ISSN 2078-3833

6'2015

НАЛОГИ и налоговое планирование

- **Проблемные вопросы возмещения НДС исходя из новаций налогового законодательства**
- **Допрос свидетелей в ходе камеральной проверки: как грамотно общаться с налоговым инспектором**
- **Определение налоговой базы по НДС при реализации товаров через интернет-магазин с доставкой их покупателям агентом**

New! Доступно в: Available on the App Store ANDROID APP ON Google play

Журнал «НАЛОГИ И НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ» № 6-2015

Журнал зарегистрирован в Комитете Российской Федерации по печати

Свидетельство о регистрации №013507 от 12.04.1995

Отдел рекламы:
тел. (495) 664-27-94
e-mail: reklama@panor.ru

Журнал распространяется через каталоги ОАО «Агентство ''Роспечать''», «Пресса России» (индекс на полугодие – 32907) и «Почта России» (индекс на полугодие – 12559), а также путем прямой редакционной подписки

Отдел подписки:
тел. /факс: 8 (495) 664-27-61

© Издательский Дом «Панорама»
http://www.panor.ru

Генеральный директор ИД «Панорама» – Председатель Некоммерческого фонда содействия развитию национальной культуры и искусства К.А. Москаленко

Издательство «Афина»: Главный редактор издательства канд. экон. наук В.В. Цыпленков

Почтовый адрес:
125040, Москва, а/я 1,
ООО «Панорама»

Адрес редакции: Москва, Бумажный проезд, 14, стр. 2

Учредитель:
Закрытое акционерное общество «Редакция журнала «Налоги и налоговое планирование», 109316, Москва, Волгоградский проспект, д. 12

Журнал издается под эгидой Академии общественно-экономических наук и предпринимательской деятельности

Тел.: 8 (985) 922-98-49,
8 (495) 664-27-92
http://nalog.panor.ru

При работе с изданием использовалась справочно-правовая система ГАРАНТ

Подписано в печать 08.05.2015

СОДЕРЖАНИЕ

НОВОСТИ ДНЯ 6

АКТУАЛЬНЫЙ ВОПРОС

Гринченко К.А.

Проблемные вопросы возмещения НДС исходя из новаций налогового законодательства 8

Возмещение НДС традиционно является болезненным вопросом для большинства налогоплательщиков. В то же время недавние изменения налогового законодательства не только не решают существующие проблемы, но и приводят к появлению новых сложностей. В статье рассмотрены новации налогового законодательства, актуальные с 2015 г., и их влияние на процесс возмещения НДС.

Шишкин Р.Н.

Допрос свидетелей в ходе камеральной проверки: как грамотно общаться с налоговым инспектором 14

В статье рассматриваются возникающие в рамках проведения камеральной налоговой проверки практические ситуации, вызывающие различную трактовку со стороны налоговых органов и налогоплательщиков, в частности, наиболее типовые вопросы налоговых инспекторов, которые могут быть заданы при проведении допросов физических лиц.

НАЛОГОВАЯ ПРАКТИКА

Шишкин Р.Н.

Предоставление уточненных налоговых деклараций при проведении и оформлении результатов выездных и камеральных налоговых проверок 19

В статье рассмотрены наиболее типичные ошибки, допускаемые налогоплательщиками при представлении в налоговые органы уточненных налоговых деклараций. В рамках рассмотрения процедуры оформления результатов проверки со ссылками на судебную практику и ведомственные письма контролирующих органов дается анализ обстоятельств привлечения налогоплательщиков к налоговой ответственности.

Лермонтов Ю.М.

Служебная квартира: возможность отнесения к основным средствам и амортизируемому имуществу в целях налогообложения налогом на прибыль организации 24

На практике является распространенной ситуация, когда организация приобретает в собственность служебную квартиру в другой местности, которую она использует для проживания своих сотрудников, направленных в служебную командировку.

В статье автор проводит системный анализ норм действующего российского законодательства, дает их сравнительную характеристику, а также рассматривает позиции официальных органов.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Оржиховская Е.И.

Убытки при исчислении налога на прибыль с 01.01.2015 29

В статье рассмотрены вопросы изменения налогового законодательства о порядке учета убытков при исчислении налога на прибыль. Отражение убытка в декларации по налогу на прибыль – предмет особого внимания инспек-

Журнал «НАЛОГИ И НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ» № 6-2015

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

Авдийский В.И. – **председатель редакционного совета,** д.э.н., профессор, заслуженный работник МВД СССР, декан факультета «Анализ рисков и экономическая безопасность» ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве РФ»

Газарян А.В., к.э.н., заместитель генерального директора по аудиту – руководитель департамента аудита ЗАО «МКД»

Гончаренко Л.И., д.э.н., профессор, заведующая кафедрой «Налоги и налогообложение» ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве РФ»

Джальчинов Д.Л., партнер, руководитель российской налоговой практики международной юридической компании 大成 Dentons

Ендовицкий Д.А., д.э.н., профессор, ректор Воронежского государственного университета

Енина В.В., директор компании «МаркПриор», магистр права (LL.M, University of Manchester)

Жильцов Д.П., заместитель генерального директора ООО «Росэкспертиза»

Михайлова О.Р., к.ю.н., судья Арбитражного суда г. Москвы в отставке, член Экспертного совета при ТПП РФ по совершенствованию налогового законодательства и правоприменительной практики

Панков В.В., д.э.н., профессор, ФГБОУ ВПО «РЭУ им. Г. В. Плеханова»

Приглашаем авторов к сотрудничеству. Статьи, консультации и комментарии в журнале публикуются на безгонорарной основе.

торов. В лучшем случае налоговый орган ограничится просьбой пояснить причины понесенных убытков, но чаще последствия более серьезные: вызов на убыточную комиссию в ИФНС и выездная проверка.

Ладыгин Д.Ю.

Налогообложение налогом на имущество организаций с 1 января 2015 г. объектов основных средств, включенных в третью амортизационную группу, если они учтены в составе ОС при приобретении у взаимозависимых лиц в 2013–2014 гг. 32

В статье рассматриваются изменения в порядке обложения налогом на имущество, вступившие в силу в отношении движимого имущества, а также ряд нюансов, которые необходимо учитывать при определении взаимозависимости налогоплательщиков.

Лермонтов Ю.М.

Организация-поверенный: можно ли признать налоговым агентом по НДФЛ? 37

В настоящее время распространенной является практика привлечения поверенных на основании гражданско-правового договора для реализации предпринимательской деятельности. В статье рассмотрена конкретная ситуация, автор дает системный анализ норм действующего российского законодательства, а также позиции официальных органов.

Цатурян Е.А.

Определение налоговой базы по НДС при реализации товаров через интернет-магазин с доставкой их покупателям агентом..... 41

Объектом налогообложения по НДС выступает реализация товаров (работ, услуг), передача имущественных прав, однако обязанность по исчислению НДС может наступить у налогоплательщика и раньше момента перехода права собственности на них от продавца к покупателю. При реализации товаров через интернет-магазин с доставкой их покупателям агентом необходимо понимать, как в данном случае будет определяться налоговая база по НДС по общему или специальному правилу.

Лакатош Е.А.

Порядок учета в целях налогообложения по налогу на прибыль недостач и порчи при хранении и транспортировке МПЗ 44

При хранении и перевозке материально-производственных запасов (МПЗ) зачастую возникают недостачи и потери. Порядок учета для целей налогообложения таких расходов от порч и недостач предусмотрен подп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ, согласно котрому указанные расходы признаются в пределах норм естественной убыли. Рассмотрению этих вопросов посвящена данная статья.

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

Тимаков А.В.

Налоговый учет амортизационной премии в отношении имущества, приобретенного за счет бюджетных инвестиций юридическими лицами, не являющимися государственными и муниципальными учреждениями или предприятиями.....50

Правомерно ли применить амортизационную премию в отношении имущества, приобретенного за счет бюджетных инвестиций, рассмотрено в предлагаемой статье.

КОММЕНТАРИИ СПЕЦИАЛИСТА

Баталова Е.А

Комментарий определения Верховного суда РФ от 26.02.2015 № 309-ЭС14-3167 по делу № А60-11353/2013 «О взыскании судебных расходов» 55

В комментарии рассматриваются положения определения ВС РФ, в котором сформулирована позиция суда относительно взыскания с оппонента средств, затраченных на оплату услуг своего судебного представителя, которые выплачиваются ему в качестве вознаграждения за положительный итог рассмотрения дела в суде.

Давидовская И.Л., Анищенко А.В.

Письмо Минфина России от 06.03.2015 № 03-07-11/12142 59

Комментируется письмо Минфина России от 06.03.2015 № 03-07-11/12142, в котором рассмотрен вопрос признания расходов на питание работников по системе «шведский стол» в целях налогообложения прибыли и возникающих налоговых последствий в части НДС.

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ

Шиханова Р.М.

Налог на прибыль: экономический, бухгалтерский и налоговый подход. . . 61

Автор осуществил системный анализ содержания категории «налог на прибыль» исходя из экономического, бухгалтерского и налогового подходов, рассмотрев варианты расчета данного показателя исходя из действующего налогового и бухгалтерского законодательства.

КОНСУЛЬТАЦИИ ЮРИСТА

Андрейкин П.А.

Признание долгов юридического лица, фактически прекратившего свою деятельность, безнадежными в целях налога на прибыль 67

На практике организации нередко сталкиваются с ситуацией, когда компании-должники, продолжая существовать на бумаге, по факту просто исчезают: выйти на связь с ними невозможно, никакой деятельности они не осуществляют, и найти их не могут даже контролирующие органы. Что в такой ситуации делать налогоплательщику?

Как оценивают подобные «исчезновения» контролирующие органы и к каким последствиям это может привести? Ответы на данные вопросы рассмотрены в настоящей статье.

Платонов И.Э.

Порядок признания в налоговых целях процентов по долговым обязательствам после 2014 г.. 73

В статье проанализированы основные правила учета процентных расходов по долговым обязательствам в налоговом учете, действовавшие до 31 декабря 2014 г., а также изменения, которые произошли с 01.01.2015.

Бановска В.Д.

Как избежать претензий при проверках налогоплательщиков на предмет соблюдения законодательства о ценообразовании при совершении сделок между взаимозависимыми лицами 80

В статье на основе положений раздела V.1 НК РФ анализируются сделки между взаимозависимыми лицами, в отношении которых проводится налоговый контроль на предмет соответствия цены сделок рыночному уровню, их соотношение с контролируемыми сделками, а также даются рекомендации по обоснованию примененных цен в сделках между взаимозависимыми лицами рыночному уровню с целью исключения претензий со стороны налоговых органов.

Ладыгин Д.Ю.

Привлечение к солидарному и субсидиарному исполнению налоговой обязанности 86

В статье с учетом выводов последних судебных дел рассматриваются актуальные тенденции по привлечению к солидарной и субсидиарной ответственности за налоговые долги компаний.

Седова О.Д.

Разработка, обоснование и документальное закрепление ценовой политики для целей налогообложения 91

С принятием Федерального закона от 18.07.2011 № 227-ФЗ, в котором определены новые правила ценообразования и контроля со стороны государства за рыночными ценами в целях налогообложения, смысл налогового законодательства в вопросах обоснования цен существенно изменился: ранее бремя доказывания лежало исключительно на налоговой инспекции, теперь налогоплательщик, для обоснования цен в налоговых целях должен решить ряд правовых вопросов, включая уяснение корпоративных взаимосвязей, договорную работу, составление внутренних распорядительных документов и протоколов их исполнения. Об этом и пойдет речь в данной статье.

ЧИТАТЕЛИ СПРАШИВАЮТ – МЫ ОТВЕЧАЕМ 96

МЕРОПРИЯТИЯ И СОБЫТИЯ 108

CONTENTS

NEWS OF THE DAY 6

ACTUAL QUESTION

Grinchenko K.

Problematic issues of vat refund based on the innovations of the tax legislation 8

VAT is traditionally sensitive issue for most taxpayers. At the same time, recent changes in tax legislation not only fails to solve existing problems, but also lead to new difficulties.

The article examines innovations in tax legislation with relevant, 2015 and their impact on the process of VAT reimbursement.

Shishkin R.

The Questioning of witnesses during the Desk audit: how to properly communicate with the tax inspector 14

The article discusses the emerging as part of the Desk tax audit practical situations giving rise to different interpretation by tax authorities and taxpayers, in particular, the most typical issues of tax inspectors, who may be asked when interviewing individuals.

TAX PRACTICE

Shishkin R.

The Provision of amended tax returns in the conduct and presentation of results from field and Desk tax checks 19

The article describes the most typical mistakes made by taxpayers when submitting to the tax authorities amended tax returns, as well as the analysis procedure results check with references to judicial practice and departmental letters of controlling bodies, and the circumstances of the involvement of taxpayers to the tax liability.

Lermontov Yu.

Service apartment: the possibility of classification as fixed assets and depreciable property for tax purposes income tax organization 24

In practice, a common situation is when the organization acquires the property of an official flat in the other areas, which it uses for the accommodation of its employees, focused on a business trip. In the article the author conducts a systematic analysis of the Russian legislation, gives them a comparative description and also considers the position of the official authorities.

TAXATION

Orzhihovskaya E.

Losses for tax on profit from 01.01.2015 29

In the article the questions of tax legislation changes the accounting for losses in the calculation of income tax. The reflection loss in tax income, is the subject of special attention of tax inspectors. In the best case, the tax authority will be limited to a request to explain the reasons for the losses suffered, but often the consequences are more serious: the challenge of losing the Commission to the IRS and field inspection.

Ladygin D.

Taxation tax property tax from 1 January 2015 of fixed assets included in depreciation third group, if they are posted for as fixed assets when purchased from related parties in 2013 and 2014 32

The article discusses changes in the manner of levying the property tax, which entered into force in respect of movable property, as well as a number of nuances that must be considered when determining the interdependence of taxpayers.

Lermontov Yu.

Organization-attorney: is it possible to recognize a tax agent for personal income tax? 37

Currently common is the practice of involving attorneys on the basis of a civil law contract for the implementation of entrepreneurial activity. The article considers the specific situation, the author gives a systematic analysis of the Russian legislation, as well as the position of the official authorities on these issues.

Tsaturyan E.

The Definition of the tax base for VAT on the sale of products through the online store with delivery to their buyers agent 41

The object of taxation for VAT acts realization of goods (works, services), property rights, however, the obligation to calculate VAT may come from the taxpayer before the date of transfer of ownership from the seller to the buyer. If goods are sold through the online store with delivery to their buyers agent, you must understand how in this case would be to determine the tax base for the VAT under the General or special rule.

Lakatosh E.

The accounting for tax purposes on income tax shortages and damage during storage and transportation inventories 44

During storage and transportation of inventories (EMF) often there is a shortage and loss. The accounting treatment for tax purposes of such costs from damage and shortages provided cctr. 2 section 7 of article 254 of the Tax code, according to MDM, these expenses are recognized within the norms of natural loss. These issues are the subject of this article.

TAX ACCOUNTING

Timakov A.

Tax registration bonus depreciation in respect of property acquired at the expense of budget investments by legal entities, not alausi-upon by state and municipal institutions or enterprises.....50

Is it right to apply bonus depreciation to the property acquired at the expense of budgetary investments, discussed in the present paper.

COMMENTS OF A SPECIALIST

Batalova E.

Review the Definition of the Supreme Court of 26.02.2015 №309-ES-3167 case №A60-11353/2013 «To recover court costs».....55

In comments rassmatrivayutsya the provisions of the definition of the armed forces, which stated the court's position regarding the recovery from your opponent of funds spent for payment for the services of your legal representative, be paid to him as remuneration for a positive outcome in court.

Davidovsky I., Anishchenko V.

Letter of the Ministry of Finance of Russia from 06.03.2015 №03-07-11/12142.....59

Commentary on the letter of the Ministry of Finance of Russia from 06.03.2015 № 03-07-11/12142. in which considered the issue of recognition of expenses for meals for employees on the system «buffet» for tax purposes, profits and the resulting tax consequences in respect of VAT.

PROFESSIONAL JUDGEMENT

Shikhanova R.

Income tax: economic, accounting and tax approach.....61

The author carried out a systematic analysis of the content of the category «income tax» on the basis of economic, accounting and tax approaches, consider the calculation of this index on the basis of the current tax and accounting legislation.

LEGAL ADVICE

Andreikin P.

Recognition of the debts of the legal person, in fact, ceased its activities, hopeless for the purposes of income tax.....67

In practice, organizations often face a situation when the debtor companies, continuing to exist on paper, in fact just disappear: to get in touch with them is impossible, any activities they carry out, and can't find them even regulators. In such a situation the taxpayer to do?

How do you evaluate such «disappearances» controlling bodies, and what consequences it may lead? The responses to the questions discussed in the present paper.

Platonov I.

The recognition for tax purposes of interest on debt obligations after 2014.....73

In this article analysed main rules for accounting interest expenses debt obligations in tax register, which function to 31 December 2014, and changes happened with 01.01.2015.

Banowsky V.

How to avoid claims during audits of taxpayers for compliance with legislation on pricing in transactions between related parties.....80

In the article on the basis of the provisions of section V. 1 of the Tax code are analyzed transactions between related parties in respect of which the tax control is carried out

for compliance with the prices of transactions, their relation to controlled transactions, as well as guidance on justification of prices applied in transactions between related parties at market level, to exclude claims from tax authorities.

Ladygin D.

The involvement of joint and vicarious fulfillment of the tax obligations 86

In article c of the conclusions of the recent court cases discusses current trends in attracting and subsidiary jointly and severally liable for the tax debts of companies.

Sedova O.

Development, substantiation and documentation of the pricing policy for tax purposes 91

With the adoption of the Federal law from 18.07. 2011 No. 227-FZ, which defines the new rules of pricing and control by the state over the market prices for taxation purposes, the meaning of the tax legislation in matters of price justification has significantly changed: previously, the burden of proof lay solely on tax Inspectorate, now the taxpayer to substantiate prices for tax purposes must solve a number of legal issues, including understanding corporate relationships, contract work, preparation of internal administrative documents and protocols for their implementation. This will be discussed in this article.

THE READER ASKS –WE ANSWER.....96

ACTIVITIES AND EVENTS.....108

ЛИЧНЫЙ КАБИНЕТ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА – ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА ЗАМЕНИТ ИОН-ОНЛАЙН

Налогоплательщики, представляющие отчетность в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, с 2006 г. получают информацию через подсистему информационного обслуживания налогоплательщиков (ИОН). Только в I кв. 2015 г. количество налогоплательщиков, обратившихся с запросом о предоставлении государственных услуг в электронном виде, превысило 127 тыс.

В соответствии с письмом ФНС России от 10.03.2015 № ПА-4-6/3702@ с 01.05.2015 на территории г. Москвы завершает свою работу онлайн-подсистема ИОН, при этом возможность получения информации в режиме офлайн сохраняется. Взамен организациям предоставлена возможность получения государственных услуг через интерактивный сервис «Личный кабинет налогоплательщика – юридического лица», преимущества которого уже оценили более 12 тыс. организаций г. Москвы.

По сравнению с ИОН-онлайн данный сервис имеет существенно расширенный перечень услуг и обладает рядом преимуществ. Личный кабинет налогоплательщика – юридического лица позволяет получать актуальную информацию о задолженности по налогам перед бюджетом, о суммах начисленных и уплаченных налоговых платежей, о наличии переплат, невыясненных платежей; контролировать состояние расчетов с бюджетом; составлять и направлять в налоговые органы заявления на уточнение платежа, заявления о зачете/возврате переплаты; получать справки о состоянии расчетов с бюджетом, об исполнении обязанности по уплате налогов и других обязательных платежей, акты сверки.

В настоящее время на сайте ФНС России запущен в пилотную эксплуатацию интерактивный сервис «Личный кабинет налогоплательщика – индивидуального предпринимателя», доступный для жителей 10 регионов. В ближайшее время данным сервисом смогут воспользоваться и москвичи.

Источник: http://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/5489182/

УСТАНОВЛЕН КОНКРЕТНЫЙ СРОК ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ, ДЛЯ КОТОРЫХ ОН ОТСУТСТВУЕТ

(Федеральный закон от 08.03.2015 № 42-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Гражданского кодекса Российской Федерации»)

С 1 июня 2015 г. изменятся нормы Гражданского кодекса РФ о сроке исполнения обязательства, для которого не предусмотрены такой срок и определяющие его условия. По общему правилу исполнение будет осуществляться в течение семи дней со дня предъявления кредитором соответствующего требования.

Исключение составят случаи, когда обязанность исполнения в другой срок установлена законом, иными правовыми актами, условиями обязательства, а также когда она вытекает из обычаев (существа) обязательства. Сейчас указанное обязательство должно исполняться в разумный срок после его возникновения. При этом если обязательство не исполнено в разумный срок, то по общему правилу должник обязан исполнить его в течение семи дней со дня предъявления кредитором требования о его исполнении.

В Гражданский кодекс РФ также будет введено положение о том, что по общему правилу, если кредитор не предъявляет требование об исполнении названного обязательства в разумный срок, должник может потребовать от кредитора принять исполнение.

Источник: http://www.consultant.ru/cabinet/stat/2015-04-08/

ДАНЫ РАЗЪЯСНЕНИЯ ОТНОСИТЕЛЬНО ПОРЯДКА УСТАНОВЛЕНИЯ СРОКОВ УПЛАТЫ В НАЛОГОВЫХ УВЕДОМЛЕНИЯХ С РАСЧЕТОМ ИМУЩЕСТВЕННЫХ НАЛОГОВ ДЛЯ РЕАЛИЗАЦИИ В ПРОГРАММНОМ ОБЕСПЕЧЕНИИ

(письмо ФНС России от 11.02.2015 № БС-4-11/2015@ «О сроках уплаты в налоговых уведомлениях»)

Сообщается, что в случае если от даты направления налоговых уведомлений до 1 октября текущего года остается 30 и более рабочих дней, во всех налоговых уведомлениях (включая перерасчеты налога) указывается срок уплаты 1 октября 2015 г.

В случае если от даты направления налоговых уведомлений до 1 октября текущего года остается менее 30 рабочих дней (или в случае направления налоговых уведомлений после 1 октября текущего года), указывается следующий срок уплаты: с учетом положений абз. 3 п. 2 ст. 52 НК РФ в случаях получения сведений об объектах налогообложения, расчет налогов по которым ранее не производился и налоговые уведомления не направлялись, и по которым возникла необходимость произвести расчет за три предшествующих налоговых периода (в целях недопущения потерь бюджетов регионального и местного уровней), налоговые уведомления должны быть направлены в кратчайшие сроки после выявления таких случаев (до 31.12 текущего года), но срок уплаты указывается 1 октября следующего года; принимая во внимание нормы п. 6 ст. 58 НК РФ, в налоговых уведомлениях, которые содержат перерасчет налога по объекту, налоговое уведомление с расчетом налога по которому уже направлялось, указывается срок уплаты не позднее 30 рабочих дней со дня направления налогового уведомления. При этом основное число перерасчетов должно производиться в период массового расчета налогов за очередной налоговый период и включаться в одно налоговое уведомление с расчетом за очередной налоговый период.

Источник: http://www.consultant.ru/cabinet/stat/2015-03-17/

ОБНОВЛЕНА ПРОЦЕДУРА ПРЕДСТАВЛЕНИЯ УСЛУГИ ПО ПРЕДСТАВЛЕНИЮ ВЫПИСКИ ИЗ ЕДИНОГО ГОСУДАРСТВЕННОГО РЕЕСТРА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

(приказ Минфина России от 30.12.2014 №178н «Об утверждении Административного регламента Федеральной налоговой службы предоставления государственной услуги по представлению выписки из Единого государственного реестра налогоплательщиков». Зарегистрировано в Минюсте России 09.04.2015 №36800)

Регламентом установлены: круг заявителей; требования к порядку информирования о предоставлении государственной услуги; срок предоставления – 5 рабочих дней со дня регистрации запроса в налоговом органе; исчерпывающий перечень документов, необходимых для предоставления государственной услуги; исчерпывающий перечень оснований для отказа в приеме документов, необходимых для предоставления государственной услуги. Кроме того, документом установлен порядок обжалования решений и действий (бездействия) налоговых органов и (или) их должностных лиц. Приказ вступает в силу со дня вступления в силу Постановления Правительства РФ о признании утратившим силу Правил ведения Единого государственного реестра налогоплательщиков, утвержденных постановлением Правительства РФ от 26.02.2004 №110 «О совершенствовании процедур государственной регистрации и постановки на учет юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

Источник: http://www.consultant.ru/cabinet/stat/2015-04-22/

ОБЪЕКТЫ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПЕРВОЙ И ВТОРОЙ ГРУПП АМОРТИЗАЦИИ В ЛЮБОМ СЛУЧАЕ НЕ ОБЛАГАЮТСЯ НАЛОГОМ НА ИМУЩЕСТВО

(письмо Минфина России от 07.04.2015 №03-05-05-01/19338)

Основные средства, включенные в первую или вторую группу амортизации, не признаются объектом налогообложения с начала 2015 г. При этом не имеют значения дата их постановки на учет и факт передачи между взаимозависимыми лицами.

