупателя (заказчика). Обратим также внимание, что рассматриваемая норма НК РФ написана как одинаково применяемая и при приобретении товаров, и при получении результатов работ, и при потреблении услуг. Видно это даже стилистически: во всех трех случаях приобретатель именуется одним термином – «покупатель».

Надо также иметь в виду, что текст подп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ не менялся с середины 2014 года, и в нем не нашла отражения установленная в конце этого же года возможность «переноса» покупателем (заказчиком) вычета НДС, предъявленного ему при приобретении оплаченных авансом товаров (работ, услуг), имущественных прав (с учетом этого в абз. 2 данного подпункта вместо «подлежат вычету», точнее, по-видимому, было бы написать «могут быть приняты к вычету» в порядке, установленном настоящим Кодексом, а в абз. 3 вместо «принятого к вычету» – например, «для вычета которого сформировались установленные настоящим Кодексом условия»).

### Аванс под выполнение работ

Проблема – не новая (см., например, Письмо ФНС России от 20.07.2011

№ ЕД-4-3/11684), но современный ее виток связан с Определением Конституционного суда РФ от 08.11.2018 № 2796-О (далее – Определение КС, КС РФ). В нем период восстановления заказчиком НДС с аванса, перечисленного в счет выполнения работ, был косвенно увязан с периодом вычета подрядчиком НДС, начисленного при получении аванса. А этот вычет производится подрядчиком в периоде выполнения (отгрузки) работ, выполненных в счет аванса (п. 6 ст. 172 НК РФ).

Трактовать позицию КС РФ можно было в двух аспектах. Во-первых, с точки зрения абстрактного «принципа зеркальности»: как расширение сферы применения его по сравнению с положениями подп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ, а именно – как распространение этого принципа на правоотношения обеих сторон сделки: раз подрядчик принял к вычету НДС, начисленный с аванса, то, значит, заказчик должен тут же свой вычет восстановить, иначе в бюджете не будет создан источник вычета.

Во-вторых, с точки зрения конкретной ситуации заявителя, обозначенной в п. 1 Определения КС: выполнение работ по договору подряда. В рамках этой ситуации налоговый период выполнения (отгрузки) работ подрядчиком и период возникновения у заказчика всех необходимых условий для вычета НДС по этим работам, а значит, и для восстановления НДС, принятого к вычету с аванса в счет этих работ, действительно, не могут не совпадать.

Обусловлено это тем, что для подрядчика работы считаются выполненными только тогда, когда они приняты заказчиком по акту приемки-передачи работ. Именно тогда у подрядчика наступает момент определения налоговой базы по НДС, вычета НДС с аванса, выставления в течение 5-ти дней заказчику счета-фактуры (вся нормативная база этого приведена, например, в размещенной в СПС КонсультантПлюс статье автора «К вопросу о дате определения налоговой базы по НДС при выполнении работ. Решение спорных вопросов»//Финансовая газета, 2015, № 31). А заказчик в этом же налоговом периоде на основании указанного акта принимает работы и НДС по ним к бухгалтерскому учету, на основании счета-фактуры, выставленного подрядчиком при отгрузке, принимает НДС к вычету по работам и посредством регистрации в книге продаж счета-фактуры,

выставленного подрядчиком при получении аванса, восстанавливает НДС, принятый к вычету с аванса.

При этом в самом тексте Определения КС практически повсеместно говорится о восстановлении НДС, принятого к вычету с аванса, перечисленного не именно в счет выполнения работ, а в счет, как это сказано в подп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ, поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав.

### Аванс под получение товаров

Пользуясь указанными обобщающими формулировками Определения КС, сначала налоговые органы и суды, а затем и Минфин России (хотя он – не сразу) стали аргументировать позицией КС РФ требование к покупателям восстановить НДС, принятый к вычету с аванса в счет поставки товаров, в периоде отгрузки товаров поставщиком/продавцом (см., Определения судей Верховного суда РФ об отказе в передаче дела в Судебную коллегия по экономическим спорам ВС РФ (далее – СКЭС ВС РФ, ВС РФ) от 14.09.2021 № 305-ЭС21-15288 по делу № А40-104983/2020, от 06.12.2021 № 308-ЭС21-22469 по делу № А32-31892/2020, от 31.01.2022 № 305-ЭС21-26992 по делу № А40-251736/2020, от 15.06.2022 № 305-ЭС22-8504 по делу № А40-61371/2021, от 06.10.2023 № 304-ЭС23-18123 по делу № А46-12684/2022, Постановления Арбитражного суда (далее – АС) Уральского округа от 23.05.2019 № Ф09-1722/19 по делу № А60-47320/2018, АС Западно-Сибирского округа от 10.11.2023 по делу № А02-1875/2022, Девятого арбитражного апелляционного суда (далее – ААС) от 20.01.2022 № 09АП-83583/2021 по делу № А40-176722/21, Седьмого ААС от 24.10.2022 по делу № А27-3689/2022, Письма Минфина России от 31.08.2022 № 03-07-11/84811, от 07.06.2023 № 03-07-11/52611, от 07.11.2023 № 03-07-11/105647).