Источник: http://www.consultant.ru/cabinet/stat/2015-04-20/

МИНФИН РОССИИ ОБРАЩАЕТ ВНИМАНИЕ НА НЕОБХОДИМОСТЬ УТОЧНЕНИЯ РЕКВИЗИТОВ В РАСПОРЯЖЕНИЯХ О ПЕРЕВОДЕ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В УПЛАТУ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОШЛИНЫ В БЮДЖЕТНУЮ СИСТЕМУ РФ

(письмо ФНС России от 03.04.2015 №ЗН-4-1/5504 «О направлении письма Минфина России»)

С 1 января 2015 г. при обращении в МФЦ зачисление доходов от уплаты государственной пошлины за совершение федеральными органами исполнительной власти юридически значимых действий осуществляется по нормативу 50% – в федеральный бюджет и 50% – в бюджет субъекта РФ. Некорректное заполнение реквизитов в распоряжениях на уплату государственной пошлины приводит к зачислению данных платежей по нормативу 100% в доход федерального бюджета. Минфин России просит усилить контроль за незамедлительным проведением территориальными органами федеральных органов исполнительной власти процедур уточнения платежей, зачисляемых в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Источник: http://www.consultant.ru/cabinet/stat/2015-04-22/

ОБНОВЛЕНЫ КОНТРОЛЬНЫЕ СООТНОШЕНИЯ К НАЛОГОВОЙ ДЕКЛАРАЦИИ ПО ТРАНСПОРТНОМУ НАЛОГУ

(письмо ФНС России от 07.04.2015 №БС-4-11/5693@ «О направлении контрольных соотношений показателей формы налоговой декларации по транспортному налогу»)

В связи с изменениями, внесенными в форму налоговой декларации приказом ФНС России от 25.04.2014 №ММВ-7-11/254@, для использования в практической работе направлены контрольные соотношения показателей форм налоговой и бухгалтерской отчетности, с помощью которых можно проверить, насколько правильно заполнена налоговая декларация.

Источник: http://www.consultant.ru/cabinet/stat/2015-04-22/

ДЕЙСТВИЕ ПИЛОТНОГО ПРОЕКТА ПО ПРИЕМУ НАЛОГОВОЙ И БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ЭЛЕКТРОННОМ ВИДЕ ЧЕРЕЗ САЙТ ФНС РОССИИ ПРОДЛЕНО ДО 1 ИЮЛЯ 2016 Г.

(приказ ФНС России от 09.04.2015 №ММВ-7-6/141@ «О внесении изменений в приказ ФНС России от 15.07.2011 №ММВ-7-6/443@»)

Для получения возможности представления отчетности через сайт ФНС России необходимо воспользоваться интернет-сервисом самостоятельной регистрации налогоплательщиков в системе сдачи налоговой отчетности «Получение идентификатора абонента» на сайте ФНС России. Ранее для обеспечения такой возможности налогоплательщику необходимо было обращаться к оператору электронного документооборота. После выполнения регистрации налогоплательщик получает идентификатор абонента для работы с интернет-сервисом.

Источник: http://www.consultant.ru/cabinet/stat/2015-04-22/

УДК 336.226.12

Проблемные вопросы возмещения НДС исходя из новаций налогового законодательства

Гринченко К.А.,
юрист, Департамент налогового консультирования и разрешения налоговых споров, КСК груп
109004, Москва, Земляной Вал, 68/18, стр. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

Возмещение НДС традиционно является болезненным вопросом для большинства налогоплательщиков. В то же время недавние изменения налогового законодательства не только не решают существующие проблемы, но и приводят к появлению новых сложностей. В статье рассмотрены новации налогового законодательства, актуальные с 2015 г., и их влияние на процесс возмещения НДС.
Ключевые слова: *НДС; возмещение НДС; декларация; счет-фактура; налоговый вычет; камеральная проверка.*

UDC 336.226.12

Problematic issues of vat refund based on the innovations of the tax legislation

Grinchenko K.,
Lawyer, Department of Tax Consulting and Tax litigation, KSK group
109004, Moscow, Zemlyanoy Val, 68/18, bldg. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

VAT is traditionally sensitive issue for most taxpayers. At the same time, recent changes in tax legislation not only fails to solve existing problems, but also lead to new difficulties.
The article examines innovations in tax legislation with relevant, 2015 and their impact on the process of VAT reimbursement.
Key words: *VAT; VAT refund; Declaration; invoice; tax deduction; a Desk audit.*

Как должен происходить процесс возмещения НДС?

Организация исчисляет НДС к уплате при реализации товаров, работ или услуг, но одновременно имеет право вычесть из этой суммы НДС, уплаченный ее поставщиками (товаров, работ или услуг). В случае если сумма налоговых вычетов у налогоплательщика *пре-*

вышает сумму НДС, исчисленную к уплате, сумма превышения может быть возмещена налогоплательщиком из бюджета (п. 2 ст. 173 НК РФ).

Исходя из норм налогового законодательства, процесс возмещения НДС с момента возникновения права у налогоплательщика до момента возмещения суммы налога на расчетный счет налогоплательщика выглядит следующим образом.

Налогоплательщик предоставляет в налоговый орган декларацию по НДС не позднее *20-го числа следующего месяца* после соответствующего окончания налогового периода. В течение трех месяцев после предоставления декларации налоговый орган проводит ее камеральную проверку. Налоговый орган подтверждает право налогоплательщика на возмещение НДС. И самостоятельно засчитывает сумму в счет погашения недоимки, задолженности налогоплательщика по пеням и штрафам по НДС и иным федеральным налогам (п. 4 ст. 176 НК РФ).

Или, в случае отсутствия у налогоплательщика недоимок и задолженностей, предлагает налогоплательщику зачесть сумму в счет будущих платежей либо возвратить сумму на расчетный счет налогоплательщика.

Организация должна самостоятельно предоставить в налоговый орган заявление о выбранном варианте, которое может быть представлено как в письменной форме, так и в электронной форме с использованием усиленной квалифицированной электронной подписи.

Основным отличием камеральной проверки декларации при возмещении НДС от проверки налоговой декларации с суммой НДС к уплате является то, что налоговые органы имеют право запросить документы, подтверждающие право налогоплательщика на налоговый вычет, а именно: счета-фактуры, первичные документы и налоговые регистры (карточки бухгалтерского учета).

Как процесс проходит на практике?

На первый взгляд процесс возмещения НДС из бюджета выглядит достаточно просто, но на практике налогоплательщик может столкнуться с целым рядом претензий налоговых органов. Рассмотрим их подробнее.

Указание налогового органа на отсутствие документов, подтверждающих право на вычет НДС, или некорректное оформление таких документов

Основанием для принятия сумм НДС к вычету является счет-фактура. При этом налоговое законодательство содержит строгие требования к оформлению счетов-фактур и предусматривает положение, согласно которому некорректно заполненный счет-фактура не может служить подтверждением права на вычет НДС (п.п. 2, 5, 5.1, 6 ст. 169 НК РФ).

Анализ судебной практики показывает, что наиболее частой причиной споров между налогоплательщиками и налоговыми органами выступают претензии налоговых органов к оформлению счетов-фактур и даже прочих первичных документов, которые сами по себе не являются документами, подтверждающими вычет (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 11.12.2014 по делу № А27-17853/2013).

Необходимо отметить, что налоговый орган обращает особое внимание и на оформление книг продаж и покупок. В частности, сумма вычета, заявленная в декларации, должна соответствовать сумме вычета по данным книги покупок (постановление ФАС Уральского округа от 27.11.2014 № Ф09-7980/14).

Указание налогового органа на мнимость совершаемых сделок и создание формального документооборота с целью получения налоговой выгоды

Одной из наиболее частых причин отказа в вычете налогоплательщику является претензия со стороны налогового органа на предмет нереальности хозяйственных операций, осуществляемых налогоплательщиком (постановления ФАС Поволжского округа от 12.11.2014 № Ф06-16444/2013 по делу № А12-7892/2014; ФАС Западно-Сибирского округа от 30.10.2014 по делу № А46-1098/2014).

Часто этот вопрос становится проблемным даже и для добросовестных налогоплательщиков, не проявивших «должную осмотрительность» при выборе контрагентов.

Нарушение трехлетнего срока для заявления вычета

Нередки случаи, когда налогоплательщики принимают НДС к вычету в периодах после возникновения права на вычет. Часто это происходит в случае, если счет-фактура от контрагента фактически получен позже совершения сделки.

До последнего времени налоговые органы придерживались мнения, что вычет может быть заявлен только в том периоде, когда у налогоплательщика возникло право на вычет, и оспаривали позднее принятие к вычету сумм НДС. При этом существовала обширная судебная практика, подтверждающая, что вычет может быть заявлен в любом другом периоде в течение трех лет с момента получения права на вычет (постановления Президиума ВАС РФ от 22.11.2011 № 9282/11; 15.06.2010 № 2217/10; 30.06.2009 № 692/09; 11.03.2008 № 14309/07; 31.01.2006 № 10807/05).

С 1 января 2015 г. данный вопрос решен в пользу налогоплательщиков. Новая редакция НК РФ предусматривает, что вычет может быть заявлен в любом периоде в течение трех лет с момента приятия на учет приобретения. Необходимо обратить внимание, что ранее трехлетний срок считался с момента получения счета-фактуры, теперь он должен считаться от даты, когда приобретение было принято на учет.

Для целей повышения собираемости налогов интерес к налогоплательщикам, заявляющим в декларации по НДС свое право на возмещение налога из бюджета, существенно повысится.

С 1 января 2015 г. налоговый орган имеет дополнительные инструменты осуществления налогового контроля для проверки законности права налогоплательщика на возмещение НДС, в частности, к таким инструментам можно отнести новую форму декларации по НДС и расширение полномочий налоговых органов при проведении камеральных налоговых проверок.

Новая форма декларации

Начиная с декларации за I кв. 2015 г., в декларацию по НДС налогоплательщики должны включать сведения из книги покупок, книги продаж, а посредники – данные журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур (приказ ФНС России от 29.10.2014 №ММВ-7-3/558@). Всю эту информацию налоговые органы смогут использовать при проведении встречных проверок.

Новая форма декларации дает возможность сопоставить каждую строку из книги продаж и книги покупок с декларациями контрагентов. В случае выявления несоответствий налоговый орган имеет право направить налогоплательщику требование о предоставлении пояснений по операции, по которой возникло расхождение, а также запросить дополнительные документы.

Для налогоплательщиков это означает, что их право на вычет, а соответственно и на возмещение, будет теперь зависеть (еще в большей степени, чем раньше) от полноты и точности информации в книгах продаж и журналах учета полученных и выставленных счетов-фактур их контрагентов.

Право на вычет, а соответственно и на возмещение, налогоплательщики смогут заявить только по тем счетам-фактурам, налог по которым был уплачен их контрагентом в бюджет. В такой ситуации, когда право на налоговый вычет НДС у налогоплательщика зависит от действий контрагентов, даже добросовестные налогоплательщики, не использующие схемы незаконного возмещения НДС, могут не подтвердить свое право на возмещение НДС, в том случае, если непредумышленно заключают договор с компанией, не исполняющей свои налоговые обязательства.

Необходимо отметить, что на данный момент не существует единых, а главное эффективных, механизмов для осуществления проверки добросовестности контрагентов.

На практике налогоплательщики могут запросить у налогового органа информацию об интересующем контрагенте и провести проверку контрагента, благодаря различным сервисам ФНС России.

Расширение полномочий налоговых органов при проведении камеральных налоговых проверок

С 1 января 2015г. расширен перечень случаев, в которых налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы при про-

ведении камеральной налоговой проверки. Исходя из новой редакции п. 8.1 ст. 88 НК РФ, налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика счета-фактуры, первичные и прочие документы, относящиеся к операциям, сведения о которых указаны в декларации по НДС, в случаях, если налоговым органом выявлены:

— *противоречия* в сведениях об операциях, которые содержатся в декларации по НДС, *представленной самим налогоплательщиком;*

— *несоответствия в сведениях об операциях*, которые содержатся в декларации по НДС, *представленной самим налогоплательщиком*, сведениям об указанных операциях, отраженных в декларации по НДС, *представленной другим налогоплательщиком;*

— *несоответствия сведений об операциях, которые содержатся в декларации по НДС*, *представленной самим налогоплательщиком*, сведениям об указанных операциях, отраженным в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур, *представленном в налоговый орган другим налогоплательщиком*.

При этом налоговый орган вправе истребовать дополнительные документы только в том случае, если выявленные несоответствия свидетельствуют о занижении суммы НДС к уплате или о завышении суммы налога к возмещению.

Однако есть основания полагать, что данная норма будет толковаться налоговыми органами достаточно широко, а следовательно, налогоплательщик, подавший декларацию по НДС к возмещению, будет обязан подробно отчитаться перед налоговым органом по всем спорным операциям и представить документы по всем операциям, где будут выявлены какие-либо несоответствия с контрагентами.

Таким образом, внесенные изменения в части истребования документов в рамках камеральных налоговых проверок приведут к увеличению количества запросов, поступающих налогоплательщикам от налоговых органов.

С 1 января 2015 г. при проведении камеральной проверки декларации по НДС налоговый орган также вправе проводить осмотр территорий, помещений, документов и предметов налогоплательщика.

Согласно новой редакции п. 1 ст. 92 НК РФ, налоговый орган может осуществлять осмотр в рамках не только выездной, но и камеральной проверки декларации по НДС в случаях, если: 1) представлена декларация с заявленной суммой налога к возмещению (п. 8 ст. 88 НК РФ); 2) выявлены несоответствия, которые свидетельствуют о занижении налога к уплате или о завышении суммы налога к возмещению (п. 8.1 ст. 88 НК РФ).

Осмотр должен проводиться на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего проверку. Данное постановление должно быть утверждено руководителем налогового органа или его заместителем.

Данные изменения в части проведения осмотра в рамках камеральных налоговых проверок, фактически приближают камеральную налоговую проверку по процедурам с выездной налоговой проверкой.

Необходимо отметить, что новая редакция разрешает налоговому органу проводить осмотр документов налогоплательщика. При этом не уточняется, какие именно документы могут подлежать осмотру, и должен ли налоговый орган запросить отдельно документ для осмотра в рамках камеральной налоговой проверки.

К чему должен быть готов налогоплательщик?

С 2015 г. возмещение НДС из бюджета может стать еще более сложной задачей для налогоплательщика. В связи с этим налогоплательщику следует соблюдать ряд ключевых рекомендаций: осуществлять контроль за счетами-фактурами и первичными документами, получаемыми от поставщиков; своевременно запрашивать у контрагентов корректно оформленные документы; внести в договор обязательства выставления контрагентами счетов-фактур в определенные сроки и по определенному формату, содержащему все реквизиты, предусмотренные налоговым законодательством; своевременно проводить сверки расчетов со своими контрагентами; организовать бухгалтерский и налоговый учет в системе, позволяющий формировать декларацию по новой форме эффективно и без ошибок; проявлять «должную осмотрительность» при выборе контрагентов (запросить информацию в налоговом органе об интересующем контрагенте, проверить контрагента по имеющимся сервисам на сайте ФНС, запросить у контрагента ряд документов до заключения сделки и т.д.).

Налогоплательщику необходимо знать свои права и требовать от налоговых органов их неукоснительного соблюдения. В силу новаций законодательства в части НДС, решительных мер по деофшоризации экономики и расширения полномочий государственных органов только грамотное управление налоговыми рисками позволит налогоплательщику развиваться и получать прибыль.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (действующая ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

2. Гражданский кодекс РФ (часть первая) от 30.11.1994 №51-ФЗ (действующая ред. от 22.10.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

3. Постановления Президиума ВАС РФ от 22.11.2011 №9282/11; 15.06.2010 №2217/10; 30.06.2009 №692/09; 11.03.2008 №14309/07; 31.01.2006 №10807/05 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

4. Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 11.12.2014 по делу №А27-17853/2013; 30.10.2014 по делу №А46-1098/2014; ФАС Уральского округа от 27.11. 2014 №Ф09-7980/14; ФАС Поволжского округа от 12.11.2014 №Ф06-16444/2013 по делу №А12-7892/2014 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

5. Приказ ФНС России от 29.10.2014 №ММВ-7-3/558@ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http:// www. consultant.ru.

УДК 336.221

Допрос свидетелей в ходе камеральной проверки: как грамотно общаться с налоговым инспектором

Шишкин Р.Н.,
канд. юрид. наук, руководитель Департамента налоговой безопасности, международного планирования и развития, КСК групп
109004, Москва, Земляной Вал, 68/18, стр. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

В статье рассматриваются возникающие в рамках проведения камеральной налоговой проверки практические ситуации, вызывающие различную трактовку со стороны налоговых органов и налогоплательщиков, в частности, наиболее типовые вопросы налоговых инспекторов, которые могут быть заданы при проведении допросов физических лиц.
Ключевые слова: *камеральная налоговая проверка; протокол допроса; налоговое правонарушение; показания физического лица.*

UDC 336.221

The Questioning of witnesses during the Desk audit: how to properly communicate with the tax inspector

Shishkin R.,
PhD of law, Head of the Department Tax security, international Planning and Development , KSK group
109004, Moscow, Zemlyanoy Val, 68/18, bldg. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

The article discusses the emerging as part of the Desk tax audit practical situations giving rise to different interpretation by tax authorities and taxpayers, in particular, the most typical issues of tax inspectors, who may be asked when interviewing individuals.
Key words: *off-site tax inspection; the Protocol of interrogation; tax offence; the testimony of individuals.*

Практика проведения налоговыми органами контрольных мероприятий показывает, что налоговые инспекции все больше и больше придают значение проведению допросов физических лиц. Кроме руководства налогоплательщика большое внимание уделяется обычным сотрудникам (кладовщикам, менеджерам, помощникам бухгалтера и т.д.).

Обеспечение полноты и своевременности поступления налогов и сборов в бюджет является основной задачей налоговой службы в соот-

ветствии со ст. 1 Закона РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации».

Наиболее эффективной формой налогового контроля являются налоговые проверки.

Существует мнение о том, что в рамках камеральной налоговой проверки проводить допросы сотрудников неправомерно.

В соответствии с п. 1 ст. 88 НК РФ камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Одним из самых эффективных способов получения сведений о фактических обстоятельствах заключения организацией гражданско-правовых договоров и получения сведений об обстоятельствах финансово-хозяйственной деятельности является допрос (ст. 90 НК РФ). Следовательно, проведение допроса сотрудников выходит за саму природу камеральной налоговой проверки.

Такой вывод содержится в постановлении ФАС Центрального округа от 28.12.2011 № А08-2014/2011. Вместе с тем не следует только ориентироваться на указанную позицию.

В Налоговом кодексе РФ нет запрета на подобные действия налоговых органов.

Иными словами, в данном случае налоговые органы руководствуются принципом, что если Кодексом прямо не запрещены определенные действия, то налоговые инспекции вправе проводить соответствующие контрольные мероприятия (письмо Минфина России от 30.11.2011№03-02-07/1-411).

Следует отметить, что существует и подтверждающая данное мнение судебная арбитражная практика (см., например, постановления ФАС Московского округа от 03.08.2009 № КА-А40/7052-09; 23.07.2009 № КА-А40/5922-09).

На наш взгляд в данном случае большее внимание следует обращать на конкретные показания, которые даст допрашиваемое лицо.

Согласно положениям ст. 82 НК РФ получение объяснений лиц является одной из форм налогового контроля.

В соответствии с п. 1 ст. 90 НК РФ в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.

В письме ФНС России от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 «О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками» указано: в качестве свидетелей могут выступать лица, не заинтересованные в исходе дела.

Если в качестве свидетелей были опрошены лица, заведомо заинтересованные в исходе дела, например проверяемый налогоплательщик – физическое лицо, представитель налогоплательщика – юридического лица (в частности, директор, главный бухгалтер), протокол допроса такого лица может быть квалифицирован как документ, кото-

рым оформлены пояснения налогоплательщика, т.е. в данном случае налоговый орган попытается зафиксировать свидетельские показания не в форме протокола допроса, а в качестве обычных письменных доказательств.

Для дачи показаний могут быть вызваны физические лица в связи с уплатой (удержанием и перечислением) налогоплательщиками (плательщиками сборов, налоговыми агентами) налогов и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением налогоплательщиками (плательщиками сборов, налоговыми агентами), а также иными обязанными лицами (банками, экспертами, переводчиками и иными лицами) законодательства о налогах и сборах.

Например, если налоговым органом будет установлено приобретение автомобиля, инспекция может направить физическому лицу письмо о необходимости явки и представления пояснений по обоснованию полученного дохода.

В данном случае налогоплательщик может подтвердить сумму дохода справкой по ф. 2-НДФЛ за последние годы, предоставлением информации о продаже недвижимого и иного имущества, получении заемных средств, доход от игры на бирже и т. д. При этом, отвечая на вопросы, допрашиваемое лицо должно быть готово представить соответствующие документальные доказательства.

Большинство вопросов, которые налоговые инспекторы задают свидетелям, касаются деятельности компании, а именно взаимоотношениям с контрагентами. В данном случае необходимо разграничивать категории допрашиваемых лиц.

Генерального директора компании, например, могут спрашивать о: факте регистрации организации, открытии расчетных счетов в банке, подаче документов в государственные внебюджетные фонды; обстоятельствах знакомства с контрагентом и получения документов по проявлению должной степени осмотрительности (запрос актуальной выписки из ЕГРЮЛ, приказа о назначении генерального директора, сведений о налоговой отчетности, устава, свидетельства о государственной регистрации и постановке на учет в налоговом органе и т.д.); подписании первичных документов; сдаче налоговой отчетности; с кем и в какой форме контактировали с представителями контрагентов, имеется ли официальная переписка; как и в каком месте принимался товар от контрагента.

Главного бухгалтера, как правило, спрашивают о принятой в компании учетной политике, порядке ведения и отражения финансово-хозяйственных операций, обстоятельствах подписания документов, наличия сверок с контрагентом. В последнее время все чаще и чаще стало практиковаться проводить допросы обычных сотрудников (менеджеров, кладовщиков, продавцов и т.д.), т.к. именно на основании показаний данных лиц, может быть установлена нереальность поставки продукции в том виде, как заявлено налогоплательщиком по документам.

Отвечая на вопросы налогового инспектора, в данном случае необходимо придерживаться своей должностной инструкции и отвечать только на те вопросы, которые относятся к ведению данного лица. Например, совершенно логичными будут показания кладовщика о том, что

он не может пояснить, знает или нет конкретного контрагента, т.к. в его обязанности входит приемка груза и передача первичных документов в бухгалтерию, а не проверка полномочий сотрудников поставщика.

Не следует пренебрегать и соблюдением процедуры вызова свидетеля на допрос и составления протокола допроса. На практике очень часто инспекторы связываются с контактным лицом по телефону и просят подъехать для проведения допроса.

В данном случае следует попросить сотрудника инспекции направить официальную повестку о вызове на допрос с указанием информации об обстоятельствах, применительно к которым лицо вызывается на допрос.

Показания свидетеля могут быть получены по месту его пребывания, если он вследствие болезни, старости, инвалидности не в состоянии явиться в налоговый орган, а по усмотрению должностного лица налогового органа – и в других случаях.

В повестку о вызове на допрос свидетеля рекомендуется включать сведения о:

1) мотивах (причине, основаниях) направления повестки о допросе свидетеля: необходимость выяснения обстоятельств, имеющих значение для осуществления налогового контроля путем допроса лица, которому они могут быть известны, в качестве свидетеля, с указанием основания для проведения допроса по месту пребывания свидетеля;

2) времени (дата, час, минуты) начала проведения допроса;

3) месте проведения допроса.