Причем касалось это и случая, когда условия вычета НДС по оплаченным авансом товарам не возникали у покупателя в периоде отгрузки товаров продавцом не в силу каких-то, говоря словами Определения КС, «организационных дефектов в экономической деятельности» покупателя, а совершенно правомерно. Имеется в виду ситуация, в которой в силу договора право собственности на товар переходило от продавца к покупателю в особом порядке – на складе

КС РФ: при работах восстанавливать, когда контрагент принял к вычету НДС, начисленный с аванса.

Минфин и ФНС сегодня: при авансе под товары руководствоваться НК РФ.

находящегося в другом городе покупателя. К покупателю товар поступил в следующем после отгрузки его продавцом налоговом периоде. Поскольку до этого покупатель не мог, не нарушив правила бухгалтерского учета, принять товар к учету в периоде отгрузки его продавцом, то он и не мог принять НДС по нему (п. 1 ст. 172 НК РФ). Но, как указал суд, покупатель все равно обязан восстановить НДС, принятый к вычету с аванса, в том периоде, в котором продавец произвел отгрузку, даже если в этом периоде у покупателя не возникло право на вычет НДС по приобретенным товарам (Постановление Пятнадцатого ААС от 05.04.2021 № 15АП-3226/2021 по делу № А32-31892/2020, поддержанное АС Северо-Кавказского округа и «отказным» Определением судьи ВС РФ от 06.12.2021 № 308-ЭС21-22469).

Последний такой суд состоялся уже в 2024 году (Постановление Четвертого ААС от 26.04.2024 по делу № А78-1848/2023), а последнее такое Письмо Минфина выпущено 12.01.2024 за № 03-07-11/1368. При этом Письмо Минфина России было ответом на запрос налогоплательщика, акцентировавшего, что Определение КС относится к ситуации выполнения работ, и распространять его на ситуацию приобретения товаров неправомерно (в судебных спорах такой аргумент высказывался налогоплательщиками и раньше, но судами он не принимался – см., например, Постановление АС Московского округа от 01.10.2021 по делу № А40-251736/2020, поддержанное «отказным» Определением судьи ВС РФ от 31.01.2022 № 305-ЭС21-26992).

Однако вскоре реакция регуляторов на указанный довод налогоплательщиков изменилась. В Письме Минфина России от 29.02.2024 № 03-07-11/18515, а затем и в Письме ФНС России от 23.05.2024 № СД-4-3/5790@ после цитирования норм подп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ указывалось, что нормами Кодекса не установлена зависимость налогового периода, в котором у покупателя возникает обязанность восстановить суммы НДС, принятые к вычету в отношении оплаты, перечисленной в счет предстоящих поставок товаров, от налогового периода, в котором продавцом произведена отгрузка соответствующих товаров и в котором у продавца возникает право на вычет сумм НДС, исчисленного им с сумм оплаты, полученных в счет предстоящих поставок этих товаров.

Остается надеяться, что налоговые органы будут следовать позиции «начальства», и споры по этому вопросу прекратятся.

Можно также добавить, что и в отношении работ нормами Кодекса также не установлена зависимость налогового периода, в котором у заказчика возникает обязанность восстановить суммы НДС, принятые к вычету в отношении оплаты, перечисленной в счет предстоящего выполнения работ, от налогового периода, в котором подрядчиком произведена отгрузка соответствующих работ и в котором у подрядчика возникает право на вычет сумм НДС, исчисленного им с сумм оплаты, полученных в счет предстоящего выполнения работ. Совпадение (но не зависимость) указанных периодов обусловлено не нормами НК РФ, а гражданско-правовой (и основанной на ней налоговой) природой работ и соответствующими ей нормами ГК РФ о порядке фиксации факта выполнения работ (см. об этом, в том числе указанную статью автора).

### Аванс под оказание услуг

Эта ситуация осталась «сиротой», не будучи проанализирована отдельно ни судами, ни регуляторами. А она того заслуживает, поскольку гражданско-правовая и производная от нее налоговая природа услуг отличается от соответствующей природы работ. При этом автору удалось обнаружить дело, в котором речь явно и прямо шла о восстановлении заказчиком НДС, принятого к вычету с аванса, перечисленного под предстоящее оказание услуг, но суд подошел к этому случаю с той же меркой, что и к авансам под получение товаров (Постановление АС Западно-Сибирского округа от 10.11.2023 по делу № А02-1875/2022, в котором речь шла об «абонентском обслуживании по участию в процедурах»).

Значимая для рассматриваемой проблемы специфика услуг состоит в том, что в отличие от работ момент определения налоговой базы по НДС исполнителем не зависит от приемки услуг заказчиком, тем более что п. 1 ст. 779 ГК РФ вообще не предусматривает обязанности заказчика услуг принимать их.

Обусловлена указанная специфика тем, что (как сказано на основе указанных положений ГК РФ в п. 5 ст. 38 НК РФ), услуги не имеют материального результата, вследствие чего они

потребляются в процессе их оказания. А раз нет материального результата, то, значит, нечего и «принимать», и раз услуги уже потреблены, то как можно «не принять» уже потребленное.