Все показания свидетеля должны быть занесены в протокол (ст. 99 НК РФ), в котором указываются: 1) его наименование; 2) место и дата производства конкретного действия; 3) время начала и окончания действия; 4) должность, фамилия, имя, отчество лица, составившего протокол; 5) фамилия, имя, отчество каждого лица, участвовавшего в действии или присутствовавшего при его проведении, а в необходимых случаях – его адрес, гражданство, сведения о том, владеет ли он русским языком; 6) содержание действия, последовательность его проведения; 7) выявленные при производстве действия, существенные для дела факты и обстоятельства.

Протокол прочитывается всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении.

Указанные лица вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол или приобщению к делу. Не следует формально относиться к данному праву и необходимо детально прочитать протокол.

Если протокол велся налоговым инспектором, то необходимо детально его прочитать, не допущено ли каких либо неточностей показаний свидетеля.

Необходимо отметить, что соблюдение процедуры проведения допроса и оформления его результата играет очень важное значение. Так, суды принимают показания свидетелей в качестве допустимых доказательств только в случае, если они получены с соблюдением процедуры допроса и надлежащим образом оформлены с учетом требований ст. 90, 99 НК РФ. В противном случае протоколы признаются ненадлежащими доказательствами (постановления ФАС Московского округа от 09.07.2010 № КА-А40/7116-10; 27.01.2010 № КА-А4041/15360-09 и др.).

При этом получение инспекцией показаний свидетелей в периоде приостановления проверки не означает, что они получены с нарушением требований налогового законодательства (постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 18.06.2013 по делу № А70-6132/2012; ФАС Северо-Западного округа от 20.06.2012 по делу № А05-9429/2011 и др.).

Согласен с данным выводом и Минфин России, отметивший в письме от 05.05.2011 № 03-02-07/1-156, что приостановление выездной проверки не означает прекращения всех мероприятий налогового контроля, запрета на вызов. В то же время, как показывает судебная практика, доказательственная сила свидетельских показаний приобретает существенный вес, если используется налоговиками вместе с другими доказательствами.

При этом суды ссылаются норму п. 1 ст. 82 НК РФ, согласно которой налоговый контроль проводится не только в форме допроса свидетелей, но и в других формах. Следовательно, использовать протокол допроса как единственное доказательство нельзя (постановления ФАС Уральского округа от 17.12.2012 № Ф09-11909/12; ФАС Поволжского округа от 08.08.2012 № А12-12839/2011 и др.).

Проведение допросов свидетелей является весьма популярной мерой среди налоговых органов. Основной риск для налогоплательщиков в данном случае заключается в отсутствии шаблона проведения допроса, и весьма проблематично предугадать, какой конкретно вопрос будет задан налоговым инспектором сотруднику. Выходом из данной ситуации является, на наш взгляд, направление в налоговый орган совместно со свидетелем юриста или адвоката, постоянно мониторящего практику взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков, а также имеющего практический опыт по оспариванию актов налоговых органов в судах.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (действующая ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.
2. Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.
3. Постановление ФАС Центрального округа от 28.12.2011 № А08-2014/2011 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.
4. Постановление ФАС Московского округа от 03.08.2009 № КА-А40/7052-09 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.
5. Постановление ФАС Московского округа от 09.07.2010 № КА-А40/7116-10 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.
6. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 18.06.2013 по делу № А70-6132/2012 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.
7. Постановление ФАС Поволжского округа от 08.08.2012 № А12-12839/2011 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.
8. Письмо Минфина России от 30.11.2011 № 03-02-07/1-411 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.
9. Письмо ФНС России от 17.07.2013 №АС-4-2/12837 «О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

УДК 336.326. 322

Предоставление уточненных налоговых деклараций при проведении и оформлении результатов выездных и камеральных налоговых проверок

Шишкин Р.Н.,
канд. юрид. наук, руководитель Департамента налоговой безопасности, международного планирования и развития, КСК групп
109004, Москва, Земляной Вал, 68/18, стр. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

В статье рассмотрены наиболее типичные ошибки, допускаемые налогоплательщиками при представлении в налоговые органы уточненных налоговых деклараций, а также проанализированы процедуры оформления результатов проверки со ссылками на судебную практику и ведомственные письма контролирующих органов и обстоятельства привлечения налогоплательщиков к налоговой ответственности.
Ключевые слова: *уточненная налоговая декларация; налогоплательщик; выездные и камеральные налоговые проверки; налоговая ответственность.*

UDC 336.326. 322

The Provision of amended tax returns in the conduct and presentation of results from field and Desk tax checks

Shishkin R.,
PhD of law, Head of the Department Tax security, international Planning and Development , KSK group
109004, Moscow, Zemlyanoy Val, 68/18, bldg. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

The article describes the most typical mistakes made by taxpayers when submitting to the tax authorities amended tax returns, as well as the analysis procedure results check with references to judicial practice and departmental letters of controlling bodies, and the circumstances of the involvement of taxpayers to the tax liability.
Key words: *updated tax return; the taxpayer; field and Desk tax audits; tax liability.*

Налоговая декларация представляется налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Налоговая декларация представляет собой письменное заявление или заявление, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога (п. 1 ст. 80 НК РФ).

От правильности заполнения налоговой декларации зависит начисление организации пени и штрафных санкций либо вынесение налоговым органом решения об отказе в привлечении к налоговой ответственности и неначислении дополнительных налоговых платежей. Применительно к отдельным налогам отсутствие претензий со стороны налоговой инспекции позволяет налогоплательщикам вернуть налог из бюджета (к примеру, представление налоговой декларации по НДС с заявленной к возмещению суммой налога).

При рассмотрении специфики вопроса предоставления уточненных налоговых деклараций необходимо учитывать, что уточнение данных налоговой отчетности связано с выявлением (налоговым органом или организацией) неточностей в ранее представленных документах.

Большинство ошибок допускается, как правило, по невнимательности (опечатка в реквизитах, суммах, наименовании организации, ссылках на реквизиты первичных документов и т.д.). К возникновению неточностей в документах также могут привести сбои в программном обеспечении.

На практике нередки случаи, когда налогоплательщики – покупатели товаров (работ, услуг) по различным причинам не регистрируют счета-фактуры в книге покупок либо допускают иные ошибки при ее заполнении. В результате сведения, указанные в книге покупок, не соответствуют суммам налога, подтвержденным первичными документами и отраженным в декларации.

В данном случае вопрос о правомерности включения соответствующих сумм налоговых вычетов по НДС в налоговую декларацию является спорным.

В постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 29.06.2009 № А78-4566/08 отмечено, что нарушение порядка ведения книги покупок влечет отказ в применении вычета. Поэтому, *если счета-фактуры в книге покупок не отражены, к вычету соответствующие суммы НДС принять нельзя.*

Однако в арбитражной практике есть и противоположное мнение, согласно которому нарушение порядка ведения журнала учета полученных счетов-фактур и книги покупок не может являться основанием для отказа в применении налогового вычета (постановление ФАС Поволжского округа от 19.04.2011 № А55-19268/2010 и др.).

Предоставление налоговой декларации напрямую взаимосвязано с достоверностью заявляемых в ней показателей. Несмотря на многочисленную судебную практику относительно правомерности заявления налоговых вычетов в течении трех лет с момента возникновения права на них (постановления Президиума ВАС РФ от 22.11.2011 № 9282/11 по делу № А33-6232/2010; ФАС Московского округа от 18.09.2012 по делу

№ А40-111083/11-129-460 и др.), вопрос о периоде применения вычетов снова оказался в центре внимания.

Так, Минфином России в письме от 13.02.2013 № 03-07-11/3784 указано, что компания действительно может заявить вычеты в более позднем периоде, но только это можно сделать путем подачи налоговой декларации за тот налоговый период, в котором это право возникло. Например, если товар принят организацией на учет и имеется правильно оформленный счет-фактура в I квартале 2015 г., то в случае, если налогоплательщик принимает решение о необходимости заявления вычетов во II квартале 2015 г., ему следует подать уточненную декларацию за I квартал.

Вместе с тем в письме ФНС России от 28.02.2012 № ЕД-3-3/631@ поддержана позиция относительно отсутствия запрета на более позднее заявление вычетов.

В рамках проведения выездных и камеральных налоговых проверок возникает большое количество спорных и неоднозначных ситуаций.

Например, существующая практика не дает однозначного ответа на вопрос: *должен ли налогоплательщик подавать уточненную декларацию (расчет), если в ходе камеральной проверки выявлена ошибка по другому налогу?*

С одной стороны, камеральная налоговая проверка проводится по конкретному налогу, следовательно, налоговый орган не может доначислить налог по другому налогу в рамках текущей камеральной проверки.

Проверяя правильность расчета авансовых платежей по налогу на прибыль и предоставления налогоплательщиком данных по амортизации основных средств (к примеру, транспортных средств), налоговым органом может быть установлена неуплата транспортного налога в полном объеме. Но в данном случае налоговая инспекция обязательно уведомит организацию о необходимости корректировки налоговой обязанности по иным платежам и передаст имеющуюся информацию в отдел предпроверочного анализа и определения существенности нарушений и целесообразности назначения выездной налоговой проверки. При этом необходимо также учитывать, что при подаче уточненной декларации налоговые органы вправе проверить период, за который она представлена, в рамках выездной проверки.

Даже если с момента окончания этого периода прошло более трех лет и вне зависимости от того, в какую сторону корректируется ранее заявленный налог (абз. 2, 3 п. 4 ст. 89 НК РФ). Это важно учитывать при принятии решения о подаче уточненной декларации. Поскольку фактически при ее подаче вы можете инициировать выездную проверку за весь корректируемый период. При этом предоставление уточненной декларации не влияет на порядок проведения выездной проверки. Проверяющие закончат проверку в установленном порядке, составят справку и акт проверки (ст. 89, п. 1 ст. 100 НК РФ).

При предоставлении уточненной налоговой декларации налоговый орган приступает к камеральной налоговой проверке. При этом законодательством не запрещено одновременно проводить как выездную, так и камеральную проверку по одному налогу за один и тот же период (постановление ФАС Поволжского округа от 05.03.2013 № А72-5136/2012).

ФНС России также отмечает, что проверка уточненной налоговой декларации, представленной в ходе проведения выездной налоговой проверки, может проводиться в рамках данной проверки. Это позволит

избежать параллельной камеральной и выездной проверки одного и того же налога за тот же период, а также исключит излишнее обременение налогоплательщика по представлению документов и информации.

Случаи, когда проведение отдельной камеральной проверки является обязательным, перечислены в письме ФНС России от 21.11.2012 №АС-4-2/19576@: 1) подача уточненной декларации по НДС, если в ней заявлено право на возмещение налога (ст. 176, 176.1 НК РФ); 2) предоставление уточненной декларации по акцизу, если в ней заявлено право на возмещение акциза (ст. 203 НК РФ); 3) предоставление уточненной декларации, представленной незадолго до окончания выездной проверки, если ее проверка может ограничить инспекцию во времени, необходимом для проведения мероприятий налогового контроля по выездной проверке.

Очевидно, что последняя категория носит оценочный характер и вопрос о проведении отдельной камеральной налоговой проверки будет решен индивидуально. При этом, как отмечено в п. 4 письма ФНС России от 21.11.2012 №АС-4-2/19576@, если после составления акта выездной проверки налогоплательщик подаст уточненную декларацию (расчет), то налоговый орган с учетом объема и характера уточняемых сведений вправе будет вынести решение по проверке без учета данной декларации.

Однако в дальнейшем инспекция вправе будет назначить повторную выездную проверку (постановление Президиума ВАС РФ от 16.03.2010 №8163/09).

В качестве положительного для налогоплательщиков момента можно отметить отсутствие (начиная с 2010 г.) обязанности по повторному предоставлению в налоговый орган документов и сведений. Так, в ходе камеральной проверки уточненной отчетности налоговый орган не вправе требовать у налогоплательщика те документы, которые он представил ранее в ходе других камеральных или выездных проверок (п. 5 ст. 93 НК РФ).

В данном правиле есть два исключения: 1) истребуемые документы представлялись в оригиналах, и эти документы были возвращены налоговым органом; 2) отсутствие у налогового органа документов носит объективный характер (утрата документов вследствие непреодолимой силы, наводнения, пожара и т.п.).

Одним из самых актуальных вопросов, подлежащих рассмотрению при оформлении результатов камеральных и выездных налоговых проверок, является вопрос привлечения к ответственности (начисления штрафных санкций).

В данной связи необходимо учитывать прямо предусмотренные законодательством случаи, когда налогоплательщик может быть освобожден от ответственности при представлении налоговой декларации после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога (п. 4 ст. 81 НК РФ):

1) предоставления уточненной налоговой декларации до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению подлежащей уплате суммы налога, либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период при условии, что до представления уточненной налоговой декларации он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени;

2) предоставления уточненной налоговой декларации после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый

период, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога.

При привлечении к налоговой ответственности не следует забывать и о наличии смягчающих ответственность оснований.

Данными основаниями, например, могут быть признаны:

— приостановление операций по счетам (постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 01.07.2008 № А33-9185/07-Ф02-2808/08 по делу № А33-9185/07);

— отсутствие деятельности в соответствующем налоговом периоде (постановление ФАС Центрального округа от 28.03.2012 по делу № А09-5167/2011);

— убыточность деятельности налогоплательщика (постановление ФАС Уральского округа от 29.10.2012 № Ф09-9462/12 по делу № А76-23342/2011) и др.

Не подлежит налогоплательщик ответственности и за нарушение срока предоставления налоговой декларации по НДС при переходе на общий режим налогообложения.

Как указал ФАС Дальневосточного округа в постановлении от 26.05.2009 № Ф03-2193/2009, оснований для привлечения общества к налоговой ответственности не имеется, поскольку порядок и сроки подачи налоговой декларации в этом случае нормами законодательства о налогах и сборах не предусмотрены.

Учитывая, что действующее законодательство предусматривает возможность внесения изменений в ранее представленные налоговые декларации, налогоплательщикам следует учитывать, что срок на предоставление уточненных налоговых деклараций законом не установлен и налоговая инспекция не может на данном основании отказать в приеме декларации (постановления ФАС Северо-Западного округа от 20.12.2012 по делу № А56-19257/2012; 17.02.2011 № А26-3760/2010 ФАС Поволжского округа от 25.11.2010 № А12-9146/2010 и др.). Следует отметить, что если допущенные ошибки не привели к занижению суммы налога, то предоставлять дополнения или изменения можно по своему желанию, так как это право, а не обязанность налогоплательщика (письмо УФНС России по г. Москве от 05.07.2010 № 16-12/070210).

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (действующая ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

2. Постановление Президиума ВАС РФ от 22.11.2011 № 9282/11 по делу № А33-6232/2010 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

3. Постановления ФАС Московского округа от 18.09.2012 по делу № А40-111083/11-129-460; ФАС Поволжского округа от 19.04.2011 № А55-19268/2010; ФАС Поволжского округа от 05.03.2013 № А72-5136/2012; ФАС Центрального округа от 28.03.2012 по делу № А09-5167/2011; 28.03.2012 по делу № А09-5167/2011 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

4. Письмо Минфина России от 13.02.2013 № 03-07-11/3784 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

5. Письмо ФНС России от 21.11.2012 № АС-4-2/19576@ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

УДК 336.227

Служебная квартира: возможность отнесения к основным средствам и амортизируемому имуществу в целях налогообложения налогом на прибыль организации

Лермонтов Ю.М.,
государственный советник
Российской Федерации 3-го класса

На практике является распространенной ситуация, когда организация приобретает в собственность служебную квартиру в другой местности, которую она использует для проживания своих сотрудников, направленных в служебную командировку.
В статье автор проводит системный анализ норм действующего российского законодательства, дает их сравнительную характеристику, а также рассматривает позицию официальных органов.
Ключевые слова: *служебная квартира; жилые помещения; основные средства; амортизируемое имущество; налог на прибыль.*

UDC 336.227

Service apartment: the possibility of classification as fixed assets and depreciable property for tax purposes income tax organization

Lermontov Yu.,
state Advisor the Russian Federation 3 classes

In practice, a common situation is when the organization acquires the property of an official flat in the other areas, which it uses for the accommodation of its employees, focused on a business trip. In the article the author conducts a systematic analysis of the Russian legislation, gives them a comparative description and also considers the position of the official authorities.
Key words: *service apartment; dwelling; fixed assets; depreciable assets; income tax.*

Такая квартира и расходы, связанные с ее содержанием и приобретением, должны определенным образом учитываться в целях налогообложения налогом на прибыль организации. В такой ситуации могут возникнуть следующие закономерные вопросы:

Во-первых, можно ли служебную квартиру относить к основным средствам организации?

Во-вторых, относится ли такая квартира к амортизируемому имуществу?

В-третьих, в каком порядке учитываются расходы на содержание служебной квартиры?

Возможность отнесения служебной квартиры к основным средствам

В соответствии со ст. 93 Жилищного кодекса РФ служебные жилые помещения предназначены для проживания граждан в связи с характером их трудовых отношений с органом государственной власти, органом местного самоуправления, государственным или муниципальным унитарным предприятием, государственным или муниципальным учреждением, в связи с прохождением службы, в связи с назначением на государственную должность Российской Федерации или государственную должность субъекта Российской Федерации либо в связи с избранием на выборные должности в органы государственной власти или органы местного самоуправления.

В части 5 ст. 100 ЖК РФ установлено, что к пользованию специализированными жилыми помещениями по договорам найма таких жилых помещений применяются правила, предусмотренные ст. 65, ч. 3 и ч. 4 ст. 67 и ст. 69 ЖК РФ, за исключением пользования служебными жилыми помещениями, к пользованию которыми по договорам найма таких помещений применяются правила, предусмотренные ч.ч. 2–4 ст. 31, ст. 65 и ч. 3 и ч. 4 ст. 67 ЖК РФ, если иное не установлено другими федеральными законами.

Согласно ч. 1 ст. 104 ЖК РФ служебные жилые помещения предоставляются гражданам в виде жилого дома, отдельной квартиры.

На основании п. 1 ст. 257 НК РФ под основными средствами в целях настоящей главы понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 40 000 руб.

В силу абз. 2 п. 1 ст. 257 НК РФ первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно либо выявлено в результате инвентаризации, – как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с п. 8 и п. 20 ст. 250 НК РФ), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на

добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

Таким образом, положения ст. 257 НК РФ не дают возможность ответить на вопрос: *можно ли служебное помещение относить к основным средствам?*

Обратимся к разъяснениям официальных органов по данному вопросу. В письме Минфина России от 24.11.2014 № 03-03-06/2/59534 разъясняется, что служебная квартира не является основным средством. Обращаем внимание, что ранее аналогичная позиция получила выражение в письме Минфина России от 16.04.2007 № 03-03-06/2/69.

Таким образом, исходя из буквального анализа вышеприведенных норм Жилищного кодекса РФ и Налогового кодекса РФ в их взаимосвязи, а также позиции Минфина России, следует вывод, *что организация не имеет возможности относить служебные жилые помещения к основным средствам.*

Возможность отнесения служебной квартиры к амортизируемому имуществу

В соответствии с п. 1 ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом в целях гл. 25 НК РФ признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено настоящей главой), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 руб.

Пунктом 2 ст. 256 НК РФ регламентировано, что не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе, форвардные, фьючерсные, опционные контракты).

Согласно п. 1 ст. 258 НК РФ амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика и определяется им самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями настоящей статьи и с учетом классификации основных средств, утв. Правительством РФ.

Таким образом, из буквального толкования положений ст. 256 НК РФ можно сделать вывод, что действующее законодательство не предусматривает возможность относить служебное жилое помещение к аморти-

зируемому имуществу. Это следует из того, что служебная квартира не используется организацией непосредственно для извлечения прибыли. Необходимо иметь в виду, что данной позиции придерживается Минфин России.

В письме Минфина России от 24.11.2014 № 03-03-06/2/59534 указывается, что служебная квартира не относится к амортизируемому имуществу, используемому для извлечения дохода, а, следовательно, амортизационные отчисления по ней для целей налогообложения прибыли не учитываются.

Порядок учета расходов на содержание служебной квартиры

Для того чтобы те или иные расходы могли быть учтены при определении налоговой базы по налогу на прибыль организации, они должны соответствовать критериям и требованиям, установленным п. 1 ст. 252 НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ в целях гл. 25 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ).

На основании абз. 2 п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. В силу абз. 3 п. 1 ст. 252 НК РФ под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Порядок, при котором расходы на содержание служебного помещения могут учитываться в целях налогообложения налогом на прибыль организации

В письме Минфина России от 24.11.2014 № 03-03-06/2/59534 дополнительно указывается, что, по мнению департамента, служебная квартира, используемая для проживания работников, направленных в командировку, может быть отнесена к обслуживающим производствам и хозяйствам. Таким образом, расходы на содержание такой квартиры могут быть включены в налоговую базу по налогу на прибыль организаций с учетом положений ст. 275.1 НК РФ.

Налогоплательщики, в состав которых входят подразделения, осуществляющие деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, определяют налоговую базу по указанной деятельности отдельно от налоговой базы по иным видам деятельности (абз. 1 ст. 275.1 НК РФ).

На основании абз. 2 ст. 275.1 НК РФ для целей гл. 25 НК РФ к обслуживающим производствам и хозяйствам относятся подсобное хозяйство, объекты жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, учебно-курсовые комбинаты и иные аналогичные

хозяйства, производства и службы, осуществляющие реализацию товаров, работ, услуг как своим работникам, так и сторонним лицам.

В последнем абзаце ст. 275.1 НК РФ установлено, что налогоплательщики, численность работников которых составляет не менее 25% численности работающего населения соответствующего населенного пункта и в состав которых входят структурные подразделения по эксплуатации объектов жилищного фонда, а также объектов, указанных в частях третьей и четвертой данной статьи, вправе принять для целей налогообложения фактически осуществленные расходы на содержание указанных объектов.

Судебной практики по данному вопросу не сложилось.

В письме ФНС России от 14.01.2014 № ГД-4-3/271 «По вопросу учета для целей налога на прибыль организаций расходов, связанных с осуществлением деятельности с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств» разъясняется, что налогоплательщики, в состав которых входят подразделения, осуществляющие деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, определяют налоговую базу по указанной деятельности отдельно от налоговой базы по иным видам деятельности. При этом предусмотренные ст. 275.1 НК РФ особенности определения налоговой базы по налогу на прибыль применяются организациями, имеющими на балансе указанные объекты. В частности, служебные жилые помещения.

Таким образом, *если организация приобретает служебную квартиру, используемую для проживания сотрудников, направленных в служебные командировки, то она имеет право учесть затраты на содержание такой квартиры при определении налоговой базы по налогу на прибыль организации.*

Эти расходы должны быть документально подтверждены в силу п. 1 ст. 252 НК РФ. Также необходимо иметь в виду, что такие расходы в целях налогообложения прибыли учитываются в особенном порядке – на основании положений ст. 275.1 НК РФ.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (действующая ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

2. Письма Минфина России от 24.11.2014 № 03-03-06/2/59534; 16.04.2007 № 03-03-06/2/69 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

3. Письмо ФНС России от 14.01.2014 № ГД-4-3/271 «По вопросу учета для целей налога на прибыль организаций расходов, связанных с осуществлением деятельности с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

УДК 336.226.111

Убытки при исчислении налога на прибыль с 01.01.2015

Оржиховская Е.И.,
юрист, Департамент налоговой безопасности, международного планирования и развития, КСК групп
109004, Москва, Земляной Вал, 68/18, стр. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

В статье рассмотрены вопросы изменения налогового законодательства о порядке учета убытков при исчислении налога на прибыль. Отражение убытка в декларации по налогу на прибыль – предмет особого внимания налоговых инспекторов. В лучшем случае налоговый орган ограничится просьбой пояснить причины понесенных убытков, но чаще последствия более серьезные: вызов на убыточную комиссию в ИФНС и выездная проверка.
Ключевые слова: *убытки; декларация по налогу на прибыль; изменения Налогового кодекса; перенос убытка.*

UDC 336.226.111

Losses for tax on profit from 01.01.2015

Orzhihovskaya E.,
Lawyer, Department of Tax Security,
international Planning and Development, KSK group
109004, Moscow, Zemlyanoy Val, 68/18, bldg. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

In the article the questions of tax legislation changes the accounting for losses in the calculation of income tax. The reflection loss in tax income, is the subject of special attention of tax inspectors. In the best case, the tax authority will be limited to a request to explain the reasons for the losses suffered, but often the consequences are more serious: the challenge of losing the Commission to the IRS and field inspection.
Key words: *loss; the Declaration for the profit tax; changes to the Tax code; transfer of the loss.*

Финансовым результатом деятельности организации может быть как прибыль, так и убыток, определение которого сформулировано в п. 8 ст. 274 НК РФ.

Убыток – это отрицательная разница между доходами и расходами, которые вы учли для целей налогообложения.

С 1 января 2015 г. вступили изменения НК РФ, касающиеся убытков, а именно: п. 1, абз. 1 п. 2, утр. силу абз. 2 и 3 п. 2; новый п. 4 ст. 279 НК РФ. Изменены правила определения убытка от уступки (переуступки) права требования.

Введены новые нормы о контролируемой уступке; абз. 1 п. 1, абз. 2 п. 2 ст. 283 НК РФ. Уточнено, что перенос убытков возможен на текущий

отчетный период; утратил силу п. 4 ст. 304 НК РФ. Изъята норма о переносе убытков по не обращающимся на организованном рынке ФИСС.

До 2015 г. было не ясно, можно ли убытки компании прошлых лет учесть в отчетных периодах. В письме Минфина России от 16.01.2013 № 03-03-06/2/3) отмечено, что можно не дожидаться окончания года и списывать убыток прошлых лет по итогам отчетных периодов.

В Налоговый кодекс РФ внесена норма, согласно которой убытки прошлых лет можно учесть с 2015 г. при расчете налога на прибыль за отчетный период. Теперь нет необходимости ждать окончания года, чтобы признать прошлогодние убытки (п. 2 ст. 283 НК РФ). Новые правила позволяют компании учитывать убытки прошлых лет не только при расчете налога на прибыль за год, но и при расчете авансовых платежей (п. 2 ст. 283 НК РФ).

Пример. *ООО «Свиток» уплачивает ежемесячные авансы в отчетном периоде исходя из прибыли прошлого квартала. В 2011 г. ООО «Свиток» получило убыток в размере 200 000 руб. Часть убытка компания списала по итогам 2012–2013 гг. За два года в расходах компания учла убыток на сумму 100 000 руб. По итогам 2014 г. прибыль компании равна 50 000 руб. В результате компании не надо ничего платить в бюджет в марте, потому что остаток убытка 2011 г. больше полученной прибыли. Остаток убытка 2011 г. к апрелю составил 50 000 руб. (100 000 – 50 000). На эту сумму компания уменьшила аванс к уплате по итогам I кв. 2015 г. Авансы января–марта безопаснее на убыток не уменьшать.*

Минфин России и раньше разрешал учитывать убыток прошлых лет по итогам отчетных периодов (письмо Минфина России от 03.08.2012 № 03-03-06/1/382). Теперь в НК РФ появилось прямое правило.

Налогоплательщики вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Данные положения не распространяются на убытки, полученные налогоплательщиком в период налогообложения его прибыли по ставке 0 % в случаях, установленных п.п. 1.1, 1.3, 5, 5.1 ст. 283 НК РФ.

В аналогичном порядке убыток, не перенесенный на ближайший следующий год, может быть перенесен целиком или частично на следующий год из последующих девяти лет с учетом положений, что налогоплательщик вправе перенести на текущий отчетный (налоговый) период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка.

До 2015 г. убыток от уступки права требования долга в налоговом учете списывали двумя частями. Половину – на дату уступки, а остальные 50 % – через 45 дней.

С 1 января 2015 г. компания вправе единовременно учесть убыток от уступки права требования долга – на дату такой уступки (п. 2 ст. 279 НК РФ).

Часто обнаруживается, что компания понесла убыток, только в момент, когда организация подводит итоги финансового года. Положительная налоговая база избавит организацию от перспективы комиссии и выездной проверки.

Сможет ли организация документально подтвердить и обосновать расходы, так ли важно корректировать финансовый результат?

Прежде чем корректировать отчетность, необходимо тщательно проанализировать возможные варианты: или увеличить доходы либо уменьшить расходы организации с минимальными рисками.

Самый безобидный вариант – переоформить документы на расход другим периодом. Или, наоборот, увеличить доходы и подписать у заказчиков акты на выполненные работы. При этом следует проверить, как изменится сумма НДС в отчетном периоде, поскольку с дополнительной реализации необходимо заплатить налог. Если осуществляется перенос расходов, то необходимо по ним учесть «входной» НДС в другом квартале.

Проверяющие могут настаивать на том, чтобы компания отразила возврат в том же периоде, что и реализацию, однако судьи с такой позицией налоговых инспекторов не соглашаются, о чем свидетельствуют неоднократные решения (постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 24.01.2007 №Ф04-9244/2006 (30394-А67-40); ФАС Восточно-Сибирского округа от 11.01. 2007 № А74-2087/06-Ф02-7288/06-С1).

Сложности возникают, когда компания переносит нормируемые затраты. Необходимо рассчитать, вписываются ли они в норматив периода, к которому относились изначально. Если условие не соблюдается, налоговые органы перенос не разрешат. Кроме того, налоговые инспекторы могут обратить внимание на то, соответствуют ли эти затраты нормативу текущего периода.

Рассмотрим ситуацию: организация сдает в ИФНС декларацию по налогу на прибыль с убытком. В этом случае налоговые инспекторы потребуют объяснить причины отсутствия прибыли. Они вправе запросить пояснения при камеральной проверке убыточной декларации, которые организация готовит в произвольной форме и объясняет причину отрицательного финансового результата. Инспекторам довольно часто интересно, за счет каких средств функционирует убыточная организация.

Не всегда налоговые органы устраивают даже самые подробные и аргументированные пояснения. И если компания в убытке более двух отчетных периодов подряд, есть вероятность получить приглашение на комиссию. Как правило, на комиссию вызывают руководителя, но вместо него представлять интересы компании может бухгалтер или другое уполномоченное лицо.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ (действующая ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (действующая ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

3. Письмо Минфина России от 16.01.2013 №03-03-06/2/3 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

4. Письмо Минфина России от 03.08.2012 №03-03-06/1/382 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

5. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 24.01.2007 №Ф04-9244/2006 (30394-А67-40) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

6. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 11.01.2007 №А74-2087/06-Ф02-7288/06-С1 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

УДК 336.226.211

Налогообложение налогом на имущество организаций с 1 января 2015 г. объектов основных средств, включенных в третью амортизационную группу, если они учтены в составе ОС при приобретении у взаимозависимых лиц в 2013–2014 гг.

Ладыгин Д.Ю.,
ведущий юрисконсульт, Департамент правового консалтинга и налоговой практики, КСК групп
109004, Москва, Земляной Вал, 68/18, стр. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

В статье рассматриваются изменения в порядке обложения налогом на имущество, вступившие в силу в отношении движимого имущества, а также ряд нюансов, которые необходимо учитывать при определении взаимозависимости налогоплательщиков.
Ключевые слова: *налог на имущество; взаимозависимость; движимое имущество; третья амортизационная группа.*

UDC 336.226.211

Taxation tax property tax from 1 January 2015 of fixed assets included in depreciation third group, if they are posted for as fixed assets when purchased from related parties in 2013 and 2014

Ladygin D.,
Legal Counsel, Department of Legal consulting and Tax practice, KSK group
109004, Moscow, Zemlyanoy Val, 68/18, bldg. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

The article discusses changes in the manner of levying the property tax, which entered into force in respect of movable property, as well as a number of nuances that must be considered when determining the interdependence of taxpayers.
Key words: *property tax; interdependence; movable property; third depreciation group.*

Глава 30 НК РФ, посвященная налогу на имущество, появилась в связи со вступлением в силу Федерального закона от 11.11.2003 № 139-ФЗ. Согласно положениям этого закона и ст. 374 НК РФ объектом налогообложения признавалось движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

В соответствии с положениями Федерального закона от 29.11.2012 № 202-ФЗ из числа объектов обложения по данному объекту было исключено движимое имущество, принятое с 1-го января 2013 г. на учет в качестве основных средств. Тем самым была исключена коллизия двойного налогообложения в отношении транспортных средств.

В силу ст. 358 НК РФ, начиная с 2012 г., налогоплательщики должны были уплачивать транспортный налог в отношении автомобилей, мотоциклов, автобусов и других самоходных машин, а также иных водных и воздушных транспортных средств. Параллельно с данным налогом транспортные средства признавались имуществом, и в отношении них уплачивался также налог на имущество.

Для сравнения: земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы) еще в изначальной версии ст. 374 НК РФ не признавались объектом обложения налога на имущества. Поэтому коллизии с земельным налогом в данной части отсутствовали.

Таким образом, в итоге сформировалась довольно выгодная ситуация для налогоплательщиков. Все движимое имущество перестало признаваться объектом обложения аналога на имущество. Единственный необходимый критерий – принятие объекта к учету, начиная с 1 января 2013 г.

Более того, по спорным моментам финансисты давали благоприятные для налогоплательщиков разъяснения. Так, в отношении приобретенного имущества, бывшего в употреблении, в письме Минфина России от 05.02.2013 № 03-05-05-01/2422 отмечено следующее: движимое имущество, приобретенное организацией и поставленное на учет в качестве основного средства в 2013 г., не является объектом налогообложения по налогу на имущество организаций вне зависимости от учета на балансе продавца в 2012 г.

В отношении ситуации с вкладом в уставный капитал также были предоставлены положительные разъяснения, в частности: движимое имущество, полученное в качестве взноса в уставный капитал, принятое на учет в состав основных средств в 2013 г., не признается объектом налогообложения по налогу на имущество организаций (письмо Минфина России от 29.05.2013 № 03-05-05-01/19527).

И в ситуации с реорганизацией позиция Минфина России была также позитивна для налогоплательщика: имущество, принятое правопреемником в январе 2013 г. на учет в качестве основных средств на дату государственной регистрации прекращения деятельности присоединенной организации, не признается объектом налогообложения по налогу на имущество организаций (письмо Минфина России от 20.05.2013 № 03-05-05-01/17585).

В таких условиях многие налогоплательщики, из тех, кто принял к учету имущество до 2013 г., совершали формальные операции в целях получения новой льготы. Например, передавали имущество взаимозависимым организациям или выделяли новое общество с движимым имуществом.

С учетом данной тенденции в положения НК РФ были внесены изменения. Начиная с 2015 г., порядок обложения налогом на имущество движимого имущества отличается от того, который был ранее рассмотрен.

Согласно п. 55 Федерального закона от 24.11.2014 № 366-ФЗ в силу вступила новая редакция подп. 8 п. 4 ст. 374 НК РФ. Теперь не признаются объектом обложения налога на имущество только объекты основных средств, включенные в первую или во вторую амортизационную группу в соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной Правительством Российской Федерации.То есть, если раньше не признавалось объектом обложения все движимое имущество, то начиная с 1 января 2015 г. только имущество первой и второй амортизационной группы.

Согласно постановлению Правительства РФ от 01.01.2002 №1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» к первой группе относится все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно. Ко второй группе – имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно.

Имущество остальных амортизационных групп, начиная с третьей, с 1 января 2015 г. формально вновь является объектом обложения налогом на имущество. При этом дополнительно п. 57 Федерального закона от 24.11.2014 № 366-ФЗ в ст. 381 НК РФ были введены новые основания для освобождения от обложения налогом на имущество. В частности, появился новый п. 25 ст. 381 НК РФ, согласно которому от уплаты налога освобождаются организации в отношении движимого имущества, принятого с 1 января 2013 г. на учет в качестве основных средств.

Возможность применения льготы подтверждается также и налоговыми органами. Более того, ФНС РФ в письме от 12.12.2014 № БС-4-11/25774@ разъяснила нюансы заполнения деклараций по налогу на имущество. Однако льгота распространяется не на все ситуации с движимым имуществом.

В п. 25 ст. 381 НК РФ предусмотрен ряд ограничений. В частности, льгота не может применяться в отношении объектов движимого имущества, принятых на учет в результате: 1) реорганизации или ликвидации юридических лиц; 2) передачи, включая приобретение, имущества между лицами, признаваемыми в соответствии с положениями п. 2 ст. 105.1 НК РФ взаимозависимыми.

Таким образом, с 1 января 2015 г. при формировании налоговой базы по налогу на имущество в отношении движимого имущества необходимо будет учитывать следующие объекты.

Во-первых, это движимое имущество, которое было принято на учет в качестве основного средства до 1 января 2013 г., и до настоящего момента не завершилась его амортизация.

Во-вторых, это движимое имущество, которое было принято на учет в качестве основного средства в 2013 и 2014 гг. в результате реорганизации, ликвидации юридических лиц, а также передачи, включая приобретение, между взаимозависимыми лицами. При этом до настоящего момента амортизация данного имущества не завершилась.

Напомним, что еще в 2013 и 2014 гг. в силу прямого указания подп. 8 п. 4 ст. 374 НК РФ данное имущество не рассматривалось объектом обложения налогом на имущество.

В-третьих, движимое имущество, которое было принято на учет в качестве основного средства в 2015 г. в результате реорганизации, ликвидации юридических лиц, а также передачи, включая приобретение, между взаимозависимыми лицами. То есть норма сформулирована таким образом, чтобы невозможно было получить льготу посредством формальной смены лица, ведущего учет основных средств.

Рассмотрим вопрос невозможности получения льготы при передаче имущества между взаимозависимыми лицами. В подп. 8 п. 4 ст. 374 НК РФ делается указание на взаимозависимых лиц, которые могут быть признаны таковыми в силу положений п. 2 ст. 105.1 НК РФ. Однако при оценке обстоятельств конкретного дела суд может воспользоваться также и положениями п. 7 ст. 105.1 НК РФ.

Согласно данной норме суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным п. 2 ст. 105.1 НК РФ, если отношения между этими лицами обладают признаками, указанными в п. 1 ст. 105.1 НК РФ.

Лица могут признаваться взаимозависимыми в налоговых целях, если особенности отношений между этими лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц (п. 1 ст. 105.1 НК РФ).

На практике известно немало случаев, когда формально в силу положений п. 2 ст. 105.1 НК РФ лица не могли быть признаны взаимозависимыми. Но суд, учитывая все фактические обстоятельства рассматриваемых им дел, приходил к выводу о взаимозависимости конкретных лиц. Например, в одном из недавних дел апелляционным судом было отмечено следующее обстоятельство. Согласно справкам по ф. 2-НДФЛ генеральный директор одного общества и генеральный директор другого общества являлись получателями дохода в третьем обществе, а именно: первый директор – в качестве заместителя руководителя организации, второй – в качестве сотрудника организации. Тем самым суд указал на то, что ранее имела место подконтрольность вследствие служебного положения.

В совокупности с другими признаками косвенной взаимозависимости это обстоятельно позволило суду признать два общества взаимоза-

висимыми. Кассационным судом постановление апелляционного суда было оставлено без изменения (постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 02.12.2014 № 09АП-47165/2014 по делу № А40-2131/14).

В другом деле также апелляционный суд обратил внимание на следующие обстоятельства. От одного общества требование о представлении документов в налоговом органе получил по доверенности некий гражданин, который представлял по доверенности в налоговый орган документы уже от другого общества.

Данный гражданин не являлся сотрудником рассмотренных обществ (согласно справкам ф. 2-НДФЛ). Указанный факт, по мнению суда, вместе с другими обстоятельствами свидетельствовал о согласованности действий между различными участниками (формально не имеющими взаимозависимость) с целью создания видимости реального (добросовестного) участия в финансово-хозяйственной деятельности.

Вышестоящим судом данное постановление также оставлено без изменений (постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 27.08.2013 № 09АП-24956/2013 по делу № А40-2784/13).

Таким образом, на практике факт взаимозависимости устанавливается не только исходя из формальных признаков, перечисленных в п. 2 ст. 105.1 НК РФ, но и с учетом фактических обстоятельств дела. Данное обстоятельство необходимо учитывать также и при оценке того, какое движимое имущество организации составит объект обложения налогом на имущество, начиная с 1 января 2015 г.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (действующая ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

2. Федеральный закон от 11.11.2003 №139-ФЗ «О внесении дополнения в часть вторую Налогового Кодекса Российской Федерации и внесении изменения и дополнения в статью 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», а также о признании утратившими силу актов законодательства Российской Федерации в части налогов и сборов» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

3. Федеральный закон от 29.11.2012 №202-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

4. Федеральный закон от 24.11.2014 №366-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

5. Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 №1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

6. Письма Минфина России от 05.02.2013 №03-05-05-01/2422; 29.05.2013 №03-05-05-01/19527; 20.05.2013 №03-05-05-01/17585 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

7. Постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 02.12.2014 №09АП-47165/2014 по делу №А40-2131/14; 27.08.2013 №09АП-24956/2013 по делу №А40-2784/13 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

УДК 336.226.111

Организация-поверенный: можно ли признать налоговым агентом по НДФЛ?

Лермонтов Ю.М.,
государственный советник
Российской Федерации
3-го класса

В настоящее время распространенной является практика привлечения поверенных на основании гражданско-правового договора для реализации предпринимательской деятельности. В статье рассмотрена конкретная ситуация, автор дает системный анализ норм действующего российского законодательства, а также позиции официальных органов.
Ключевые слова: налоговый агент; НДФЛ; договор поручения; поверенный; доверитель.

UDC 336.226.111

Organization-attorney: is it possible to recognize a tax agent for personal income tax?

Lermontov Yu.,
state Advisor the Russian Federation 3 classes

Currently common is the practice of involving attorneys on the basis of a civil law contract for the implementation of entrepreneurial activity. The article considers the specific situation, the author gives a systematic analysis of the Russian legislation, as well as the position of the official authorities on these issues.
Key words: *fiscal agent; personal income tax; contract; poverty; principal.*

Организация действует на основании договоров поручения с физическими лицами. По условиям данных договоров организация-поверенный заключает от имени и за счет заказчиков договоры авторского заказа с исполнителями – физическими лицами, которые непосредственно осуществляют подготовку письменных работ. Соответственно, исполнителям авторского заказа выплачивается вознаграждение, которое подлежит налогообложению НДФЛ. При этом возникают закономерные вопросы: *кто в рассматриваемой ситуации выполняет функции налогового агента по НДФЛ?*

Можно ли организацию-поверенного признать налоговым агентом и возложить на нее функции по исчислению, удержанию и перечислению НДФЛ?

Регулирующие положения гражданского законодательства

В соответствии с п. 1 ст. 971 ГК РФ по договору поручения одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия. Права и обязанности по сделке, совершенной поверенным, возникают непосредственно у доверителя.

На основании п. 1 ст. 973 ГК РФ поверенный обязан исполнять данное ему поручение в соответствии с указаниями доверителя. Указания доверителя должны быть правомерными, осуществимыми и конкретными. По договору авторского заказа одна сторона (автор) обязуется по заказу другой стороны (заказчика) создать обусловленное договором произведение науки, литературы или искусства на материальном носителе или в иной форме (п. 1 ст. 1288 ГК РФ). Материальный носитель произведения передается заказчику в собственность, если соглашением сторон не предусмотрена его передача заказчику во временное пользование.

Договор авторского заказа является возмездным, если соглашением сторон не предусмотрено иное. Соответственно, договор авторского заказа представляет собой гражданско-правовой договор о создании результатов интеллектуальной деятельности – произведений науки, литературы и искусства. В качестве исполнителя в данном договоре выступает автор – физическое лицо, чьим творческим трудом создается произведение.

Обращаем внимание, что исполнителем по данному договору может быть только автор.

В ст. 1257 ГК РФ установлено, что автором произведения науки, литературы или искусства признается гражданин, творческим трудом которого оно создано. Лицо, указанное в качестве автора на оригинале или экземпляре произведения либо иным образом в соответствии с п. 1 ст. 1300 ГК РФ, считается его автором, если не доказано иное.

Информацией об авторском праве признается любая информация, которая идентифицирует произведение, автора или иного правообладателя, либо информация об условиях использования произведения, которая содержится на оригинале или экземпляре произведения, приложена к нему или появляется в связи с сообщением в эфир или по кабелю либо доведением такого произведения до всеобщего сведения, а также любые цифры и коды, в которых содержится такая информация (п. 1 ст. 1300 ГК РФ). Объектами авторских прав являются произведения науки, литературы и искусства независимо от достоинств и назначения произведения, а также от способа его выражения: литературные произведения; драматические и музыкально-драматические произведения; сценарные произведения; хореографические произведения и пантомимы; музыкальные произведения с текстом или без текста; аудиовизуальные произведения; произведения живописи, скульптуры, графики, дизайна, графические рассказы, комиксы и другие произведения изобразительного искусства; произведения декоративно-прикладного и сценографического искусства; произведения архитектуры, градостроительства и садово-паркового искусства, в том числе в виде проектов, чертежей, изображений и макетов; фотографические произведения и произведения, полученные способами, аналогичными фотографии; географические, геологические и другие карты, планы, эскизы и пластические произведения, относящиеся к географии, топографии и к другим наукам; другие произведения (п. 1 ст. 1259 ГК РФ).

В рассматриваемой ситуации физическими лицами (исполнителями) создается объект авторского права – письменная работа. Правовая природа договора авторского заказа состоит в том, что такому гражданско-правовому договору, с одной стороны, присущи признаки договора о распоряжении исключительными правами, в результате которого передаются права на нематериальный объект в силу специфики объектов авторского права, а с другой стороны, налицо признаки договора подряда, по которому исполнитель должен выполнить работу, а результат передать заказчику.

Данное сходство порождает некоторые трудности в правоприменительной практике. Однако на практике бывают случаи, когда смешивают договор авторского заказа с договором подряда в связи со сходством предметов данных двух гражданско-правовых договоров.

Основное отличие договора авторского заказа от договора подряда состоит в предмете договора, т.е. в том, что по договору авторского заказа объектом является нематериальный (идеальный) результат, в отличие от договора подряда, где объект носит материальный характер.

Регулирующие положения законодательства о налогах и сборах

В соответствии с п. 1 ст. 226 НК РФ российские организации, индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, указанные в п. 2 ст. 226. НК РФ, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 224 НК РФ с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей.

Налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями.

На основании п. 2 ст. 226 НК РФ исчисление сумм и уплата налога в соответствии с настоящей статьей производятся в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых является налоговый агент (за исключением доходов, в отношении которых исчисление сумм и уплата налога производятся в соответствии со ст. 214.3, 214.4, 214.5, 214.6, 226.1, 227 и 228 НК РФ), с зачетом ранее удержанных сумм налога, а в случаях и порядке, предусмотренных ст. 227.1 НК РФ, также с учетом уменьшения на суммы фиксированных авансовых платежей, уплаченных налогоплательщиком.

В силу п. 1 ст. 210 НК РФ при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 НК РФ.

Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с данным Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации(п. 1 ст. 24 НК РФ). Налоговые агенты обязаны: правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выпла-

чиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства; письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах; вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему РФ налогов, в том числе, по каждому налогоплательщику; представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов; в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов(п. 3 ст. 24 НК РФ).

В соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 228 НК РФ исчисление и уплату налога в соответствии с настоящей статьей производят следующие категории налогоплательщиков: физические лица – исходя из сумм вознаграждений, полученных от физических лиц и организаций, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных трудовых договоров и договоров гражданско-правового характера, включая доходы по договорам найма или договорам аренды любого имущества. На основании п. 2 ст. 228 НК РФ налогоплательщики, указанные в п. 1 данной статьи, самостоятельно исчисляют суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий бюджет, в порядке, установленном ст. 225 НК РФ.

Исходя из буквального анализа вышеприведенных норм НК РФ и ГК РФ в их взаимосвязи, можно сделать вывод, что в рассматриваемой ситуации организация-поверенный не является налоговым агентом по НДФЛ.

Официальная позиция

В письме Минфина России от 28.10.2014 №03-04-06/54627 разъясняется, что организация, действуя в качестве поверенного от имени и по поручению доверителей – заказчиков письменных работ, не является источником дохода физических лиц – исполнителей этих работ.

Лицами, от которых физические лица – исполнители письменных работ получают доход, являются физические лица – заказчики (доверители), перечисляющие организации в пользу исполнителей денежные средства в счет оплаты заказанных ими письменных работ.

Из вышеизложенного следует, что организация-поверенный не является налоговым агентом и, соответственно, не имеет установленных для налоговых агентов обязанностей по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога на доходы физических лиц.