В итоге исполнитель обязан определить налоговую базу по НДС в момент фактического оказания услуги на основании подтверждающих это первичных учетных документов, не дожидаясь подписанного заказчиком акта приема-передачи услуг. То есть исполнителю для отражения факта реализации услуг акт приема-передачи их вообще не нужен. Тем более что, как напоминал Минфин России, ни положения ГК РФ о договорах возмездного оказания услуг, ни законодательство РФ о бухгалтерском учете не содержат требований составлять акт приема-передачи, оформляющий в качестве первичного учетного документа факт оказания услуги (Письмо от 21.01.2019 № 07-04-09/2654).

Но зато такой акт необходим заказчику, потому что только на основании акта он сможет учесть свои расходы на приобретение услуг для целей налога на прибыль (п. 2 ст. 272 НК РФ, Письмо ФНС России от 07.05.2014 № ГД-4-3/8815). Поэтому на практике акт приема-передачи услуг почти всегда составляется. При этом с учетом сказанного надо понимать, что встречающийся в той же практике отказ заказчика «принять» услуги, подписать акт приема-передачи их означает не то, что услуги не оказаны и не потреблены, а лишь неудовлетворенность заказчика качеством оказанных и потребленных услуг.

Если в связи с этим операционное различие между работами и услугами сформулировать на уровне акта приема-передачи, то оно состоит в том, что у подрядчика датой отгрузки работ будет дата подписания акта заказчиком, а датой отгрузки услуг у исполнителя – дата составления им этого акта (почему подрядчик зачастую определяет налоговую базу по НДС на дату составления им акта приема-передачи, здесь не рассматривается).

Какой же тогда датой должен принять услуги к бухгалтерскому учету заказчик в приведенном в начале статьи примере, чтобы у него (или у налогового органа) появилась возможность говорить о наличии всех условий для вычета НДС, предъявленного по услугам, а значит, и для восстановления НДС, принятого к вычету с аванса: 30 июня – в периоде



фактического оказания услуг или 31 июля – в периоде подписания акта приема-передачи услуг?

Более точным будет сделать это 30-ым июня на основании внутреннего первичного учетного документа независимо от даты подписания акта. Потому что в общем случае факты хозяйственной жизни (далее – ФХЖ) отражаются в бухгалтерском учете по дате их свершения, а не по дате фиксирующего их документа (п. 5 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», подп. «б» п. 8 ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» (утв. Приказами Минфина России соответственно от 06.10.2008 № 106н и от 16.04.2021 № 62н), Рекомендация НРБУ БМЦ от 22.05.2015 № Р-62/2015-КПР «Отражение фактов хозяйственной жизни по поступившим в следующем отчетном периоде первичным учетным документам»). А в данном случае для заказчика таким ФХЖ является потребление им оказанной ему услуги.

Следовательно, и в отношении заказчика услуг, несмотря на их описанное отличие от работ, справедливым в общем случае будет вывод, сделанный в отношении заказчика работ: период «отгрузки» услуг исполнителем и период принятия их к учету заказчиком не могут не совпадать. Соответственно заказчик обязан восстановить суммы НДС, принятые к вычету в отношении оплаты, перечисленной в счет предстоящего оказания услуг, в том периоде, в котором у исполнителя возникает право на вычет сумм НДС, исчисленного им с сумм оплаты, полученных в счет предстоящего оказания услуг.

Иной подход (в нашем примере – восстановление НДС в 3-ем квартале в связи с принятием услуг к учету 31 июля, по дате подписания акта) представляется сопряженным с рисками споров с налоговыми органами, у которых, как видим, будет что сказать в суде. ☺

При услугах восстанавливать в периоде их оказания, независимо от подписания акта заказчиком.

О.В. Давыдова, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

## Риски доначисления страховых взносов и НДФЛ: судебная практика

Подотчетное лицо при возвращении из командировки представило документы, не соответствующие требованиям законодательства. Расходы в налоговом учете приниматься не будут. Возникают ли в данном случае риски в виде доначисления страховых взносов и НДФЛ?

Судебная практика свидетельствует о том, что организациям в большинстве случаев удается отстоять свою позицию в спорах с налоговым органом.

Тот факт, что в описанной ситуации расходы в налоговом учете не принимаются по причине того, что документы оформлены ненадлежащим образом (допустим, утерян кассовый чек), сам по себе не означает, что у работника возникают доходы, подлежащие обложению НДФЛ и страховыми взносами.

Если другие имеющиеся документы подтверждают, что фактически были осуществлены расходы в интересах организации (в частности, в случае приобретения подотчетным лицом ТМЦ таковые оприходованы по приходному ордеру), то НДФЛ и страховые взносы начислять не нужно. Вместе с тем не исключаем, что налоговый орган может занять иную позицию.

Так, в Письме Минфина России от 14.05.2018 № 03-03-06/1/31933 чиновники указали, что в целях освобождения от обложения НДФЛ сумм оплаты организацией стоимости топлива, приобретаемого сотрудниками для нужд организации, в организации должны быть документы, подтверждающие факт осуществления соответствующих расходов для служебных целей, а также суммы произведенных в этой связи расходов. При отсутствии документального подтверждения осуществленных расходов у сотрудников в соответствии с положениями ст. 211 НК РФ могут возникать доходы в натуральной форме. Соответственно, оснований для освобождения от налогообложения доходов, полученных работниками в таком случае, нет.