Таким образом, в рассматриваемой ситуации исполнители по договору авторского заказа (физические лица) самостоятельно исчисляют и перечисляют НДФЛ, так как организация-поверенный не признается налоговым агентом по указанному налогу, что следует из совокупного анализа приведенных в статье норм и разъяснения официального органа.

Библиографический список

1. Гражданский кодекс РФ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.
2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (действующая ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.
3. Письмо Минфина России от 28.10.2014 №03-04-06/54627 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

УДК 336.226

Определение налоговой базы по НДС при реализации товаров через интернет-магазин с доставкой их покупателям агентом

Цатурян Е.А.,
ведущий юрисконсульт,
Департамент налоговой безопасности, международного планирования и развития, КСК групп
109004, Москва, Земляной Вал, 68/18, стр. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

Объектом налогообложения по НДС выступает реализация товаров (работ, услуг), передача имущественных прав, однако обязанность по исчислению НДС может наступить у налогоплательщика и раньше момента перехода права собственности на них от продавца к покупателю. При реализации товаров через интернет-магазин с доставкой их покупателям агентом необходимо понимать, как в данном случае будет определяться налоговая база по НДС по общему или специальному правилу.
Ключевые слова: *НДС; налоговая база; товары; интернет- магазин; агент; переход права собственности.*

UDC 336.226

The Definition of the tax base for VAT on the sale of products through the online store with delivery to their buyers agent

Tsaturyan E.,
Lead Counsel, Department of Tax Security international Planning and Development, KSK group
109004, Moscow, Zemlyanoy Val, 68/18, bldg. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

The object of taxation for VAT acts realization of goods (works, services), property rights, however, the obligation to calculate VAT may come from the taxpayer before the date of transfer of ownership from the seller to the buyer. If goods are sold through the online store with delivery to their buyers agent, you must understand how in this case would be to determine the tax base for the VAT under the General or special rule.
Key words: *value added tax; tax base; products; online store; an agent; a transfer of ownership.*

Продажа товаров потребителю через интернет-магазин получила широкое распространение. Сфера электронной коммерции набирает обороты. Однако на практике возникают не только гражданско-правовые вопросы по определению существа возникающих между сторонами отношений, но и наблюдаются определенные трудности у финансистов и бухгалтеров при осуществлении торговли через Интернет по вопросам применения налогового и бухгалтерского учета.

По договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену)(ст. 454 ГК РФ). В п. 2 постановления Правительства РФ от 27.09.2007 №612 «Об утверждении Правил продажи товаров дистанционным способом» отмечено, что продажа товара потребителю через интернет-магазины подпадает под понятие продажи товаров дистанционным способом, под которым понимается «продажа товаров по договору розничной купли-продажи, заключаемому на основании ознакомления покупателя с предложенным продавцом описанием товара, содержащимся в каталогах, проспектах, буклетах либо представленным на фотоснимках или с использованием сетей почтовой связи, сетей электросвязи, в том числе информационно-телекоммуникационной сети Интернет, а также сетей связи для трансляции телеканалов и (или) радиоканалов, или иными способами, исключающими возможность непосредственного ознакомления покупателя с товаром либо образцом товара при заключении такого договора».

В соответствии со ст. 458 ГК РФ, если иное не предусмотрено договором купли-продажи, обязанность продавца передать товар покупателю считается исполненной в момент вручения товара покупателю или указанному им лицу, если договором предусмотрена обязанность продавца по доставке товара.

В случаях, когда из договора купли-продажи не следует обязанность продавца по доставке товара или по передаче товара в месте его нахождения покупателю, обязанность продавца передать товар покупателю считается исполненной в момент сдачи товара перевозчику или организации связи для доставки покупателю, если договором не предусмотрено иное.

Для разъяснения ситуации, связанной с определением налоговой базы при реализации товаров через интернет-магазин с доставкой их покупателям агентом, Минфином России подготовлено письмо от 29.12.2014 №03-07-11/68117, в котором разъяснено следующее.

Объектом обложения НДС является реализация товаров. А реализация – это переход права собственности от одного лица к другому лицу на возмездной основе (ст. 39 НК РФ). Налоговая база – это стоимостная, количественная или иная характеристика объекта налогообложения (ст. 53 НК РФ). В соответствии с п. 1 ст. 167 НК РФ моментом определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость является наиболее ранняя из следующих дат: день отгрузки (передачи) товаров или день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров.

Фактически это означает, что момент начисления суммы налога зависит от порядка расчетов между продавцом и покупателем, пре-

дусмотренных договором. Так, если оплата товаров (работ, услуг), имущественных прав производится после их отгрузки, то сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, налогоплательщик НДС должен начислить при их отгрузке покупателю. Если товары (работы, услуги), имущественные права реализуются на условиях предоплаты, то НДС следует начислить в момент получения аванса. Однако, что следует понимать под отгрузкой в целях гл. 21 НК РФ, не определено.

В письмах Минфина России от 18.04.2007 №03-07-11/110 и ФНС России от 28.02.2006 №ММ-6-03/202@ отмечено: датой отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на их покупателя (заказчика), перевозчика (организацию связи).

Официальная точка зрения Минфина России по данному вопросу также изложена в письме от 13.01.2012 №03-07-11/08, в котором разъясняется, что при определении даты отгрузки для целей ст. 167 НК РФ налогоплательщик должен руководствоваться нормами бухгалтерского законодательства.

Согласно п. 1 ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичными учетными документами. При этом в соответствии с п. 2 данной статьи первичные учетные документы должны содержать в качестве обязательных реквизитов дату составления указанных документов и содержание факта хозяйственной жизни.

Таким образом, датой отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на их покупателя (заказчика), перевозчика для доставки товара покупателю. По мнению Минфина России, при реализации товаров через интернет-магазин с доставкой товаров покупателям товаров агентом применяется вышеуказанный порядок определения даты отгрузки товаров. В связи с этим дата отгрузки указанных товаров и, соответственно, момент определения налоговой базы возникают на дату передачи товара агенту для доставки покупателю.

Библиографический список

1. Гражданский кодекс РФ (часть первая) от 26.01.1996 №14-ФЗ (действующая ред. от 31.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.
2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (действующая ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.
3. Федеральный закон от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.
4. Постановление Правительства РФ от 27.09.2007 №612 «Об утверждении Правил продажи товаров дистанционным способом» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.
5. Письма Минфина России от 29.12.2014 №03-07-11/68117; 13.01.2012 №03-07-11/08; 07.08.2007 №03-02-07/2-138; 18.04.2007 №03-07-11/110 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.
6. Письмо ФНС России от 28.02.2006 №ММ-6-03/202@ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

УДК 336.226.12

Порядок учета в целях налогообложения по налогу на прибыль недостач и порчи при хранении и транспортировке МПЗ

Лакатош Е.А.,
ведущий юрисконсульт,
Департамент правового сопровождения бизнеса, КСК групп
109004, Москва, Земляной Вал, 68/18, стр. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

При хранении и перевозке материально-производственных запасов (МПЗ) зачастую возникают недостачи и потери. Порядок учета для целей налогообложения таких расходов от порч и недостач предусмотрен подп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ, согласно котрому указанные расходы признаются в пределах норм естественной убыли. Рассмотрению этих вопросов посвящена данная статья.
Ключевые слова: *налог на прибыль; недостачи и порчи; нормы естественной убыли; материальные расходы; хранение; транспортировка.*

UDC 336.226.12

The accounting for tax purposes on income tax shortages and damage during storage and transportation inventories

Lakatosh E.,
Lead Counsel, Department of Legal support of business, KSK group
109004, Moscow, Zemlyanoy Val, 68/18, bldg. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

During storage and transportation of inventories (EMF) often there is a shortage and loss. The accounting treatment for tax purposes of such costs from damage and shortages provided cctr. 2 section 7 of article 254 of the Tax code, according to MDM, these expenses are recognized within the norms of natural loss. These issues are the subject of this article.
Key words: *income tax; shortage and damage; norms of natural losses; financial charges; storage; transportation.*

Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на материальные расходы; расходы на оплату труда; суммы начисленной амортизации; прочие расходы (п. 2 ст. 253 НК РФ).

Перечень материальных расходов приводится в ст. 254 НК РФ. Согласно подп. 2 п. 7 указанной статьи к материальным расходам для целей налогообложения приравниваются: потери

от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном постановлением Правительства РФ от 12.11.2002 №814.

Приказом Минэкономразвития и торговли России от 31.03.2003 №95 утверждены методические рекомендации по разработке норм естественной убыли, согласно которым под *естественной убылью* товарно-материальных ценностей следует понимать потерю (уменьшение массы товара при сохранении его качества в пределах требований (норм), устанавливаемых нормативными правовыми актами), являющуюся следствием естественного изменения биологических и (или) физико-химических свойств товаров.

К естественной убыли не следует относить технологические потери и потери от брака, а также потери товарно-материальных ценностей при их хранении и транспортировке, вызванные нарушением требований стандартов, технических и технологических условий, правил технической эксплуатации, повреждением тары, несовершенством средств защиты товаров от потерь и состоянием применяемого технологического оборудования.

В соответствии с постановлением Правительства РФ №814 разработка и утверждение норм естественной убыли – обязанность уполномоченных федеральных органов исполнительной власти по отраслям, отнесенным к сфере их ведения, исполняемая с учетом Методических рекомендаций по разработке норм естественной убыли, утв. приказом Минэкономразвития и торговли России от 31.03.2003 №95.

На настоящий момент утверждены следующие нормы естественной убыли при: *хранении (сливе, наливе) химической продукции* – приказом Минпромторга России от 08.11.2010 №1000; *хранении нефтепродуктов* – приказом Минэнерго России от 13.08.2009 №364; *хранении нефти* – приказом Минэнерго России от 13.08.2009 №365; *перевозке сырья и побочной продукции сахарной промышленности* – приказом Минсельхоза России №426, Минтранса России №139 от 21.11.2006; перевозках железнодорожным транспортом грузов в металлургической промышленности – приказом Минпромнауки России от 25.02.2004 №55. Федеральные органы исполнительной власти во исполнение постановления Правительства РФ №814 утвердили нормы естественной убыли не во всех областях (срок был установлен до 01.01.2003).

Если нормы в установленом порядке не утверждены, следует применять нормы естественной убыли, утвержденные ранее соответствующими федеральными органами исполнительной власти. Это установлено ст. 7 Федерального закона от 06.06.2005 №58-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах». Так, например, до сих пор подлежат применению следующие нормы естественной убыли: *отдельных видов продукции при перевозках речным транспортом* – утв. постановлением Госснаба СССР от 18.05.1976 №51; *отдельных видов продукции производственно-технического назначения при морских перевозках* – утв. постановлением Госснаба СССР от 27.04.1989 №32; *нерудных строительных материалов при хранении и перевозках* – утв. постановлением Госснаба СССР от 15.06.1984 №72; о*тдельных видов продукции производственно-технического назначения при перевозках железнодорожным транспортом* – утв. постановлением Госснаба СССР от 19.10.1989 №64; *строительных материалов при их транспортировании автотранспортом, хранении и реализации* – утв. приказом Минторга СССР от 27.11.1991 №95. Таким образом, сверхнормативные потери, возникшие при хранении материально-производственных запасов, в составе материальных расходов учесть нельзя.

Возникает вопрос: *как следует поступить, если соответствующие нормы естественной убыли не утверждены вообще?*

Порядок учета расходов, если нормы естественной убыли не утверждены

По мнению Минфина России, при отсутствии утвержденных норм естественной убыли учитывать соответствующие расходы при налогообложении прибыли налогоплательщик не вправе. В частности, данную позицию занял Минфин России в письмах от 21.06.2006 № 03-03-04/1/538; 23.05.2014 № 03-03-РЗ/24762.

Аналогичная позиция изложена в письме УФНС России по г. Москве от 30.07.2010 № 16-15/080278@. Вместе с тем следует иметь в виду, что судьи данную позицию не разделяют.

Арбитражная практика исходит из того, что несовершение государственными органами необходимых действий по принятию норм естественной убыли не должно мешать реализации установленных законом прав налогоплательщика, в частности лишать его возможности учесть сумму потерь от недостачи при хранении и транспортировке ТМЦ при налогообложении прибыли. К такому выводу, например, пришел ФАС Западно-Сибирского округа в постановлении от 29.06.2007 №Ф04-9155/2006 (30637-А03-15).

Как следует из материалов дела, основанием для доначисления налога на прибыль послужило неправомерное, по мнению налогового органа, отнесение на материальные расходы стоимости продукции, потерявшей товарный вид ввиду отсутствия установленных норм естественной убыли. Судом установлено, что обществом произведено списание со склада готовой продукции на затраты производства сигарет, потерявших товарные свойства из-за длительного хранения, которые были направлены на сигаретный участок для переработки на бракобойке с последующим использованием в качестве мелочи для производства овальных сигарет.

Арбитражный суд первой и апелляционной инстанций, проанализировав положения п.п. 1, 4, подп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ приказа Минэкономразвития и торговли России от 31.03.2003 № 95 «Об утверждении методических рекомендаций по разработке норм естественной убыли», пришел к обоснованному выводу о правомерном отнесении обществом указанной суммы на материальные расходы и признал необоснованным доначисление налога на прибыль.

Как указал суд, отсутствие норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством Российской Федерации, не может служить основанием для отказа налогоплательщику в праве на включение затрат в материальные расходы в целях налогообложения налогом на прибыль, что согласуется с правовой позицией КС РФ, изложенной в определении от 09.04.2002 № 68-О.

Данное определение КС РФ хотя и принято по конкретному запросу, вместе с тем излагает его правовую позицию относительно пробелов

в законодательстве, сохраняющихся в результате бездействия органов государственной власти в течение длительного времени.

Можно ли применять самостоятельно разработанные нормы естественной убыли в том случае, если такие нормы официально не утверждены?

Данный вопрос является спорным. Приведем пример. Торговая организация реализует цветочную продукцию. Ни в настоящее время, ни ранее нормы естественной убыли в оптовой и розничной торговле по данной продукции не были утверждены.

По мнению Минфина России и ФНС России, применение самостоятельно разработанных норм естественной убыли в целях налогообложения прибыли противоречит постановлению Правительства РФ № 814.

Такая позиция изложена в письмах Минфина России от 23.05.2014 № 03-03-РЗ/24762; 21.06.2006 № 03-03-04/1/538 и в письме УФНС России по г. Москве от 30.07.2010 № 16-15/080278@.

В случае если по каким-либо товарным группам нормы естественной убыли не утверждены в порядке, определенном Правительством РФ, налогоплательщик при исчислении базы по налогу на прибыль организаций не может отнести к материальным расходам потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке данных ТМЦ. В ином случае налогоплательщику придется доказывать свою правоту в судебном порядке.

Нужны ли результаты инвентаризации для того, чтобы списать расходы по недостаче и порче МПЗ при хранении и транспортировке?

В случае если соответствующие потери списаны в пределах нормы, не исключено, что могут возникнуть споры с налоговыми органами по поводу документального оформления операции по выявлению указанных потерь в пределах нормы.

Например, налоговые органы нередко отказывают в принятии для целей налогообложения указанных потерь на основании того, что их списание осуществлялось без проведения обязательной инвентаризации (таким образом, по их мнению, не соблюдены условия отнесения на расходы потерь товаров от порчи (брака) при хранении и транспортировке). Однако есть пример из арбитражной практики, когда судьи в аналогичной ситуации заняли сторону налогоплательщика (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 13.12.2010 № А45-7702/2010).

Суд, признавая позицию ИФНС неправомерной, указал, что факт списания поврежденной продукции подтвержден актами о списании товаров, содержание которых полностью соответствует порядку, действующему на предприятии. Согласно бухгалтерскому законодательству проведение инвентаризации обязательно, в частности, при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества и связано с выявлением виновных лиц.

В рассматриваемом случае Общество, составляя акты о списании товаров, не устанавливало отсутствие либо наличие виновных лиц, а фиксировало только факт потери товаров вследствие их боя, порчи и негодности при их наличии в торговом зале магазина или на складе, а не факт хищения и иные обстоятельства, свидетельствующие о фактическом отсутствии товаров.

Естественная убыль и технологические потери

Кроме потерь в виде естественной убыли существуют также технологические потери, которыми согласно подп. 3 п. 7 ст. 254 НК РФ признаются потери, обусловленные технологическими особенностями производственного цикла и (или) процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья.

Технологические потери наряду с потерями от естественной убыли для целей налогообложения приравниваются к материальным расходам. При этом следует иметь в виду, что указанные потери должны быть отделены от потерь товарно-материальных ценностей, которые организации могут нести при хранении и транспортировке в случае нарушения требований стандартов, технических и технологических условий, правил технической эксплуатации, повреждения тары, несовершенства средств защиты товаров от потерь и состояния применяемого технологического оборудования (такие разъяснения даны в письме Минфина России от 19.04.2005 № 03-03-01-04/1/195).

Расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены

В состав материальных расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, могут быть включены только потери, не превышающие предельной величины, рассчитанной исходя из утвержденных в установленном порядке норм естественной убыли. Сверхнормативные потери, возникшие при хранении материально-производственных запасов, в составе материальных расходов учесть нельзя.

На основании подп. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ к внереализационным расходам приравниваются расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены. Причем в этих случаях факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти.

Таким образом, сверхнормативные потери запасов при их хранении могут быть учтены в целях налогообложения прибыли при наличии до-

кумента, подтверждающего отсутствие виновных лиц (такая позиция изложена в письмах Минфина России от 28.04.2010 №03-03-06/1/300; 04.07.2011 №03-03-06/1/387). Кроме того, в силу общего правила, закрепленного в п. 1 ст. 252 НК РФ, эти расходы должны быть оправданными (экономически обоснованными).

Не являются оправданными потери в виде недостачи материально-производственных запасов, возникшие в результате нарушения технологических условий хранения товара.

В деле, рассмотренном ФАС Восточно-Сибирского округа, выяснилось, что товар хранился в непригодном для этого помещении (постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 08.11.2007 № А19-3185/07-51-Ф02-8271/07). В то же время следует учитывать: если потери связаны с хищением сырья, представленные расходы можно включить в состав внереализационных расходов на основании подп. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ, но только в случае отсутствия виновных лиц и наличия документа, выданного уполномоченным органом власти, подтверждающего данный факт.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07. 1998 №146-ФЗ (действующая ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (действующая ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

3. Федеральный закон от 06.06.2005 №58-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

4. Постановление Правительства РФ от 12.11.2002 №814 «О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке материально-производственных запасов» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

5. Приказ Министерства экономического развития и торговли Российской Федерации от 31.03.2003 №95 «Об утверждении методических рекомендаций по разработке норм естественной убыли» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

6. Письма Минфина России от 23.05.2014 №03-03-РЗ/24762; 04.07.2011 №03-03-06/1/387; 28.04.2010 №03-03-06/1/300; 21.06.2006 №03-03-04/1/538; 19.04.2005 №03-03-01-04/1/195 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

7. Письмо УФНС России по г. Москве от 30.07.2010 №16-15/080278@ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

8. Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 29.062007 №Ф04-9155/2006(30637-А03-15); ФАС Восточно-Сибирского округа от 08.11.2007 №А19-3185/07-51-Ф02-8271/07 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

УДК 657.372.34

Налоговый учет амортизационной премии в отношении имущества, приобретенного за счет бюджетных инвестиций юридическими лицами, не являющимися государственными и муниципальными учреждениями или предприятиями

Тимаков А.В.,
ведущий юрисконсульт, Департамент налоговой безопасности, международного планирования и развития, КСК групп
109004, Москва, Земляной Вал, 68/18, стр. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

Правомерно ли применить амортизационную премию в отношении имущества, приобретенного за счет бюджетных инвестиций, рассмотрено в предлагаемой статье.
Ключевые слова: *бюджетные инвестиции; капитальные вложения; первоначальная стоимость; строительство; амортизация; расходы; прибыль; налог на прибыль.*

UDC 657.372.34

Tax registration bonus depreciation in respect of property acquired at the expense of budget investments by legal entities, not alausi-upon by state and municipal institutions or enterprises

Timakov A.,
Legal Counsel, Department Tax Security, international Planning and Development, KSK group
109004, Moscow, Zemlyanoy Val, 68/18, bldg. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

Is it right to apply bonus depreciation to the property acquired at the expense of budgetary investments, discussed in the present paper.
Key words: *budget investments; capital investments; original cost; construction; depreciation; expenses; profit; income tax.*

Порядок выделения бюджетных инвестиций юридическим лицам, не являющимся государственными и муниципальными учреждениями или предприятиями, установлен ст. 80 Бюджетного кодекса РФ, в которой указано, что предоставление бюджетных инвестиций юридическим лицам влечет возникновение права государственной или муниципальной собственности на эквивалентную часть уставных (складочных) капиталов указанных юридических лиц, которое оформляется участием Российской Федерации в уставных (складочных) капиталах таких юридических лиц.

Бюджетные инвестиции – бюджетные средства, направляемые на создание или увеличение за счет средств бюджета стоимости государственного (муниципального) имущества (ст. 6 БК РФ от 31.07.1998 №145-ФЗ). Оформление доли Российской Федерации, субъекта Российской Федерации, муниципального образования в уставном (складочном) капитале, принадлежащей Российской Федерации, субъекту Российской Федерации, муниципальному образованию, осуществляется в порядке и по ценам, которые определяются в соответствии с законодательством Российской Федерации (п. 1 ст. 80 БК РФ).

Предоставление бюджетных инвестиций должно быть утверждено законом о бюджете субъекта РФ путем включения в закон текстовой статьи с указанием юридического лица, объема и цели выделенных бюджетных ассигнований (п. 2 ст. 80 БК РФ).

Возникновение права собственности субъекта РФ на часть уставного капитала организации – получателя бюджетных инвестиций оформляется договором, заключаемым этой организацией с высшим исполнительным органом государственной власти субъекта РФ (или уполномоченными ими исполнительными органами власти субъекта РФ).

Указанный договор должен быть заключен в течение трех месяцев после дня вступления в силу закона о бюджете субъекта РФ, которым предусмотрено предоставление средств (п. 3 ст. 80 БК РФ).

Амортизируемое имущество, основные средства и амортизационные группы

Учитывая, что бюджетные инвестиции предоставляются юридическим лицам для осуществления вложений в объекты капитального строительства и (или) на приобретение объектов недвижимого имущества, то, по завершении строительства (завершения приобретения), возникает объект амортизируемого имущества.

Амортизируемым признается имущество, находящееся у налогоплательщика на праве собственности, со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 руб, использующееся для извлечения дохода и стоимость которого погашается путем начисления амортизации (п. 1 ст. 256 НК РФ).

Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования, т.е.

периода, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов используется в деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию объекта амортизируемого имущества с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации. Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями изготовителей (п. 6 ст. 258 НК РФ).

Первоначальная стоимость основных средств

Затраты на строительство объекта основных средств в состав расходов организации не включаются и формируют стоимость объекта амортизируемого имущества (п. 5 ст. 270 НК РФ). Первоначальная стоимость строящегося основного средства определяется как сумма расходов на его сооружение и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов (кроме случаев, предусмотренных НК РФ) (абз. 2 п. 1 ст. 257).

Работы по капитальному строительству, в зависимости от способа их производства, выполняются хозяйственным или подрядным способами.

С 01.01.2014 в п. 1 ст. 257 НК РФ внесена поправка, устанавливающая правила определения первоначальной стоимости имущества, созданного с использованием бюджетных средств целевого финансирования.

Первоначальная стоимость имущества, созданного с использованием бюджетных средств целевого финансирования, определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением НДС и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ, уменьшенной на сумму расходов, осуществленных за счет бюджетных средств целевого финансирования.

Сформированная таким образом первоначальная стоимость амортизируется в налоговом учете в общеустановленном порядке.

Учет амортизации и амортизационной премии

В Налоговом кодексе РФ такое понятие, как «амортизационная премия», не содержится и не расшифровывается. В п. 9 ст. 258 НК РФ речь идет о праве налогоплательщика при принятии на учет амортизируемого имущества единовременно включить в расходы текущего отчетного (налогового) периода до 10% расходов на капитальные вложения (амортизационную премию), а в отношении основных средств, относя-

щихся к третьей – седьмой амортизационным группам, – до 30% их первоначальной стоимости.

При использовании организацией права на применение амортизационной премии соответствующие основные средства после их ввода в эксплуатацию включаются в амортизационные группы по первоначальной стоимости за вычетом амортизационной премии, отнесенной в состав косвенных расходов того отчетного (налогового) периода, на который приходится дата начала амортизации. При этом в п. 2 ст. 256 НК РФ перечислены виды амортизируемого имущества, которые не подлежат амортизации, а с 01.01.2014 изменилась формулировка подп. 3 п. 2 ст. 256 НК РФ. Согласно внесенной поправке, к неамортизируемому имуществу относится имущество, *приобретенное (созданное) за счет бюджетных средств целевого финансирования*.

Прежняя редакция относила к неамортизируемому имущество, приобретенное (созданное) *с использованием бюджетных средств* целевого финансирования.

Для целей начисления амортизации первоначальная стоимость таких основных средств уменьшается на сумму расходов, осуществленных за счет бюджетных средств целевого финансирования (п. 1 ст. 257 НК РФ).

Если объект основных средств построен (достроен, дооборудован, реконструирован, модернизирован, технически перевооружен) или приобретен с привлечением бюджетных средств, амортизация начисляется и амортизационная премия может быть применена только к части сформированной первоначальной стоимости за вычетом сумм бюджетных средств?

Разъяснения на этот счет даны в письме Минфина России от 06.10.2014 №03-03-10/49945 (доведено до сведения нижестоящих налоговых органов письмом ФНС России от 05.11.2014 №ГД-4-3/22631@).

Со ссылками на положения БК РФ и НК РФ специалисты Минфина России приходят к выводу: поскольку предоставление бюджетных инвестиций организации влечет возникновение права государственной или муниципальной собственности на эквивалентную часть уставного (складочного) капитала указанной организации, то амортизационную премию по имуществу, приобретенному за счет таких бюджетных инвестиций, организация может учесть в составе расходов для целей налогообложения.

Таким образом, в разъяснениях не делается попытки приравнять бюджетные инвестиции к целевому финансированию из бюджета (с соответствующими последствиями для налогообложения).

Отметим, что для целей бухгалтерского учета порядок отражения поступления бюджетных инвестиций посредством участия в уставных (складочных) капиталах юридических лиц и получение средств целевого финансирования также различны. Следовательно, амортизация и амортизационная премия в отношении имущества, приобретенного за счет бюджетных инвестиций, начисляется в обычном порядке.

Ранее аналогичную точку зрения Минфин России высказал в письме от 11.10.2013 №03-03-06/1/42548.

Вопросы налогообложения

В налоговом учете сумма бюджетных инвестиций, полученных в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером), доходом организации не признается (подп. 3 п. 1 ст. 251, п. 1 ст. 277 НК РФ).

Каких-либо особенностей учета сумм полученных бюджетных инвестиций, а также осуществляемых за счет этих инвестиций расходов гл. 25 НК РФ не устанавливает.

Таким образом, затраты на строительство (приобретение) имущества, осуществляемые с привлечением бюджетных инвестиций, учитываются в общеустановленном гл. 25 НК РФ порядке. В отношении НДС бюджетные инвестиции, полученные организацией в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (в соответствии со ст. 80 БК РФ), не являются бюджетными субсидиями (предоставление которых предусмотрено ст. 78 БК РФ). Запрета на принятие к вычету сумм НДС, уплаченных за счет бюджетных инвестиций, гл. 21 НК РФ не содержит.

Таким образом, при оплате за счет бюджетных инвестиций товаров, работ и услуг, приобретенных в рамках реализации проекта строительства (приобретения) объекта основных средств, суммы НДС, предъявленные поставщиками и подрядчиками, принимаются к вычету в общеустановленном ст. 171, 172 НК РФ порядке, при условии, что объект будет использоваться для осуществления операций, облагаемых НДС (письма Минфина России от 12.01.2012 №03-07-11/05; 31.10.2011 №03-07-11/291). Соответственно, подп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ к полученным бюджетным инвестициям не применяется.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

2. Бюджетный кодекс РФ от 31.07.1998 №145-ФЗ (ред. от 26.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

3. Письма Минфина России от 06.10.2014 №03-03-10/49945 (доведено до сведения нижестоящих налоговых органов письмом ФНС России от 05.11.2014 №ГД-4-3/22631@), от 11.10.2013 №03-03-06/1/42548 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

УДК 336.225.692

Комментарий определения Верховного суда РФ от 26.02.2015 № 309-ЭС14-3167 по делу № А60-11353/2013 «О взыскании судебных расходов»

Баталова Е.А,
юрист ЗАО «МКД»
197022, Санкт-Петербург, Аптекарская наб., д. 20, лит. А
E-mail: batalova@mcd.spb.ru

В комментарии рассматриваются положения определения ВС РФ , в котором сформулирована позиция суда относительно взыскания с оппонента средств, затраченных на оплату услуг своего судебного представителя, которые выплачиваются ему в качестве вознаграждения за положительный итог рассмотрения дела в суде.
Ключевые слова: *гонорар за положительный итог судебного решения; судебный представитель; судебные расходы; выплата.*

UDC 336.225.692

Review the Definition of the Supreme Court of 26.02.2015 №309-ES-3167 case №A60-11353/2013 «To recover court costs»

Batalova E.,
Lawyer, JSC «MCD»
197022, St. Petersburg, Pharmaceutical nab., 20, lit. A
E-mail: batalova@mcd.spb.ru

In comments rassmatrivayutsya the provisions of the definition of the armed forces, which stated the court's position regarding the recovery from your opponent of funds spent for payment for the services of your legal representative, be paid to him as remuneration for a positive outcome in court.
Key words: *the fee for the positive outcome of judicial decisions; judicial representative; court costs; payment.*

Сторона, выигравшая спор в суде, в соответствии с ч. 1 ст. 110 АПК РФ, имеет право взыскать с оппонента средства, затраченные на оплату услуг своего судебного представителя. Стоимость таких

услуг отражается в договоре и подтверждается финансовыми документами. На сегодняшний день, как правило, оплата гонорара судебным представителям состоит из фиксированной ставки вознаграждения и «гонорара успеха», который выплачивается исполнителю как вознаграждение за положительный итог рассмотрения дела в суде.

«Гонорар успеха» и стал камнем преткновения при взыскании судебных расходов.

Судьи, оценивая обоснованность возмещения в составе судебных расходов дополнительной платы за положительный итог рассмотрения дела, руководствуются п. 20 информационного письма Президиума ВАС РФ от 13.08.2004 № 82 «О некоторых вопросах применения Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации», в котором сказано, что при определении разумных пределов расходов на оплату услуг представителя могут приниматься во внимание, в частности: нормы расходов на служебные командировки, установленные правовыми актами; стоимость экономных транспортных услуг; время, которое мог бы затратить на подготовку материалов квалифицированный специалист; сложившаяся в регионе стоимость оплаты услуг адвокатов; имеющиеся сведения статистических органов о ценах на рынке юридических услуг; продолжительность рассмотрения и сложность дела.

Доказательства, подтверждающие разумность расходов на оплату услуг представителя, должна представить сторона, требующая возмещения указанных расходов. Также судьи ссылаются на п. 6 Информационного письма ВАС РФ от 05.12.2007 № 121 «Обзор судебной практики по вопросам, связанным с распределением между сторонами судебных расходов на оплату услуг адвоката и иных лиц, выступающих в качестве представителей в арбитражных судах», в котором указано, что для возмещения судебных расходов стороне, в пользу которой принят судебный акт, значение имеет единственное обстоятельство: понесены ли соответствующие расходы.

Независимо от способа определения размера вознаграждения (почасовая оплата, заранее определенная твердая сумма гонорара, абонентская плата, процент от цены иска) и условий его выплаты (например, только в случае положительного решения в пользу доверителя) суд, взыскивая фактически понесенные судебные расходы, оценивает их разумные пределы.

Учитывая вышеизложенное, судьи в своих решениях указывают, что для возмещения указанной части судебных расходов стороне, в пользу которой принят судебный акт, первостепенное значение имеет факт несения соответствующих расходов, в связи с чем суды приходят к выводу о наличии оснований для полного удовлетворения требований о возмещении в составе судебных расходов дополнительной платы за положительный итог рассмотрения дела.

Однако в определении Верховного суда РФ от 26.02.2015 № 309-ЭС14-3167 по делу № А60-11353/2013 «О взыскании судебных рас-

ходов» содержится иная позиция, которая заключается в следующем: «Проверив материалы дела, обсудив доводы, изложенные в кассационной жалобе заявителя, отзыве комбината, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного суда Российской Федерации считает, что жалоба подлежит частичному удовлетворению.

Как следует из материалов дела, в обоснование требования о возмещении расходов на оплату услуг представителей комбинат представил договор об оказании юридической помощи от 15.04.2013 №21/01/13, заключенный с адвокатами Адвокатского бюро. Согласно пунктам 4.1 и 4.2 договора оплата юридической помощи осуществляется комбинатом исходя из часовых ставок (приложение №1 к договору) и времени, фактически затраченного представителями на выполнение поручения. В случае выезда представителей за пределы города Москвы в связи с оказанием юридической помощи по этому договору оплата производится исходя из ежедневной занятости представителей, составляющей не менее 8 часов, оплачиваемых по часовым ставкам (приложение №1 к договору). Особенности оплаты юридической помощи во время нахождения в пути за пределами Москвы и обратно предусмотрены абзацем вторым пункта 4.2 договора.

Дополнительно к названным условиям пунктом 4.3 договора предусматривается оплата комбинатом вознаграждения адвокатам за положительный итог рассмотрения дела в четырех судебных инстанциях: 1 500 000 руб. – за первую инстанцию и по 750 000 руб. – за апелляционную, кассационную и надзорные инстанции.

Между тем оснований для отнесения к судебным расходам платежей, понесенных комбинатом на основании пункта 4.3 договора, не имеется.

Как следует из условий раздела 4 договора, уплата комбинатом адвокатам 3 000 000 руб. поставлена в зависимость исключительно от положительного итога рассмотрения дела (1 500 000 руб. за первую инстанцию и по 750 000 руб. за апелляционную и кассационную инстанции), не обусловлена оказанием новых услуг помимо тех, которые учтены в п.п. 4.1, 4.2 и 4.5 договора.

Указанные дополнительные суммы по существу являются вознаграждением, уплачиваемым комбинатом юридическому бюро за уже оказанные и оплаченные услуги и только в случае, если они привели к отказу Максимовой М.Н. в удовлетворении иска, то есть признаются своего рода премированием адвокатов. Сумма указанной премии зависит от достигнутого сторонами договора оказания юридических услуг соглашения.

Результат такого соглашения клиента и представителя не может быть взыскан в качестве судебных расходов с процессуального оппонента клиента, который стороной указанного соглашения не является.

С учетом изложенного определение суда первой инстанции и постановления судов апелляционной и кассационной инстанций в части взыскания 3 000 000 руб. в возмещение судебных расходов подлежат отмене. В удовлетворении требования комбината в этой части следует отказать...».

Таким образом, по мнению ВС РФ, в качестве судебных расходов нельзя взыскать премию, которая выплачивается представителю стороны, выигравшей спор, только за положительный итог рассмотрения дела («гонорар успеха»).

Под такой премией в данном случае понимаются отдельные компенсации, выплата которых представителям (адвокатам) поставлена в зависимость исключительно от того, рассмотрено ли дело в пользу клиента (представляемого), и не обусловлена оказанием новых услуг в дополнение к тем, которые учтены в определенных пунктах договора. Указанные дополнительные суммы по существу являются вознаграждением, которое заказчик уплачивает юридическому бюро за услуги, которые уже оказаны и оплаченные.

Данным определением ВС РФ разъяснил, что «гонорар успеха», который по условиям договора должен быть выплачен исполнителю за оказание юридических услуг, не включается в судебные расходы заказчика, так как его размер зависит от соглашения, достигнутого сторонами договора оказания юридических услуг, и не может быть взыскан в качестве судебных расходов с процессуального оппонента, который стороной указанного соглашения не является.

Библиографический список

1. Определение Верховного Суда РФ от 26.02.2015 №309-ЭС14-3167 по делу №А60-11353/2013 «О взыскании судебных расходов» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

2. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 №95-ФЗ (ред. от 06.04.2015) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

3. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 13.08.2004 №82 «О некоторых вопросах применения Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

4. Информационное письмо ВАС РФ от 05.12.2007 №121 «Обзор судебной практики по вопросам, связанным с распределением между сторонами судебных расходов на оплату услуг адвоката и иных лиц, выступающих в качестве представителей в арбитражных судах» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

УДК 336.2

Письмо Минфина России от 06.03.2015 № 03-07-11/12142

Давидовская И.Л.,
заместитель директора Палаты налоговых консультантов
Анищенко А.В.,
эксперт Аналитического департамента Палаты налоговых консультантов
129164, Москва, ул. Ярославская, д. 8, корп. 4, эт. 5
E-mail: davidovskaya@palata-nk.ru

Комментируется письмо Минфина России от 06.03.2015 № 03-07-11/12142, в котором рассмотрен вопрос признания расходов на питание работников по системе «шведский стол» в целях налогообложения прибыли и возникающих налоговых последствий в части НДС.
Ключевые слова: *налог на прибыль организаций; НДС; расходы на оплату труда.*

UDC 336.2

Letter of the Ministry of Finance of Russia from 06.03.2015 №03-07-11/12142

Davidovsky I.,
Deputy Director of the Chamber of Tax Consultants
Anishchenko V.,
expert of the Analytical Department of the Chamber of Tax Consultants
129164, Moscow, Yaroslavl str., 8, build. 4, floor 5
E-mail: davidovskaya@palata-nk.ru

Commentary on the letter of the Ministry of Finance of Russia from 06.03.2015 № 03-07-11/12142. in which considered the issue of recognition of expenses for meals for employees on the system «buffet» for tax purposes, profits and the resulting tax consequences in respect of VAT.
Key words: *tax on profit of organizations; VAT; the cost of labor .*

В письме Минфина России от 06.03.2015 № 03-07-11/12142 снова рассматривается вопрос «шведского стола» для работников и возникающих налоговых последствий в части НДС и налога на прибыль. С налогом на прибыль все ясно – ничего нового.

Согласно ст. 255 НК РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной или натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников и

предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми или коллективными договорами.

В силу п. 4 ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда относятся стоимость бесплатно предоставляемых в соответствии с законодательством РФ питания и продуктов, а также иные расходы, предусмотренные трудовым или коллективным договором. Но при этом в п. 25 ст. 270 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде компенсаций удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях, или предоставления его по льготным ценам или бесплатно, за исключением случаев, когда бесплатное или льготное питание предусмотрено трудовыми или коллективными договорами.

Таким образом, если «шведский стол» предусмотрен в коллективном или трудовом договоре с работниками, то организация имеет право учесть затраты на него в налоговых расходах.

Согласно подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом обложения НДС признаются операции по реализации товаров, работ, услуг, а также передача имущественных прав. В соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ реализацией товаров, работ, услуг признается соответственно передача на возмездной основе права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу – на безвозмездной основе.

В связи с этим при предоставлении сотрудникам организации, персонификация которых не производится, указанных продуктов питания объекта обложения НДС и права на вычет налога, предъявленного по данным товарам, не возникает. Напомним, что в письме Минфина России от 05.07.2007 № 03-07-11/212 было отмечено, что «шведский стол» облагается НДС.

Особо отметим, что в определении ВАС РФ от 15.12.2011 № ВАС-14312/1 судьи также посчитали незаконным начисление НДС при организации питания по принципу «шведского стола». Однако обоснование этому они дали совсем другое. Объекта обложения НДС не возникает, так как налогоплательщик документально подтвердил и обосновал затраты на приобретение продуктов питания, а также подтвердил факт использования продуктов питания в производственной деятельности.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

2. Письмо Минфина России от 06.03.2015 №03-07-11/12142 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

3. Письмо Минфина России от 05.07.2007 №03-07-11/212 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

УДК 336.226

Налог на прибыль: экономический, бухгалтерский и налоговый подход

Шиханова Р.М.,
директор по аудиту ООО «Аудиторская фирма «Байкалэксперт»
670000, Улан-Удэ, ул. Советская, 28
E-mail:rajasch@yandex.ru

Автор осуществил системный анализ содержания категории «налог на прибыль» исходя из экономического, бухгалтерского и налогового подходов, рассмотрев варианты расчета данного показателя исходя из действующего налогового и бухгалтерского законодательства.
Ключевые слова: *налог на прибыль; текущий налог на прибыль; отложенный налоговый актив; отложенные налоговые обязательства; авансовый платеж.*

UDC 336.226

Income tax: economic, accounting and tax approach

Shikhanova R.,
Director of Audit LLC «Audit Firm «Baykalexpert»
670010, Ulan-Ude, st. Dobrolyubova 37A-17
E-mail: rajasch@yandex.ru

The author carried out a systematic analysis of the content of the category «income tax» on the basis of economic, accounting and tax approaches, consider the calculation of this index on the basis of the current tax and accounting legislation.
Key words: *income tax; current income tax; deferred tax asset; deferred tax liabilities; down payment.*

В системе государственных финансов значение налога на прибыль огромно. На сегодняшний день это один из самых существенных источников формирования доходной части бюджета Российской Федерации (табл. 1).

Таблица 1

Налог на прибыль в структуре доходов консолидированного бюджета РФ[1]

Показатель/ годы	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Доходы консолидированного бюджета РФ, млрд руб.	3519	4139	5430	8580	10 626	13 368	16 169	13 600	16 032	20 855	23 435	24 443
Налог на прибыль, млрд руб.	463	527	868	1333	1671	2172	2513	1265	1775	2271	2356	2072
Удельный вес налога на прибыль в общей сумме доходов,%	13,2	12,7	16,0	15,5	15,7	16,2	15,5	9,3	11,1	10,9	10,1	8,5

[1] Таблица составлена по данным отчетов об исполнении бюджета, представленным на сайте Федерального казначейства [22].

Представленные данные свидетельствуют о неоспоримой роли налога на прибыль в формировании бюджета Российской Федерации. В период с 2002 по 2008 гг. объем поступлений налога на прибыль возрастал. В 2004 г. резкое увеличение удельного веса налога на прибыль, по всей вероятности, связано со снижением ставки НДС с 20 до 18% [2]. В кризисный 2009 г. поступление налога на прибыль сократилось почти вдвое. На это также оказало влияние снижение налоговой ставки с 24 до 20% [1]. Однако уже с 2010 г. объем поступлений в абсолютном выражении практически достиг уровня 2008 г., хотя удельный вес сократился и составил 11,1%.

В современных исследованиях по налогам [5, с. 191–240; 7, с. 116–125; 8, с. 173–181; 9, с. 183–185; 12, с. 257–311; 13, с. 346–437; 22, с. 183–191], а также в нормативных документах, определению налога на прибыль уделяется недостаточное внимание.

С точки зрения экономической теории налог рассматривается обобщенно, в частности, как экономические отношения между государством и налогоплательщиком по поводу отчуждения части полученного налогоплательщиком дохода в пользу государства.

Если при общеэкономическом подходе возникает вопрос: «Что есть налог?», то при бухгалтерском подходе зачастую решающее значение имеет вопрос: «Как считается налог?»

Анализ бухгалтерского законодательства показывает, что в нем также отсутствует определение налога на прибыль. Однако ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» содержит определение таких понятий, как текущий налог на прибыль и отложенный налог на прибыль. По времени признания налог на прибыль – неоднородная величина и может быть как текущим, так и отложенным.

Понятие текущего налога на прибыль является ключевым в ПБУ 18/02, в п. 21 данного стандарта представлена следующая классическая формула его расчета (рис. 1):

+(–)	Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль	+ –	Постоянное налоговое обязательство (актив) [(+) обязательство (–) актив]	+ –	Изменение отложенного налогового актива [+) увеличение (–) уменьшение]	– +	Изменение отложенного налогового обязательства [(–) увеличение (+) уменьшение]	=	Текущий налог на прибыль

Рис. 1. Формула расчета налога на прибыль согласно действующей редакции ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»

Анализ положений ПБУ 18/02 показывает, что в соответствии с выбранной учетной политикой налог на прибыль можно определять по одному из трех вариантов.

Первый вариант. *В соответствии с вышеуказанной классической формулой. Отложенные налоговые активы (далее – ОНА) и отложенные налоговые обязательства (далее – ОНО) являются лишь составной частью текущего налога на прибыль.*

Второй вариант. *Изменения, вступившие в силу начиная с бухгалтерской отчетности за 2008 г. [3], позволили организациям применять так называемый альтернативный вариант расчета текущего налога на прибыль – на основе налоговой декларации (рис. 2).*

Текущий налог на прибыль	=	Налогооблагаемая прибыль	×	Ставка налога

Рис. 2. Формула расчета налога на прибыль согласно НК РФ

Существует мнение [4, с. 48–53], что «право на такую учетную политику имеют лишь субъекты малого предпринимательства и некоммерческие организации», так как только они могут не применять ПБУ 18/02.

С таким подходом нельзя согласиться. Да, такие организации имеют право не применять ПБУ 18/02, в таком случае они действительно будут рассчитывать налог на прибыль на основе налоговой декларации. Но это не значит, что альтернативный вариант может использовать только эта группа организаций. Если предприятие применяет ПБУ 18/02, то на него распространяются все его положения, в том числе и касающиеся права выбора альтернативного варианта расчета текущего налога на прибыль. Кроме того, некоторые специалисты ошибочно считают, что, используя альтернативный вариант начисления текущего налога на прибыль, отложенные налоговые активы и обязательства начислять не следует [14, с. 44–45].

По мнению автора, начисление ОНА и ОНО при альтернативном варианте должно производиться, но не со счетом расчетов по налогам и сборам, а с использованием счета прибылей и убытков.

Принципиальным отличием МСФО 12 от ПБУ 18/02 является то, что понятия условного расхода (дохода), постоянного налогового обязательства (актива) в международном стандарте отсутствуют. При альтернативном варианте, также как в МСФО 12, данные показатели не начисляются, а ОНО и ОНА являются автономными от текущего налога на прибыль величинами. Таким образом, расход по налогу на прибыль можно представить в виде следующей формулы, которая, по мнению автора, более ясна и прозрачна по сравнению с классическим вариантом расчета текущего налога на прибыль (рис. 3):

Текущий налог на прибыль	+	Отложенный налог на прибыль	=	Расход (доход) по налогу на прибыль

Рис. 3. Расчет расхода по налогу на прибыль согласно МСФО 12 «Налог на прибыль» и альтернативному варианту расчета налога на прибыль согласно ПБУ 18/02

Сравнивая общеэкономический и бухгалтерский подход с категорией «налог на прибыль», следует отметить, что наиболее близким к первому подходу является понятие текущего налога на прибыль. Но в отличие от общеэкономического, бухгалтерский подход оперирует не

только текущими платежами по налогу, но и отложенными, то есть рассматривает этот налог касательно данного аспекта более широко.

Рассмотрим налоговый подход к категории «налог на прибыль».

Необходимо отметить, что НК РФ не даны определения конкретных видов налогов, в том числе налога на прибыль. Что касается терминологии, то в данном нормативном документе, термины «текущий налог на прибыль» и «отложенный налог на прибыль» не используются вообще.

Но между неиспользованием того и другого термина есть принципиальная разница. Если налоговое законодательство вообще не рассматривает отложенные налоги, то понятие «текущий налог на прибыль» является центральным, однако терминология используется другая. Проанализировав положения гл. 25 НК РФ, можно сделать следующие выводы относительно применяемого понятийного аппарата. Закономерно, что основной термин, который содержит налоговое законодательство, это «налог на прибыль организаций». Согласно п. 1 ст. 286 НК РФ он исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, которая определяется в соответствии со ст. 274 НК РФ.

В налоговом законодательстве дополнительно к термину «налог на прибыль организаций» используется следующий понятийный аппарат:

— квартальный авансовый платеж;

— ежемесячный авансовый платеж;

— ежемесячный авансовый платеж, исходя из фактической прибыли.

Термин «квартальный авансовый платеж» применяется налогоплательщиками, применяющими систему уплаты квартальных авансовых платежей. По сути, данный платеж представляет собой величину текущего налога на прибыль.

Только в налоговой отчетности эти авансовые платежи отражаются раз в квартал нарастающим итогом, а в синтетическом учете, как правило, текущий налог на прибыль начисляется ежемесячно и не нарастающим итогом. В целом между этими понятиями можно поставить знак тождества.