Судебная практика также подтверждает возможность возникновения споров с налоговым органом, но она же свидетельствует о том, что организациям в большинстве случаев удается отстоять свою позицию. Приведем конкретные примеры из судебной практики.

1. Постановление ФАС ЗСО от 20.09.2007 № Ф04-2603/2007(38159-А81-7) по делу

№ А81-3842/2006, в передаче которого в Президиум ВАС отказано Определением ВАС РФ от 31.01.2008 № 665/08.

Судьи отклонили ссылку налоговой инспекции на отсутствие кассовых чеков в качестве документального подтверждения авансового отчета, поскольку товарный чек, оформленный согласно требованиям закона о бухучете, является документом первичной учетной документации, а отсутствие кассовых чеков не свидетельствует о расходовании подотчетным лицом денежных средств на собственные нужды. Кроме того, судом установлено, что материальные ценности приобретены за наличный расчет для производственных нужд, приняты к учету как основные средства. Совокупность перечисленных обстоятельств свидетельствует об отсутствии дохода у физического лица и, следовательно, об отсутствии оснований для привлечения общества к ответственности за неполную уплату НДФЛ.

2. Постановление ФАС Московского округа от 13.12.2010 № КА-А40/15065-10 по делу № А40-98411/09-107-657.

Налоговая инспекция посчитала, что общество в нарушение п. 1 ст. 210 НК РФ не включило в состав доходов работника переданную ему под отчет сумму, что повлекло неполное исчисление и уплату в бюджет НДФЛ.

Суды установили, что в период с 20.11.05 по 24.11.05 начальник отдела был направлен в командировку для участия во Всероссийской конференции и для подготовки документации и участия в конференции, налогоплательщик оплатил информационно-консультационные услуги сторонней организации, при этом сумма была уплачена за счет собственных средств командированного лица.

Поскольку согласно п. 1 ст. 210 НК РФ в налогооблагаемую базу для исчисления НДФЛ включаются все доходы

налогоплательщика, полученные в денежной, так и в натуральной форме, а также доходы в виде материальной выгоды, суды признали, что денежные средства, начисленные в качестве возврата затраченных работником собственных средств на нужды предприятия и признанных таковыми предприятием, не подлежат налогообложению, так как не являются доходом.

В кассационной жалобе налоговая инспекция указала на то, что отсутствуют кассовый чек, бланк строгой отчетности, счет, поэтому не подтверждаются расходы на оплату информационно-консультационных услуг.

Судьи, в свою очередь, оценили представленную заявителем квитанцию к ПКО, являющуюся первичным учетным документом, учли, что после возвращения из командировки общество компенсировало работнику расходы на информационные услуги, понесенные для нужд организации, на основании служебной записки по авансовому отчету.

При этом суды исходили из того, что достоверность представленных работником документов, подтверждающих произведенные расходы (квитанция к ПКО, авансовый отчет), определяется самим обществом, принимающим документы. Авансовый отчет работника обществом принят, налоговый орган не представил доказательств того, что спорные суммы явились экономической выгодой этого работника, в связи с чем у инспекции отсутствовали законные основания для правовой оценки подотчетных сумм как дохода физического лица и исчисления налога, а также привлечения общества к ответственности как налогового агента.

3. Постановление ФАС Московского округа от 01.12.2010 № КА-А40/14385-10 по делу № А40-478/10-116-б.

Налоговая инспекция посчитала, что обществом не включены в налогооблагаемую базу работников доходы, полученные в денежной форме по авансовым отчетам, поскольку суммы, выданные данным лицам на хозяйственные нужды, были израсходованы ими без документального подтверждения произведенных затрат, так как отсутствовали кассовые чеки в авансовых отчетах.

В связи с этим инспекция доначислила заявителю НДФЛ, единый социальный налог, страховые взносы на обязательное пенсионное страхование (ОПС).

Судьи установили, что представленные обществом для проверки авансовые

отчеты составлены по форме, предусмотренной действующим законодательством РФ с приложением необходимых первичных учетных документов, в том числе товарных чеков, товарных накладных, квитанций к приходному кассовому ордеру; операции по расходам, указанным в авансовых отчетах, отражены в кассовой книге заявителя и приняты к учету.

При этом налоговая инспекция не ссылается на доказательства того, что произошла смена собственника денежных средств, выданных указанным работникам под отчет на хозяйственные расходы и являющихся собственностью общества, а также что спорные суммы явились экономической выгодой работников общества.

В силу таких обстоятельств суды пришли к выводу о неправомерности признания спорной суммы доходом сотрудников общества и удержания с нее НДФЛ.

В соответствии с п. 2 ст. 10 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» объектом обложения страховыми взносами и базой для начисления страховых взносов являются объект налогообложения и налоговая база по единому социальному налогу, установленные главой 24 «Единый социальный налог» НК РФ.

Согласно ст. 236 НК РФ объектом налогообложения для налогоплательщиков-организаций признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых лицам, названным в подп. 2 п. 1 ст. 235 НК РФ, а также по авторским договорам).

Денежные средства, выданные физическим лицам под отчет на хозяйственные расходы, под данное понятие не подпадают.

При указанных обстоятельствах у налоговой инспекции отсутствовали законные основания для правовой оценки подотчетных сумм как дохода физических лиц или выплат, иных вознаграждений в пользу работников и исчисления НДФЛ, единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

4. Постановление ФАС Поволжского округа от 15.07.2009 по делу № А55-16949/2008.

Все недостатки и неточности в оформлении командировочных удостоверений, проездных документов и т. п. в последствии могут быть предметом рассмотрения судов.

Согласно ст. 236 НК РФ объектом налогообложения для налогоплательщиков-организаций признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых лицам, названным в подп. 2 п. 1 ст. 235 НК РФ, а также по авторским договорам).

Как следует из решения налогового органа, по авансовому отчету работником организации не представлены подтверждающие документы: приходный кассовый ордер и кассовый чек, в связи с чем налоговый орган сделал вывод о том, что полученные работником от заявителя денежные средства являются доходом работника, и доначислил заявителю НДФЛ, единый социальный налог и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование.

Между тем, как выяснили судьи, у заявителя имеются документы, подтверждающие произведенные расходы, которые формально отвечают требованиям законодательства о бухгалтерском учете. Товары, приобретенные работником заявителя, приняты к учету заявителем. Доказательства присвоения (растраты) спорных сумм, израсходования полученных денежных средств на иные цели, чем те, которые указаны в документах на приобретение товаров, работником отсутствуют.

При таких обстоятельствах оснований для признания указанной выше суммы доходом работника и начисления НДФЛ, единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование не имеется.

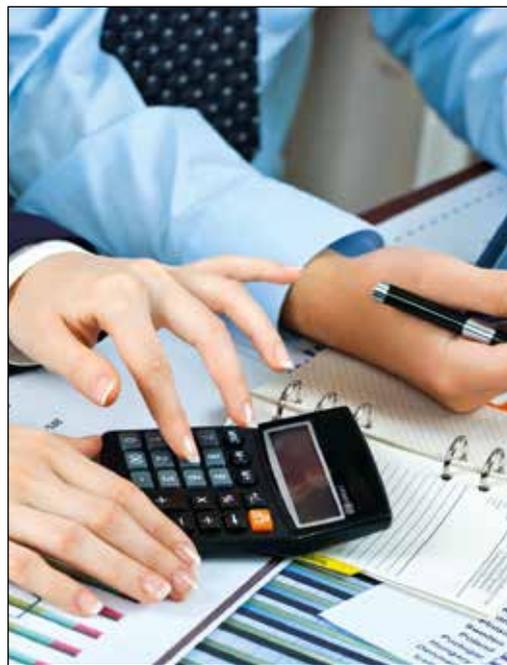
5. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 24.02.2012 по делу № А81-1294/2011.

Судами установлено и материалами дела подтверждается, что авансовые отчеты работников утверждены руководителем общества, следовательно, расходы, связанные со служебной командировкой (на проезд до места отправления и обратно, расходы на проживание, суточные) произведены также с разрешения руководителя общества (работодателя).

Все недостатки и неточности в оформлении командировочных удостоверений, проездных документов и т. п. были предметом рассмотрения судов.

Суды указали, что достаточность представленных работниками документов, подтверждающих произведенные расходы, правильность их оформления с точки зрения работодателя вправе определять сама организация. При этом организация сохраняет право в пределах сроков исковой давности в судебном порядке вернуть в собственность спорные суммы.

Доказательства того, что полученные физическими лицами денежные средства связаны с выплатами по трудовому или гражданско-правовым договорам либо



израсходованы ими в личных целях или явились экономической выгодой работников общества, инспекция в материалы дела не представила.

Судьи со ссылками на ст. 41, 209 НК РФ указали, что:

- доходом налогоплательщика может быть признана только его экономическая выгода в денежной или натуральной форме;
- при определении экономической выгоды работника должны учитываться характер расходов и лицо, в интересах которого производятся расходы;
- при служебной командировке работник направляется в поездку по инициативе работодателя и в его интересах, поэтому и расходы на проезд, проживание, суточные осуществляются именно в интересах работодателя, а не работника.

В итоге спорные расходы представляют собой компенсационную выплату по возмещению затрат работника, вызванных необходимостью выполнять трудовые функции вне места постоянной работы, и поэтому неправомерно взимание с работника дополнительных денежных средств в виде НДФЛ в связи с получением последним средств, необходимых для выполнения служебного поручения.

6. Определение Верховного Суда РФ от 18.02.2016 № 309-КГ15-20313 по делу № А34-1261/2015.

Основанием для вынесения оспариваемых решений и доначисления обществу сумм страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, начисления пеней и привлечения к ответственности

послужили выводы фонда о том, что у общества в связи с ненадлежащим оформлением авансовых отчетов возникла обязанность по исчислению и уплате страховых взносов с фактически полученных подотчетными лицами доходов.