Термин «ежемесячный авансовый платеж» применятся организациями, использующими систему квартальных авансовых платежей с уплатой в течение квартала ежемесячных авансовых платежей.

Особенностью последних является то, что согласно п. 2 ст. 286 НК РФ рассчитываются они не из фактической, а из предполагаемой прибыли. То есть этот показатель является специфической категорией налогового учета, в бухгалтерском учете его начисление не производится.

Термин «ежемесячный авансовый платеж, исходя из фактической прибыли», применяют организации, которые в заявительном порядке перешли на данную систему уплаты. Их исчисление производится исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца. То есть, по сути, данный платеж представляет собой текущий налог на прибыль. Следовательно, и здесь между этими понятиями можно поставить знак тождества. В табл. 2 автором обобщено соотношение терминов бухгалтерского и налогового законодательства в отношении налога на прибыль.

Таблица 2

Соотношение терминологии касательно налога на прибыль при бухгалтерском и налоговом подходе

Бухгалтерская терминология	Налоговая терминология		
	Система исчисления квартальных авансовых платежей с *уплатой* в течение квартала ежемесячных платежей	**Система исчисления квартальных авансовых платежей *без уплаты* в течение квартала ежемесячных платежей**	**Система исчисления ежемесячных авансовых платежей, исходя из фактической прибыли**
Текущий налог на прибыль	Налог на прибыль организаций		
Текущий налог на прибыль	Квартальные авансовые платежи	Квартальные авансовые платежи	Ежемесячные авансовые платежи
Нет аналога	Ежемесячные авансовые платежи	–	–
Условный расход (доход)	Нет аналога	Нет аналога	Нет аналога
Отложенный налог на прибыль	Нет аналога	Нет аналога	Нет аналога
Постоянное налоговое обязательство (актив)	Нет аналога	Нет аналога	Нет аналога

Из табл. 2 следует, что термину «текущий налог на прибыль» соответствует не только понятие «налог на прибыль организаций», но и понятия «квартальные авансовые платежи» и «ежемесячные авансовые платежи». Причем последний термин тождественен только при системе уплаты ежемесячных авансовых платежей, исходя из фактической прибыли. Тот же самый термин при системе исчисления квартальных авансовых платежей с уплатой в течение квартала ежемесячных платежей означает уже совершенно другой показатель.

Учитывая изложенное, имеет место быть практически полное несовпадение терминологии относительно налога на прибыль в бухгалтерском и налоговом законодательстве. Подводя итог, следует отметить, что общеэкономический, бухгалтерский и налоговый подходы тесно взаимосвязаны, но у каждого из них есть свои особенности.

На рис. 4 схематично представлены сходства и различия в рассматриваемых подходах. С точки зрения общеэкономического подхода налог на прибыль может быть рассмотрен не только как налог, уплачиваемый юридическими лицами в форме изъятия части налогооблагаемой прибыли, но и как экономические отношения между государством и юридическим лицом.

Бухгалтерский подход, не рассматривая данный налог на уровне данных отношений, предусматривает учет не только текущих платежей, но и отложенных, что принципиально важно для достоверного формирования бухгалтерской финансовой отчетности с учетом принципа осмотрительности. Налоговый подход при системе исчисления квартальных авансовых платежей с уплатой в течение квартала ежемесячных платежей вводит в оборот такое понятие, как «ежемесячные авансовые платежи», которые исчисляются не от фактической прибыли, а от предполагаемой. Кроме того, в трех рассматриваемых подходах применяется различная терминология. Связующим звеном в рассматриваемых подходах, является текущий налог на прибыль, понятие которого зафиксировано в бухгалтерском законодательстве. Несмотря на то что этот термин не используется ни при общеэкономическом, ни при налоговом подходе, сам показатель, по сути, является центральным.

Рис. 4. Взаимосвязь налогового, бухгалтерского и общеэкономического подходов к налогу на прибыль

Библиографический список

1. О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации: Федеральный закон от 26.11.2008 №224-ФЗ // Консультант Плюс. Законодательство.

2. О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации: Федеральный закон от 07.07.2003 №117-ФЗ // Консультант Плюс. Законодательство.

3. О внесении изменений в Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 19 ноября 2002 г. №114н; Приказ Минфина РФ от 11.02.2008 №23н (Зарегистрировано в Минюсте РФ 03.03.2008 №11274) // Консультант Плюс. Законодательство.

4. *Диркова Е.Ю.* Расчеты по налогам в бухгалтерском учете и отчетности // Налоговая политика и практика. – 2010. – №12. – С. 48–53.

5. *Качур О.В.* Налоги и налогообложение: учебное пособие / О.В. Качур. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2009. – 360 с.

6. Налоги и налогообложение. 5-е изд. / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. – СПб.: Питер, 2006. – 496 с.

7. Налоги и налогообложение: учебник для бакалавров / Под ред. Г.Б. Поляка. – М.: Издательство «Юрайт», 2012. – 463 с.

8. Налоги и налогообложение: учеб. пособие / Под ред. Б.Х. Алиева. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 416 с.

9. *Пансков В.Г.* Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учебник для вузов. – 7-е изд., доп. и перераб. – М.: МЦФЭР, 2006. – 592 с.

10. *Перов А.В., Толкушкин А.В.* Налоги и налогообложение: учебное пособие. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2005. – 720 с.

11. *Пименова Ю.* Налог на прибыль в бухгалтерской отчетности // Практическая бухгалтерия. – 2010. – №3. – С. 44–45.

12. Финансы: учеб. пособие / Под ред. проф. А.М. Ковалевой. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 384 с.

13. Федеральное казначейство: [сайт]. URL: http://www.roskazna.ru/konsolidirovannogo-byudzheta-rf/.

УДК336.226

Признание долгов юридического лица, фактически прекратившего свою деятельность, безнадежными в целях налога на прибыль

Андрейкин П. А.,
ведущий юрисконсульт, Департамент налоговой безопасности, международного планирования и развития, КСК групп
109004, Москва, Земляной Вал, 68/18, стр. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

На практике организации нередко сталкиваются с ситуацией, когда компании-должники, продолжая существовать на бумаге, по факту просто исчезают: выйти на связь с ними невозможно, никакой деятельности они не осуществляют, и найти их не могут даже контролирующие органы. Что в такой ситуации делать налогоплательщику? Как оценивают подобные «исчезновения» контролирующие органы и к каким последствиям это может привести? Ответы на данные вопросы рассмотрены в предлагаемой статье.
Ключевые слова: *налог на прибыль; кредиторская задолженность; исковая давность; ЕГРЮЛ; исключение; фактическое прекращение деятельности; инвентаризация; списание; внереализационный доход.*

UDK.226

Recognition of the debts of the legal person, in fact, ceased its activities, hopeless for the purposes of income tax

Andreikin P.,
Legal Counsel, Department of Tax Security, international Planning and Development, KSK group
109004, Moscow, Zemlyanoy Val, 68/18, bldg. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

In practice, organizations often face a situation when the debtor companies, continuing to exist on paper, in fact just disappear: to get in touch with them is impossible, any activities they carry out, and can't find them even regulators. In such a situation the taxpayer to do? How do you evaluate such «disappearances» controlling bodies, and what consequences it may lead? The responses to the questions discussed in the present paper.
Key words: *income tax; accounts payable; Statute of limitations; the register; exception; actual termination of activity; inventory; write-off; non-operating income.*

В налоговом законодательстве достаточно подробно и четко изложен порядок признания дебиторской задолженности (то есть задолженности перед организацией за поставленные товары, работы, услуги, возникшей у контрагента на основании заключенных договоров): по общему правилу, дебиторская задолженность подлежит списанию после истечения законодательно установленного срока исковой давности, т.е. срока, по истечении которого сторона по договору утрачивает право на обращение в суд с заявлением о взыскании задолженности.

Общий срок исковой давности, установленный ст. 196 ГК РФ, составляет три года, и даже в случае наличия оснований для его восстановления (например, в случаях когда организация по независящим от нее обстоятельствам пропустила срок на подачу заявления в суд) не может превышать десять лет со дня нарушения права, для защиты которого этот срок установлен.

Течение указанного срока начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права и о том, кто является надлежащим ответчиком по иску о защите этого права (ст. 200 АПК РФ).

Под такой датой на практике может подразумеваться дата наступления обязанности по оплате согласно заключенному договору, дата предъявления кредитором требования об исполнении обязательства, а если должнику предоставляется срок для исполнения такого требования, исчисление срока исковой давности начинается по окончании срока, предоставляемого для исполнения такого требования. При этом достаточно спорным остается вопрос о необходимости соблюдения указанных случаев в ситуации, когда должник фактически не осуществляет деятельности.

Порядок признания юридических лиц таковыми определен Федеральным законом от 08.08.2001 №129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

В соответствии со ст. 21.1 данного закона юридическое лицо, которое в течение последних двенадцати месяцев, предшествующих моменту принятия регистрирующим органом соответствующего решения, не представляло документы отчетности, предусмотренные законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, и не осуществляло операций хотя бы по одному банковскому счету, признается фактически прекратившим свою деятельность. Такое юридическое лицо может быть исключено из Единого государственного реестра юридических лиц в порядке, предусмотренном настоящим Федеральным законом.

Комментируя данное положение Федерального закона, в информационном письме Президиума ВАС РФ от 17.01.2006 №100 суд указал: по смыслу указанной нормы для целей определения признаков юридического лица в качестве недействующего следует исходить из того, что в случае наличия у юридического лица нескольких банковских счетов операции не должны производиться ни по одному из них.

При наличии одновременно всех указанных в п. 1 ст. 21 признаков недействующего юридического лица регистрирующий орган принимает решение о предстоящем исключении юридического лица из Единого государственного реестра юридических лиц, публикуемое в обязатель-

ном порядке в органах печати, в которых содержатся данные о государственной регистрации юридического лица, в течение трех дней с момента принятия такого решения.

Одновременно с решением о предстоящем исключении должны быть опубликованы сведения о порядке и сроках направления заявлений недействующим юридическим лицом, кредиторами или иными лицами, чьи права и законные интересы затрагиваются в связи с исключением недействующего юридического лица из Единого государственного реестра юридических лиц, с указанием адреса, по которому могут быть направлены заявления.

Такие заявления могут быть направлены в срок не позднее чем три месяца со дня опубликования решения о предстоящем исключении.

В случае направления заявлений решение об исключении недействующего юридического лица из Единого государственного реестра юридических лиц не принимается и такое юридическое лицо может быть ликвидировано в установленном гражданским законодательством порядке.

Следует отметить, что из приведенных разъяснений следует: юридические лица, имеющие признаки, предусмотренные ст. 21.1 Закона, могут быть исключены из ЕГРЮЛ вне зависимости от того, имеется ли решение собственника о ликвидации такого юридического лица (такой вывод, в частности, содержится в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 16.09.2014 по делу №А56-65799/2013).

Пленум ВАС РФ в постановлении от 20.12.2006 №67 «О некоторых вопросах практики применения положений законодательства о банкротстве отсутствующих должников и прекращении недействующих юридических лиц» дополнил правовую позицию арбитражных судов по данному вопросу, при этом указав, что процедура исключения недействующего юридического лица из Единого государственного реестра юридических лиц является специальным основанием прекращения юридического лица, не связанным с его ликвидацией, а, следовательно, п. 4 ст. 61 ГК РФ, согласно которому в случае недостаточности имущества юридического лица для удовлетворения требований кредиторов необходимо производство по делу о банкротстве, в данном случае применению не подлежит.

В этой связи исключение недействующего юридического лица из Единого государственного реестра юридических лиц по решению регистрирующего органа допускается и в тех случаях, когда указанное лицо имеет задолженность по налогам, сборам, пеням и санкциям перед бюджетами разных уровней.

Решение вопроса о целесообразности обращения в арбитражный суд с заявлением о признании должника банкротом при условии наличия достаточной вероятности погашения в деле о банкротстве задолженности по обязательным платежам относится к компетенции уполномоченных органов в делах о банкротстве.

Под прекращением юридического лица в данном случае подразумевается прекращение его правоспособности, под которой с точки зрения гражданского законодательства понимается способность юридического лица иметь гражданские права, соответствующие целям деятельности, предусмотренным в его учредительных документах, и нести связанные с этой деятельностью обязанности.

Правоспособность юридического лица возникает в момент его создания и прекращается в момент внесения записи о его исключении из ЕГРЮЛ. Таким образом, с учетом вышеизложенного, запись об исклю-

чении юридического лица из ЕГРЮЛ может быть внесена при реорганизации юридического лица, при ликвидации юридического лица и при исключении недействующего юридического лица.

Законодательная трактовка понятия «фактически прекратившая деятельность организация» Федеральным законом от 05.05.2014 №99-ФЗ «О внесении изменений в главу 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» была закреплена и в ГК РФ: п. 2 ст. 64.2 предусматривает, что юридическое лицо считается фактически прекратившим свою деятельность (недействующим) в случае непредставления в течение 12 месяцев налоговой отчетности.

При этом гражданским законодательством предусмотрены и правовые последствия такого признания: так, исключение недействующего юридического лица из Единого государственного реестра юридических лиц влечет правовые последствия, предусмотренные ГК РФ и другими законами применительно к ликвидированным юридическим лицам, но не препятствует привлечению к ответственности лиц, указанных в ст. 53.1 ГК РФ.

Напомним, что в соответствии с положениями указанной статьи лицо, которое в силу закона, иного правового акта или учредительного документа юридического лица уполномочено выступать от его имени, обязано возместить по требованию юридического лица, его учредителей (участников), выступающих в интересах юридического лица, убытки, причиненные по его вине юридическому лицу.

Ответственность наступает в случае, если будет доказано, что при осуществлении своих прав и исполнении своих обязанностей такое лицо действовало недобросовестно или неразумно, в том числе, если его действия (бездействие) не соответствовали обычным условиям гражданского оборота или обычному предпринимательскому риску.

Указанную ответственность несут также члены коллегиальных органов юридического лица, за исключением тех из них, кто голосовал против решения, которое повлекло причинение юридическому лицу убытков, или, действуя добросовестно, не принимал участия в голосовании, а также лица, имеющие фактическую возможность определять действия юридического лица, в том числе возможность давать указания вышеуказанным лицам. Кроме того, в соответствии с абз. 2 п. 3 ст. 56 ГК РФ, в случаях, если несостоятельность (банкротство) юридического лица вызвана учредителями (участниками), собственником имущества юридического лица или другими лицами, которые имеют право давать обязательные для этого юридического лица указания или иным образом имеют возможность определять его действия, на таких лиц в случае недостаточности имущества юридического лица может быть возложена субсидиарная ответственность по его обязательствам.

Нормами Федерального закона от 26.10.2002 №127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» дополнительно разъясняется, что основанием для привлечения контролирующих должника лиц является причинение вреда имущественным правам кредиторов в результате совершения контролирующим лицом или в пользу этого лица либо одобрения этим лицом одной или нескольких сделок должника.

Необходимым условием привлечения контролирующего лица к субсидиарной ответственности является его вина.

Вина контролирующего лица отсутствует, если оно докажет, что действовало добросовестно и разумно в интересах должника. При привлечении к ответственности нескольких контролирующих лиц они отвечают солидарно.

Порядок признания долгов безнадежными и их отражение в учете

В соответствии с п. 2 ст. 266 НК РФ безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации. Согласно подп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ во внереализационных расходах учитываются суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва.

Статьей 63 ГК РФ установлен порядок ликвидации юридического лица. Так, на основании п. 8 ст. 63 ГК РФ ликвидация юридического лица считается завершенной, а юридическое лицо – прекратившим существование после внесения об этом записи в Единый государственный реестр юридических лиц.

Учитывая вышеизложенное, после внесения в ЕГРЮЛ записи об исключении из реестра юридического лица кредитор вправе признать задолженность безнадежной и включить эту сумму в состав расходов при расчете налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

В соответствии со ст. 252 НК РФ расходы, учитываемые для целей налогообложения прибыли организаций, должны быть документально подтверждены. Документальным подтверждением ликвидации организации-должника может служить выписка из ЕГРЮЛ, порядок получения которой установлен ст. 6 Федерального закона от 08.08.2000 №129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (данная позиция изложена в письме Минфина России от 14.03.2014 №03-03-06/1/11063).

Порядок получения указанной информации утвержден приказом Минфина России от 23.11.2011 №158н «Об утверждении Порядка ведения Единого государственного реестра юридических лиц и предоставления содержащихся в нем сведений и документов».

В соответствии с указанным порядком запрос о предоставлении содержащихся в ЕГРЮЛ сведений и (или) документов о конкретном юридическом лице представляется в виде бумажного документа путем его направления по почте либо представления непосредственно в налоговый орган заявителем или его представителем или в электронной форме с использованием веб-сервисов.

Указанный запрос о предоставлении сведений из ЕГРЮЛ представляется (направляется) в любой территориальный орган Федеральной налоговой службы, уполномоченный на предоставление сведений из ЕГРЮЛ, независимо от адреса (места нахождения) юридического лица, о котором запрашиваются сведения. Срок предоставления содержа-

щихся в ЕГРЮЛ сведений и документов о конкретном юридическом лице не может составлять более чем пять дней со дня получения соответствующего запроса налоговым органом

Комментируя порядок учета задолженности, возникшей у организации, фактически прекратившей свою деятельность, Минфин России в письме от 23.01.2015 №03-01-10/1982 отметил: с учетом положений п. 2 ст. 266 НК РФ, а также ст. 64.2 ГК РФ, вступившей в силу с 01.09.2014, считается фактически прекратившим свою деятельность и подлежит исключению из Единого государственного реестра юридических лиц в порядке, установленном законом о государственной регистрации юридических лиц, юридическое лицо, которое в течение двенадцати месяцев, предшествующих его исключению из указанного реестра, не представляло документы отчетности, предусмотренные законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, и не осуществляло операций хотя бы по одному банковскому счету (недействующее юридическое лицо).

При этом исключение недействующего юридического лица из ЕГРЮЛ влечет правовые последствия, предусмотренные ГК РФ и другими законами применительно к ликвидированным юридическим лицам (п. 2 ст. 64.2 ГК РФ).

Таким образом, долги юридического лица, фактически прекратившего свою деятельность, перед налогоплательщиком могут быть признаны безнадежными в порядке, установленном ст. 266 НК РФ, с даты исключения такого юридического лица из ЕГРЮЛ и включены в состав внереализационных расходов при наличии подтверждающих документов.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (действующая ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

2. Гражданский кодекс РФ (часть первая) от 30.11.1994 №51-ФЗ (действующая ред. от 22.10.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

3. Федеральный закон от 08.08.2001 №129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

4. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.01.2006 №100 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

5. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 16.09.2014 по делу №А56-65799/2013 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

6. Постановление Пленума ВАС РФ от 20.12.2006 №67 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

7. Федеральный закон от 05.05.2014 №99-ФЗ«О внесении изменений в главу 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

8. Федеральный закон от 26.10.2002 №127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

9. Письмо Минфина России от 14.03.2014 №03-03-06/1/11063 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

10. Приказ Минфина России от 23.11.2011 №158н [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

11. Письмо Минфина России от 23.01.2015 №03-01-10/1982 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

УДК 336. 225 673

Порядок признания в налоговых целях процентов по долговым обязательствам после 2014 г.

Платонов И.Э.,
юрист аудиторской компании ЗАО «МКД»,
197022, Санкт-Петербург, Аптекарская наб., д. 20, лит. А
E-mail: platonov@mcd.spb.ru

В статье проанализированы основные правила учета процентных расходов по долговым обязательствам в налоговом учете, действовавшие до 31 декабря 2014 г., а также изменения, которые произошли с 01.01.2015.

Ключевые слова: *процентные расходы; долговые обязательства; нормирование процентов.*

UDC 336.225.673

The recognition for tax purposes of interest on debt obligations after 2014

Platonov I.,
Lawyer of the auditing company CJSC «MCD»,
197022, St. Petersburg, Aptekarskaya emb., 20, lit. A

In this article analysed main rules for accounting interest expenses debt obligations in tax register, which function to 31 December 2014, and changes happened with 01.01.2015.

Key words: *interest expenses; debt obligations; rationing percent.*

С 01.01.2015 изменился порядок нормирования процентов в целях налогового учета. Федеральный закон от 28.12.2013 № 420-ФЗ «О внесении изменений в статью 27.5-3 Федерального закона «О рынке ценных бумаг» и части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Закон № 420-ФЗ) внес существенные изменения в комментируемую ст. 269 НК РФ[1]. В связи с этим автором представлен анализ основных правил учета процентов по долговым обязательствам в рамках ст. 269 НК РФ «Особенности учета процентов по долговым обязательствам в целях налогообложения», а также других налоговых правил, которые имеют отношение к ст. 269 НК РФ, а также прокомментированы принципиальные различия, которые произошли в части определения размера процентов по долговым обязательствам, принимаемых в целях исчисления налога на прибыль организаций до и после 01.01.2015.

[1] Пункт 17 ст. 3 Закона № 420-ФЗ. Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru, 21.03.2015.

Сокращения, которые использованы в статье: ДО – долговые обязательства; ПРПР – предельный размер процентных расходов (лимит, установленный законом); КЗ – контролируемая задолженность; СК – собственный капитал; КК – коэффициент капитализации; ФНП – фактически начисленные проценты.

Основные понятия, применяемые налоговым законодательством России в ст. 269 НК РФ до и после 01.01.2015

В целях лаконичности изложения материала статьи ниже представлены основные понятия, которые используются налоговым законодательством и в особенности в ст. 269 НК РФ, и которые даны, в большей части, в авторской редакции.

ДО – кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета, иные заимствования независимо от способа их оформления.

Проценты по ДО – проценты, признаваемые **расходом**[2], которые начислены по ДО любого вида при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по ДО процентов существенно не отклоняется от **среднего уровня** процентов, взимаемых по ДО, выданным в том же квартале (месяце – для налогоплательщиков, перешедших на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли) на **сопоставимых условиях**.

Сопоставимые условия для ДО – ДО, обладающие следующими **совокупными** критериями: выданы в одной и той же валюте на те же сроки в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспечения. Отсутствие любого из четырех критериев дает основание утверждать, что отсутствуют сопоставимые условия[3].

Выбор одного из двух способов расчета предельных процентов: возможность, предоставленная законом налогоплательщику налога на прибыль, выбрать один из двух способов расчета **ПРПР**. При этом выбор зависит от наличия или отсутствия сопостовимых **долговых обязательств**.

При наличии сопоставимых **долговых обязательств** налогоплательщик имеет право выбрать **один из двух методов** расчета предельных процентов исходя из:

— *среднего уровня процентов* (**1-й метод**);

— *ставки рефинансирования Банка России, увеличенной в 1,8 раза для рублевых ДО или 15% для валютных ДО* (**2-й метод**).

Для валютных ДО в интервале дат между 01.01.2011 и 31.12.2014 необходимо применить ставку Банка России, увеличенную на *коэффициент 0,8* (абз. 3 п. 1.1 ст. 269 НК РФ).

При отсутствии сопоставимых долговых обязательств ПРПР рассчитывается *только вторым методом, но начиная с 01.01.2012* (п. 9 ст. 1 Федерального закона от 18.07.2011 № 235-ФЗ)[4].

---

[2] Письмо Минфина России от 06.03.2014 № 03-08-05/9669. Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru, 21.03.2015.

[3] Письмо Минфина России от 27.04.2010 № 03-03-05/92. Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru, 21.03.2015.

[4] Федеральный закон от 18.07.2011 № 235-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части совершенствования налогообложения некоммерческих организаций и благотворительной деятельности». Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru, 21.03.2015.

Существенное отклонение размера начисленных процентов – процентные расходы, начисленные по ДО любого вида, имеющие отклонение **в сторону повышения или понижения более чем на 20%** от **среднего уровня процентов** по аналогичным ДО, выданным в том же отчетном периоде (квартале, месяце) **на сопоставимых условиях**.

Аффилированные лица – физические и юридические лица, способные оказывать **влияние на деятельность** юридических и (или) физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность в значении, которое им придается ст. 4 Закона РСФСР от 22.03.1991 №948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» (абз. 1 п. 2 ст. 269 НК РФ).

При этом аффилированность характеризуется, прежде всего, влиянием на условия и экономические результаты деятельности взимозависимых лиц, когда одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации при наличии суммарной доли участия более 20%.