При этом фондом не отрицается факт наличия у общества авансовых отчетов утвержденной формы. Однако, по мнению фонда, учитывая, что в ряде случаев у общества отсутствуют документы, подтверждающие приобретение подотчетными лицами в интересах заявителя товарно-материальных ценностей (выполняемых работ, оказываемых услуг), выданные в подотчет физическим лицам (работникам) денежные средства являются объектом обложения страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование.

Суды исходили из того, что полученные работниками под отчет денежные средства на хозяйственные нужды общества не подлежат учету в качестве базы для начисления страховых взносов, поскольку подтверждено использование работниками выданных под отчет денежных средств в интересах общества, в связи с чем облагаемый доход у работника отсутствует. Обязанности страхователя по представлению сведений о выплатах, не включенных им в базу для исчисления страховых взносов, и о суммах страховых взносов, которые им не начислялись, Законом № 27-ФЗ не установлено.

7. Постановление Президиума ВАС РФ от 03.02.2009 № 11714/08 по делу № А65-6677/2007-СА1-56.

Налоговой инспекцией выявлено, что общество выдавало своим работникам – физическим лицам – денежные средства под отчет для приобретения товарно-материальных ценностей. В подтверждение понесенных расходов работники представили первичные документы (расходные кассовые ордера, накладные, авансовые отчеты). Товар принят обществом на учет.

Инспекция, установив, что сведения о контрагентах, у которых покупались товарно-материальные ценности, в ЕГРЮЛ и ЕГРИП отсутствуют, а индивидуальные номера налогоплательщиков у данных организаций неверные, сделала вывод о недостоверности предъявленных работниками документов об оплате товарно-материальных ценностей и сочла суммы, выданные работникам, доходами, с которых обществом должен быть исчислен, удержан и уплачен НДФЛ, а

также страховые взносы на обязательное пенсионное страхование.

В ходе рассмотрения дела установлено, что работникам общества под отчет выдавались денежные средства на приобретение товарно-материальных ценностей.

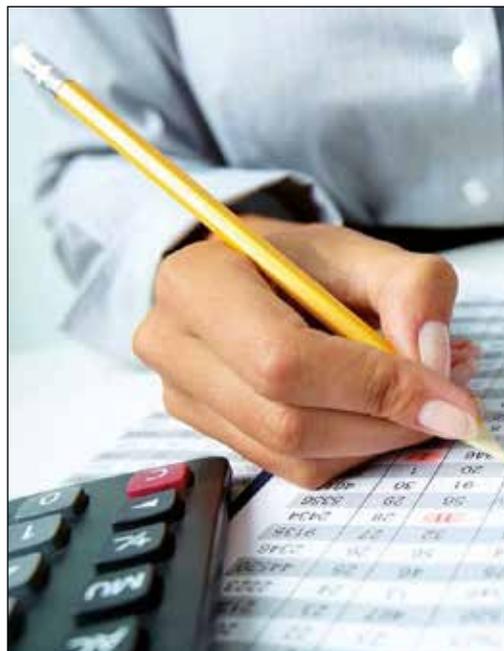
Достоверность представленных работниками документов, подтверждающих произведенные расходы, определяется самим обществом.

Авансовые отчеты работников обществом приняты, приобретенные по подотчетным денежным средствам товарно-материальные ценности оприходованы в установленном порядке.

Инспекция не предоставила доказательств того, что спорные суммы явились экономической выгодой работников общества.

При этом выводы судов о том, что стоимость приобретенных физическими лицами товарно-материальных ценностей не подлежит отнесению на расходы, связанные с производством и реализацией, не имеет отношения к порядку исчисления НДФЛ и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

В итоге высший арбитраж решил, что у налоговой инспекции отсутствовали законные основания для правовой оценки подотчетных сумм как дохода физических лиц или выплат и иных вознаграждений в пользу работников и исчисления НДФЛ и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, а также привлечения общества к ответственности. 



При отсутствии документального подтверждения осуществленных расходов у сотрудников в соответствии с положениями ст. 211 НК РФ могут возникать доходы в натуральной форме.

# КОНГРЕСС ИПБ РОССИИ 2024

## 26–28 ноября

Смешанный формат:  
онлайн-трансляция +  
очное участие



Участники со всей России



Насыщенная деловая программа



Выступления представителей  
федеральных органов исполнительной власти –  
Минфина России, Минтруда России, ФНС России



Лучшие спикеры и эксперты



Только актуальные темы

Ждем вас на конгрессе ИПБ России 26 и 27 ноября  
в онлайн-формате и 28 ноября в конференц-зале «Москва»!



**И.А. Висящий**, юрист ООО «Легикон – Право»,  
**О.С. Попова**, генеральный директор ООО «Легикон-Право»

## Проведение мероприятий налогового контроля: осмотр налоговым органом



И.А. Висящий



О.С. Попова

В статье описана одна из процедур налогового контроля – осмотр, определены обстоятельства, предшествующие осмотру, раскрыты цели проведения налогового контроля, перечислены права субъекта при проведении осмотра и аспекты, на которые следует обращать внимание, рассмотрены вопросы привлечения понятых, а также осмотра электронных носителей. В статье даны практические советы по взаимодействию с проверяющими и проведению предварительных мероприятий до момента начала осмотра.

Увеличение суммы доначислений в результате выездных налоговых проверок с одновременным уменьшением их количества во многом связан с эффективным использованием налоговыми органами не только имеющихся у них данных о структуре бизнеса налогоплательщика и движении денежных средств, но и проведением мероприятий налогового контроля, при которых происходит непосредственное взаимодействие налогового органа с налогоплательщиком.

Перечень таких мероприятий закреплен Налоговым кодексом РФ. Одним из таких мероприятий является осмотр территорий и помещений налогоплательщика.

Чтобы не совершить ошибок и не допустить нарушения своих прав налогоплательщик должен знать правила проведения осмотра.

Ст. 92 НК РФ прямо предусматривает случаи, когда должностное лицо налогового органа в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе производить осмотр территорий, помещений проверяемого лица, документов и предметов:

1. при проведении выездной налоговой проверки (когда налоговый орган выходит в офис налогоплательщика и проверяет определенный период его деятельности);
2. при проведении камеральной налоговой проверки на основе налоговой декларации (проверяется правильность и достоверность заполнения конкретной налоговой декларации) (пп. 8, 8.1 и 8.9 ст. 88 НК РФ);
3. при проверке в рамках налогового мониторинга налоговой декларации

по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлена сумма налога к возмещению, или при выявлении противоречий или несоответствий, прямо предусмотренных Налоговым кодексом РФ (пп. 8.1 и 8.9 ст. 88 НК РФ).

Осмотр является одним из самых частых методов налогового органа при проведении проверки.

### Какие цели преследует налоговый орган при проведении осмотра?

Основная цель при проведении налоговым органом осмотра – определить правильно и достоверно ли поданы сведения проверяемой организацией, а также насколько достоверны задекларированные показатели и соответствуют реальности.

Приведем простые примеры:

1. Налоговая хочет убедиться, а действительно ли офис организации или же складские, производственные помещения находятся на том месте, о котором предоставлены сведения в налоговый орган, и существуют ли эти помещения в целом.
2. Действительно ли произведен ремонт помещения, который вы признали в расходах и по которым заявили к возмещению НДС.
3. Сотрудники налогового органа приходят в офис организации в целях обнаружить какие-либо печати, пустые бланки сторонних организаций. Также возможно сотрудники налоговой попытаются установить, все ли работники, работающие в указанных выше помещениях, являются сотрудниками

Осмотр – одна из распространённых процедур налогового контроля, при которой выявляется достоверность информации, имеющейся у налогового органа.

Осмотр проводится при выездной налоговой проверке, камеральной налоговой проверке или вне рамок налоговых проверок.

организации, официально зарегистрированной в этом месте.

Итак, мы выяснили почему и какие цели у налогового органа при проведении осмотра.

### Что делать, если налоговые сотрудники нагрянули в офис организации?

Основное и самое важное – сохраняйте спокойствие!

1. Доступ имеют только должностные лица налогового органа, непосредственно проводящие налоговую проверку. То есть не любой сотрудник инспекции, а только те, кто уполномочен на проведение проверочных мероприятий и указан в соответствующем распорядительном документе.

2. Сотрудники инспекции обязаны предъявить служебные удостоверения и:

- решение руководителя налогового органа – в случае проведения выездной налоговой проверки или

- мотивированное постановление о проведении осмотра в рамках камеральной проверки. Постановление оформляет и подписывает инспектор, проводящий камеральную проверку, и утверждает руководитель налоговой инспекции.

Поэтому первым делом следует проверить все документы и полномочия посетивших компанию проверяющих. Не указанные в документах лица не имеют права находиться на территории Организации и соответственно не могут проводить осмотр территорий, помещений, документов и предметов.

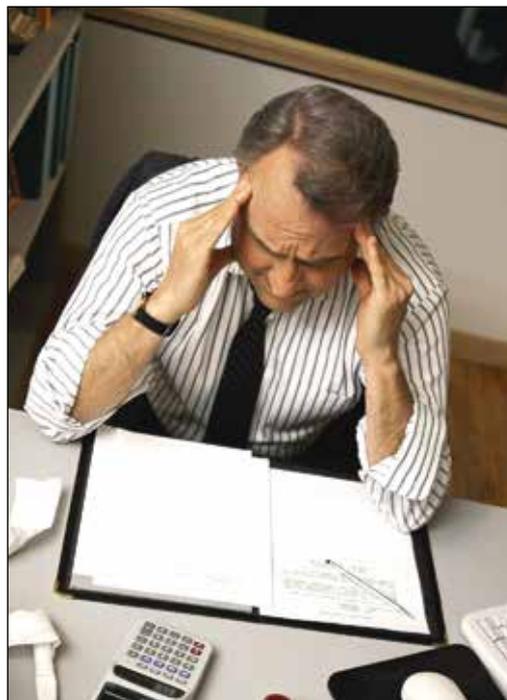
Важно отметить, что при проведении выездной налоговой проверки осмотр проводится всегда.

Также при проведении осмотра обязательно должны присутствовать понятые.

Многие задаются вопросом: «А могут ли быть понятыми сотрудники организации, в которой проводится осмотр».

Практика судов не имеет однозначного ответа, одни суды говорят, что привлекать в качестве понятых сотрудников проверяемой организации можно. Однако большая часть судов придерживается позиции иной и говорит о том, что сотрудники организации являются заинтересованными лицами и не могут присутствовать в качестве понятых на мероприятиях налогового контроля.

Понятыми не могут быть и сотрудники налогового органа, так как те тоже



заинтересованы в результатах проведенного осмотра.

В отношении понятых при осмотре необходимо уделить особое внимание таким факторам как:

1. Находятся ли понятые в момент осмотра в том же помещении, что и сотрудники налогового органа.

2. Возможно, понятые входили в помещение, где производится сотрудниками налогового органа осмотр, только на момент и лишь для того, чтобы подтвердить действия инспекции.

3. Понятые сами приносили сотрудникам налоговой документы, печати и иное, что вызывает у них подозрение.

Понятым при осмотре должно быть как минимум два человека.

Все странные действия и недочеты со стороны понятых необходимо фиксировать в протоколе осмотра.

Фиксация таких недочетов может оказать большую услугу организации в ходе проведения мероприятий налогового контроля, так и вне их.

Следующим важным фактором осмотра может являться фото и видео съемка, снятие копий документов.

Применение подобного рода действий также должно отражаться в протоколе осмотра, а также к протоколу должны быть приложены фото и видео материалы, а также снятые копии документов.

При проведении осмотра налогоплательщик также вправе фиксировать происходящее на фото и видео съемку.

Сотрудники налоговой должны иметь полномочия для проведения осмотра.

Время осмотра не урегулировано. По общему правилу проводятся в течении рабочего дня, однако нет практики или положений закона, запрещающих выйти за рамки рабочего дня.

Во время выездной проверки при проведении осмотра сотрудники налогового органа могут осматривать компьютеры, жесткие диски, флэш-носители, что не является незаконным, так как НК РФ не содержит определение предмета, а суды признают данное действие вполне законным.

Сотрудников проверяемой организации могут попросить открыть электронную почту, программу для ведения бухгалтерского учета, электронно-цифровые подписи, любые интересующие проверяющих электронные файлы.

Результатом процедуры осмотра является протокол осмотра.

Требования к протоколу отражены в статье 99 НК РФ.

Протокол осмотра подписывают все лица, принимавшие участие в осмотре. Включая представителя налогоплательщика и понятых.

На этой стадии важно зафиксировать все выявленные недочеты, странности в поведении сотрудников налоговой и понятых в разделе «Замечания к протоколу».

Вопрос, который задают наши клиенты чаще всего: «Что необходимо сделать для того, чтобы осмотр прошел с минимальными рисками для проверяемого налогоплательщика».

Прежде всего, необходимо подготовить офис.

- На столах не должно быть ничего лишнего, что может потенциально вызвать вопросы у сотрудников налогового органа.



- Компьютеры и иные электронные носители также не должны содержать документы, которые могут вызвать вопросы в рамках осмотра.
- Подготовьте документы, подтверждающие реальность ведения дел в рамках деятельности налогоплательщика.

На вопросы, задаваемые налоговым органом, рекомендуется отвечать через представителя, например бухгалтера, налогового консультанта, юриста или финансового директора для более координированного, конкретного ответа.

Важным фактором при подготовке к осмотру офиса организации является инструктаж коллектива об их правах и обязанностях и правилах поведения во время проведения налоговым органом осмотра.

Зачастую бывает так, что именно сотрудники организации могут сказать не желаемую, а возможно даже и недостоверную информацию, которую непременно зафиксирует налоговый инспектор и которую потом будет очень трудно опровергнуть.

Важно помнить, во время осмотра налоговый орган не проводит допрос, и сотрудник не обязан отвечать на вопросы инспектора.

Допрос не проводится в рамках осмотра, а является другой процедурой, проведение которой регулируется другими статьями Налогового кодекса РФ и о проведении которой лицо извещается другим способом – вручением уведомления о вызове на допрос.

При проведении осмотра должны присутствовать понятые.

Результаты, как и нарушения, фиксируются в протоколе осмотра.



# ВСЕРОССИЙСКИЙ КОНКУРС «Лучший бухгалтер России – 2024»

1 АПРЕЛЯ – 31 ОКТЯБРЯ



ИПБ РОССИИ

- 2 тура
- Бесплатное участие в режиме онлайн
- 4 направления:
  - 🏆 бухгалтер коммерческой организации
  - 🏆 главный бухгалтер коммерческой организации
  - 🏆 главный бухгалтер организации бюджетной сферы
  - 🏆 налоговый консультант
- Призовой фонд – 500 000 рублей



☎ 8 800 500-54-51

✉ [konkurs@ipbr.org](mailto:konkurs@ipbr.org)

🌐 [www.ipbr.org](http://www.ipbr.org)



## ИПБ РОССИИ ОБЪЕДИНЯЕТ

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

## АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ ПОЗВОЛЯЕТ

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



## РАБОТОДАТЕЛИ ЦЕНЯТ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ



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