При косвенном участии, когда одно лицо участвует в другой организации через третьих лиц, доля определяется в виде произведения долей участия организаций этой последовательности одна в другой (п. 3 ст. 105.2 НК РФ).

Аффилированность лиц является обязательным критерием для признания задолженности контролируемой.

КЗ перед иностранной организацией – непогашенная задолженность по ДО перед, как правило, нерезидентом при выполнении хотя бы **одного из трех условий** для резидента-должника при обязательном наличии аффилированности в ситуациях, когда: есть задолженность по ДО, которая контролируется непосредственно иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более чем 20% уставного капитала российской организации; есть задолженность по ДО перед резидентом, который является аффилированным лицом по отношению к нерезиденту; аффилированный резидент или сам нерезидент выступают в качестве поручителя, гаранта или иного лица, которое обязалось обеспечить исполнение ДО.

Если хотя бы одно из трех условий, перечисленных выше, соблюдается, то применяются положения п. 2 ст. 269 НК РФ по КЗ *для нормирования (расчета) предельных процентов* (абз. 2, 3 п. 2 ст. 269 НК РФ).

Таким образом, КЗ – по сути, является «специальным правилом налогообложения на уровне национального (российского) законодательства…как средство борьбы с минимизацией налогообложения»[5].

Кроме этого п. 2 ст. 269 НК РФ имеет *еще два дополнительных случая (список экономических критериев), когда процедура расчета лимита ПРПР будет применяться, если:* размер КЗ превысит трехкратный СК, а для банков или организаций, занимающихся исключительно лизинговой деятельностью, КЗ должен превысить СК в 12,5 раза; имеет место существенное отклонение начисленных процентов, когда отклонение превышает 20% в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов по аналогичным ДО, выданных на сопостовимых условиях, либо когда отклонение превысит начисленные проценты по ставке рефинансирования Банка России, увеличенной в 1,8 раза для рублевых ДО, либо когда процентные расходы превышают 15% для ДО, выданных в иностранной валюте, с учетом коэффициентов, о которых сказано выше.

[5] Постановление Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 №8654/11 по делу №А27-7455/2010. Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru, 21.03.2015.

Таким образом, когда:

— отсутствует аффилированность, включая поручительство для обеспечения исполнения ДО;

— не превышаются предельные значения КЗ над СК;

— не превышается установленный законом 20 процентный предел существенного отклонения начисленных процентов от среднего уровня;

— не превышаются пределы, связанные с увеличенной ставкой Банка России в 1,8 (общее правило) раза для рублевых ДО и 15% предел для валютных ДО, с учетом специальных коэффициентов, о которых сказано выше, то во всех этих случаях **принимаются фактически начисленные проценты** в целях исчисления налога на прибыль по правилам, действовавшим до 01.01.2015.

СК – разница между **суммой активов и величиной обязательств резидента-должника (чистые активы),** которая определяется на основании данных бухгалтерского учета в соответствии с порядком, утв. приказом Минфина России от 28.08.2014 №84н[6]. При этом в расчет не принимается задолженность по налогам и сборам, включая отсрочки, рассрочки и инвестиционный налоговый кредит. Задолженность по страховым взносам в ПФР, ФСС России, ФФОМС и обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве включается в расчет СК[7]. Однако порядок определения чистых активов не применяется для кредитных организаций и акционерных инвестиционных фондов (п. 3 Порядка, утв. приказом Минфина России от 28.08.2014 №84н).

КК – показатель, определяемый путем деления суммы непогашенной КЗ на величину СК. При этом СК должен соответствовать **доле прямого** или **косвенного** участия нерезидента **в уставном капитале резидента**.

Затем необходимо полученный результат от деления еще раз разделить на коэффициент 3 (общий случай) либо на 12,5, который применяется для банков и организаций, занимающихся исключительно лизинговой деятельностью (абз. 3 п. 2 ст. 269 НК РФ).

ПРПР по КЗ – максимальная величина процентных расходов, разрешенная законом, которая принимается в целях исчисления налога на прибыль, **при наличии КЗ,** а также **при наличиии превышения лимитов** по одному из двух дополнительных **экономических критериев**, о которых сказано выше.

Расчет ПРПР производится налогоплательщиком ежемесячно (ежеквартально) на последнее число каждого отчетного периода (месяц, квартал) путем деления ФНП на КК (абз. 2 п. 2 ст. 269 НК РФ).

Дивиденды по КЗ – положительная разница, между ФНП и ПРПР, которая законом приравнивается к дивидендам, и которые выплачиваются в пользу нерезидента по ставке 15% (подп. 3 п. 3 ст. 284 НК РФ).

Ставка 15% применяется с учетом положений международного соглашения об избежании двойного налогообложения[8], но с учетом позиции, высказанной Президиумом ВАС РФ от 15.11.2011 №8654/11[9]: все без исключения резиденты, подпадающие под действие п. 2 ст. 269 НК РФ и, соответственно, имеющие КЗ, обязаны применять порядок по расчету ПРПР, который не является дискриминационным по отношению к резидентам с существенным иностранным капиталом.

[6] Приказ Минфина России от 28.08.2014 №84н «Об утверждении порядка определения чистых активов». Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru

[7] Письмо Минфина России от 07.03.2013 №03-03-06/1/6908. Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru

Поэтому порядок, установленный п. 2 ст. 269 НК РФ, лишь вводит дополнительное условие, которому надо соответствовать резиденту для получения возможности вычитать проценты без ограничений.

При этом резидент обязан удержать и уплатить налог в качестве налогового агента в момент выплаты дивидендов в пользу нерезидента (п. 5 ст. 24 НК РФ; п. 2 ст. 310 НК РФ)[10].

Однако если положительная разница возникает между российскими организациями и заемщик-резидент более чем на 20% принадлежит нерезиденту и такая *задолженность признается контролируемой*, то «налогообложение у источника при выплате доходов в виде процентов, НК РФ не предусмотрено»[11].

Такая позиция Минфина России связана, на наш взгляд, прежде всего, с тем, что российский заимодавец сумму процентов обязан признать доходом в полном объеме. Кроме этого, необходимо учитывать обстоятельство, суть которого заключается в том, что правила ст. 269 НК РФ устанавливают особенности отнесения процентов по ДО к расходам, а не доходам.

Расчет предельных процентов при наличии контролируемой задолженности до и после 2015 г.

Закон №420-ФЗ не внес с 01.01.2015 каких-либо изменений в п.п. 2, 3 и 4 ст. 269 НК РФ. Поэтому в случае наличия КЗ либо при наличии превышения лимитов по одному из двух дополнительных экономических критериев, о которых сказано ранее, налогоплательщику необходимо ежемесячно (для налогоплательщиков, перешедших на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли) или ежеквартально на последнее число отчетного (налогового) периода исчислять величину признаваемых расходом процентов.

Исходя из того, что п.п. 2, 3 и 4 ст. 269 НК РФ не изменились и в 2015 г., то пример расчета процентов, приведенный ниже, актуален и для 2015 г.

Пример. *Пусть 1 марта 2015 г. резидент (заемщик) получил от нерезидента (заимодавца) заем в размере 1 620 000 руб., по которому необходимо начислять проценты по ставке 20% годовых. При этом проценты, согласно договору, начисляются со дня, следующего за днем предоставления суммы займа, по день возврата включительно. Доля прямого участия нерезидента в уставном капитале резидента составляет 60%. Собственный капитал резидента-заемщика на 31.03.2015 равен 300 000 руб. Необходимо рассчитать предельную сумму процентных расходов, которые можно включить в принимаемые для целей налогообложения затраты резидента-заемщика в I кв. 2015 г.*

---

[8] Письмо Минфина России от 30.08.2012 №03-03-05/72. Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru,

[9] Постановление Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 №8654/11 по делу №А27-7455/2010. Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru, 21.03.2015.

[10] Письмо Минфина России от 10.05.2012 №03-03-06/1/236. Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru, 21.03.2015.

[11] Письмо Минфина России от 06.03.2014 №03-08-05/9669. Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru, 21.03.2015.

1. Определим долю прямого участия нерезидента в уставном капитале резидента, которая равна 180 000 руб. (300 000 руб. × 60%).

2. Определим КК, который равен 3:

(1 620 000 руб./ 180 000 руб. / 3).

3. Рассчитаем сумму ФНП за период с 1 марта по 31 марта 2015, которая составит 26 630,14 руб. (1 620 000 руб. × 30 дн. × 20%)/365 дн.).

4. Определим сумму ПРПР, которую закон позволяет включить в расчет базы по налогу на прибыль 8 876,71 руб. (26 630,14 руб. / 3).

5. Положительная разница между ФНП и ПРПР приравнивается в целях налогообложения к дивидендам и составит сумму 17 753,43 руб. (26 630,14 руб. – 8876,71 руб.). С этой суммы резидент-заемщик удерживает налог на прибыль по ставке 15% (п. 6 ст. 275 НК РФ, подп. 3 п. 3 ст. 284 НК РФ) ***в момент выплаты*** *в качестве налогового агента, если международным договором не предусмотрен иной процент.*

Комментарий к изменениям, внесенным в ст. 269 НК РФ, вступившим в силу с 01.01.2015

По ДО, которые возникли по контролируемым сделкам с 01.01.2015 (п.17 ст. 3 Закона №420-ФЗ), расходами признаются проценты, рассчитанные *исходя из фактической договорной ставки, но с учетом положений раздела V.1 НК РФ «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании».*

Это правило относится и к долговым обязательствам, которые учитывались налогоплательщиками до 01.01.2015, так как Закон № 420-ФЗ не имеет переходных положений[12]. Поэтому если сделка **не отвечает критериям контролируемой** в соответствии с правилами, изложенными в ст. 105.14 НК РФ, то **учитываются фактически начисленные проценты.**

Кроме того, необходимо учитывать, что, если долговые обязательства не имеют связь с контролируемой задолженностью регулируемых п. 2 ст. 269 НК РФ, то для таких обязательств действуют новые правила с 01.01.2015.

Если сделка отвечает критериям контролируемой по ст. 105.14 НК РФ, то необходимо на первом этапе сравнить фактически применяемую ставку по ДО с рыночной ставкой с помощью пяти методов, установленных ст. 105.7 НК РФ.

При этом НК РФ допускает применение комбинаций двух и более методов (п. 2 ст. 105.4 НК РФ). Фактические процентные расходы не должны превысить расходы, исчисленные с использованием рыночных ставок.

Еще одно важное правило, вступившее в силу с 01.01.2015, которое возникает в ситуации, если стороной правоотношения по ДО является банк, выступающий в роли кредитора, который предоставил кредит заемщику. В этом случае заемщик может не применять раздел V.1 НК РФ, то есть не выполнять процедуру, связанную с расчетом процентов по рыночной ставке, если **размер процентов**, исчисленный из фактической ставки, окажется **меньше максимального значения**, установленного п. 1.2 и п. 1.3 ст. 269 НК РФ.

[12] Письмо Минфина России от 13.01.2015 № 03-03-06/1/69460. Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru, 21.03.2015.

Зависимость процентных ставок напрямую увязана с валютой долгового обязательства. Так, по рублевому ДО максимальная ставка для 2015 г. составляет 180% годовых от ставки рефинансирования Банка России, а для 2016 г. – 125%.

Если ставка фиксированная, то есть **не меняется** в течение срока действия ДО, то под ставкой рефинансирования Банка России в налоговых целях понимается ставка, действующая **на дату привлечения** денежных средств или иного имущества.

Если ставка меняется, то заемщик обязан применить ставку Банка России, **на дату признания** расходов в налоговом учете.

Во всех случаях заемщику, в целях определения предельных процентных расходов по ДО, необходимо **использовать максимальные значения ставок**, указанных в п.1.2 269 НК РФ.

Таким образом, налогоплательщику по состоянию на 01.01.2015 необходимо все свои долговые обязательства проанализировать на предмет их соответствия обычным сделкам, контролируемым сделкам и сделкам, заключенным с банками.

По контролируемым сделкам необходимо проверить начисленные проценты на предмет их соответствия разделу V.1 НК РФ.

Процентные расходы по договорам, заключенным с банками, необходимо проверить на соответствие предельным значениям, указанным в п. 1.2 и п. 1.3 ст. 269 НК РФ. По обычным сделкам допускается применять фактические ставки, предусмотренные договорами.

Библиографический список

1. Федеральный закон от 28.12.2013 №420-ФЗ «О внесении изменений в статью 27.5-3 Федерального закона «О рынке ценных бумаг» и части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

2. Федеральный закон от 18.07.2011 №235-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части совершенствования налогообложения некоммерческих организаций и благотворительной деятельности [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

3. Постановление Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 №8654/11 по делу №А27-7455/2010 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.pravo.gov.ru.

4. Приказ Минфина России от 28.08.2014 №84н «Об утверждении порядка определения чистых активов» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.pravo.gov.ru.

5. Письмо Минфина России от 06.03.2014 №03-08-05/9669 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.pravo.gov.ru.

6. Письмо Минфина России от 27.04.2010 №03-03-05/92 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.pravo.gov.ru.

7. Письмо Минфина России от 07.03.2013 №03-03-06/1/6908 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.pravo.gov.ru.

8. Письмо Минфина России от 30.08.2012 №03-03-05/72 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.pravo.gov.ru.

9. Письмо Минфина России от 10.05.2012 №03-03-06/1/236 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.pravo.gov.ru.

10. Письмо Минфина России от 13.01.2015 №03-03-06/1/69460 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.pravo.gov.ru.

УДК 336. 221

Как избежать претензий при проверках налогоплательщиков на предмет соблюдения законодательства о ценообразовании при совершении сделок между взаимозависимыми лицами

Бановска В.Д.,
юрист, Департамент правового консалтинга и налоговой практики, КСКгрупп
109004, Москва, Земляной Вал, 68/18, стр. 3

В статье на основе положений раздела V.1 НК РФ анализируются сделки между взаимозависимыми лицами, в отношении которых проводится налоговый контроль на предмет соответствия цены сделок рыночному уровню, их соотношение с контролируемыми сделками, а также даются рекомендации по обоснованию примененных цен в сделках между взаимозависимыми лицами рыночному уровню с целью исключения претензий со стороны налоговых органов.
Ключевые слова: *взаимозависимые лица; контролируемые сделки; трансфертное ценообразование; налоговый контроль.*

UDC 336. 221

How to avoid claims during audits of taxpayers for compliance with legislation on pricing in transactions between related parties

Banowsky V.,
Lawyer, Department of Legal consulting and Tax practices, KSK group
109004, Moscow, Zemlyanoy Val, 68/18, bldg. 3

In the article on the basis of the provisions of section V. 1 of the Tax code are analyzed transactions between related parties in respect of which the tax control is carried out
for compliance with the prices of transactions, their relation to controlled transactions, as well as guidance on justification of prices applied in transactions between related parties at market level, to exclude claims from tax authorities.
Key words: *interdependent persons controlled transactions; transfer pricing; tax control.*

Новый вид проверок в отношении сделок между взаимозависимыми лицами

С 1 января 2012 г. ч. 1 НК РФ была дополнена разделом V.1 «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании».

Указанными изменениями была введена новая форма налоговых проверок – проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (ст. 105.17 НК РФ).

В рамках такой проверки ФНС России уполномочена проверять контролируемые сделки, совершенные в период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году вынесения решения о проведении проверки (абз. 1 п. 5 ст. 105.17 НК РФ).

При этом установлено, что контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам, не может быть предметом выездных и камеральных проверок (абз. 3 п. 1 ст. 105.17 НК РФ). В то же время существует позиция Минфина России, согласно которой уклонение от налогообложения в результате манипулирования налогоплательщиком ценами в сделках между взаимозависимыми лицами, не признаваемыми контролируемыми, может рассматриваться как получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды (письма Минфина России от 18.10.2012 № 03-01-18/8-145; 26.10.2012 № 03-01-18/8-149; 08.11.2012 № 03-01-18/8-162; постановления Арбитражного суда Поволжского округа от 05.09.2014 по делу № А72-17219/2013; Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.05.2014 по делу № А72-17219/2013). На этом основании цены по сделкам между взаимозависимыми лицами могут быть предметом контроля в ходе проводимых налоговыми органами выездных и камеральных проверок. В этой связи возрастает значимость обоснованности налогоплательщиками примененных цен в сделках со своими взаимозависимыми лицами.

Определение и соотношение сделок между взаимозависимыми лицами и контролируемых сделок

Перед тем как выяснить способы, с помощью которых можно избежать претензий со стороны налоговых органов при проведении подобных налоговых проверок, необходимо разобраться, какие сделки признаются сделками между взаимозависимыми лицами и какие из них относятся к категории контролируемых сделок.

Основания для признания лиц взаимозависимыми содержатся в ст. 105.1 НК РФ.

В соответствии с положениями данной статьи взаимозависимыми признаются лица, особенности отношений между которыми могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц (п. 1 ст. 105.1 НК РФ).

Для признания взаимной зависимости лиц учитывается влияние, которое может оказываться в силу участия одного лица в капитале других лиц, в соответствии с заключенным между ними соглашением либо при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами (абз. 2 п. 1 ст. 105.1 НК РФ).

В ст. 105.1 НК РФ содержится перечень лиц, которые признаются взаимозависимыми. При этом установлено, что суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, если особенности отношений между ними могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц (п. 7 ст. 105.1 НК РФ).

Исходя из анализа норм НК РФ, контролю в рамках проверок на предмет соблюдения законодательства о ценообразовании при совершении сделок между взаимозависимыми лицами подлежат не все сделки, а лишь те, которые признаются контролируемыми.

Основания для признания сделок между взаимозависимыми лицами контролируемыми содержатся в ст. 105.14 НК РФ.

Контролируемой считается не любая сделка между взаимозависимыми лицами или приравненная к ней в соответствии с п. 1 указанной статьи сделка, а лишь отвечающая определенным условиям, названным в п. 2 и п. 3 ст. 105.14 НК РФ.

Сделка между взаимозависимыми лицами, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей по которой является Российская Федерация, признается контролируемой при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

1) сумма доходов по сделкам (сумма цен сделок) между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 1 млрд руб.;

2) одна из сторон сделки является налогоплательщиком налога на добычу полезных ископаемых, исчисляемого по налоговой ставке, установленной в процентах, и предметом сделки является добытое полезное ископаемое, признаваемое для указанной стороны сделки объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых, при добыче которого налогообложение производится по налоговой ставке, установленной в процентах (признается контролируемой, если сумма доходов по сделкам между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 60 млн руб.);

3) хотя бы одна из сторон сделки является налогоплательщиком, применяющим один из следующих специальных налоговых режимов: систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) или систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (если соответствующая сделка заключена в рамках такой деятельности), при этом в числе других лиц, являющихся сторонами указанной сделки, есть лицо, не применяющее указанные специальные налоговые режимы (признается контролируемой, если сумма доходов по сделкам между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 100 млн руб.;

4) хотя бы одна из сторон сделки освобождена от обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций или применяет к налоговой базе по указанному налогу налоговую ставку 0% в соответствии с п. 5.1 ст. 284 НК РФ, при этом другая сторона (стороны) сделки не освобождена (не освобождены) от этих обязанностей и не применяет (не применяют) нало-

говую ставку 0 % по указанным обстоятельствам (признаются контролируемыми, если сумма доходов по сделкам между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 60 млн руб.;

5) хотя бы одна из сторон сделки является резидентом особой экономической зоны или участником свободной экономической зоны, налоговый режим в которых предусматривает специальные льготы по налогу на прибыль организаций (по сравнению с общим налоговым режимом в соответствующем субъекте Российской Федерации), при этом другая сторона (стороны) сделки не является (не являются) резидентом такой особой экономической зоны или участником такой свободной экономической зоны (признается контролируемой, если сумма доходов по сделкам между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 60 млн руб.);

6) сделка удовлетворяет одновременно следующим условиям (признается контролируемой, если сумма доходов между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 60 млн руб.): одна из сторон сделки является налогоплательщиком, указанным в п. 1 ст. 275.2 НК РФ, и учитывает доходы (расходы) по такой сделке при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии со ст. 275.2 НК РФ; любая другая сторона сделки не является налогоплательщиком, указанным в п. 1 ст. 275.2 НК РФ, либо является налогоплательщиком, указанным в п. 1 ст. 275.2 НК РФ, но не учитывает доходы (расходы) по такой сделке при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии со ст. 275.2 НК РФ;

7) хотя бы одна из сторон сделки является участником регионального инвестиционного проекта, применяющим налоговую ставку по налогу на прибыль организаций, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, в размере 0 % и (или) пониженную налоговую ставку по налогу на прибыль организаций, подлежащему зачислению в бюджет субъекта Российской Федерации, в порядке и на условиях, предусмотренных ст. 284.3 НК РФ (признаются контролируемыми, если сумма доходов по сделкам между указанными лицами за соответствующий календарный год превышает 60 млн руб.).

Если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются либо устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сопоставимых сделках между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются у него для целей налогообложения (п. 1 ст. 105.3 НК РФ). Определение таких доходов (прибыли, выручки) – исключительная компетенция ФНС России.

В рамках налоговых проверок в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами проверяется полнота исчисления и уплаты только следующих налогов: налога на прибыль, налога на доходы физических лиц (в отношении предпринимательской и аналогичной деятельности в соответствии со ст. 227 НК РФ), налога на добычу полезных ископаемых (если одна из сторон сделки является налогоплательщиком указанного налога и предметом сделки является добытое полезное ископаемое, признаваемое для налогоплательщика объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых, при добыче которых налогообложение производится по налоговой ставке, установленной в процентах) и НДС (но только в случае, если одна из сторон сделки не уплачивает НДС по основаниям, установленным НК РФ) (п. 4 ст. 105.3 НК РФ).

Следует принять во внимание, что в отношении ряда сделок (даже если эти сделки формально относятся к контролируемым) примененные сторонами цены признаются рыночными, если: цены применяются в сделках в соответствии с предписаниями антимонопольного органа (п. 8 ст. 105.3 НК РФ); сделка была заключена по результатам биржевых торгов, проведенных в соответствии с законодательством РФ или законодательством иностранного государства (п. 9 ст. 105.3 НК РФ); в соответствии с законодательством Российской Федерации при совершении сделки проведение оценки является обязательным, то стоимость объекта оценки, определенная оценщиком, является основанием для определения рыночной цены для целей налогообложения (п. 10 ст. 105.3 НК РФ); цена сделки определена в соответствии с соглашением о ценообразовании (п. 11 ст. 105.3 НК РФ).

Обоснование налогоплательщиком соответствия цены сделки с взаимозависимым контрагентом рыночному уровню

Для избежания претензий со стороны налоговых органов, предъявляемых в рамках проверки цен, примененных в сделке между взаимозависимыми лицами, рыночному уровню, налогоплательщику необходимо определить обоснованность цены в контролируемой сделке, а также сравнить ее с сопоставимыми сделками.

Поэтому целесообразно определить условия сделки, которые влияют на цену, выявить источники информации о сопоставимых сделках или установить их отсутствие, провести анализ сравниваемой и сопоставимых сделок с использованием одного из методов трансфертного ценообразования, который позволит определить рыночную цену.

Законом предусмотрено 5 методов, используемых при определении соответствия цен, применяемых в сделках между взаимозависимыми лицами, рыночному уровню: 1) метод сопоставимых рыночных цен; 2) метод цены последующей реализации; 3) затратный метод; 4) метод сопоставимой рентабельности; 5) метод распределения прибыли. Допускается также использование комбинации двух и более перечисленных методов.

При этом необходимо обосновать причины выбора метода с учетом сущности сделки и выводов функционального анализа, а также аргументировать невозможность или нецелесообразность применения иных методов (отсутствие сопоставимых сделок, эксклюзивность поставляемого товара, отсутствие информационных источников для определения рыночной цены, пр.) (письмо Минфина России и ФНС России от 30.08.2012 № ОА-4-13/14433@ «О подготовке и представлении документации в целях налогового контроля»).

Если перечисленные методы не позволяют определить, соответствует ли цена, примененная в разовой сделке, рыночной цене, то соответствие цены, примененной в такой сделке, рыночной цене может быть определено на основании независимой оценки исходя из норм законодательства РФ об оценочной деятельности.

Дополнительным инструментом уменьшения налоговых рисков, обусловленных заключением сделок между взаимозависимыми лицами, на наш взгляд, может быть обоснование отклонения в цене от рыночного уровня в связи с особыми условиями сделки. В частности, к таковым можно отнести условия об отсрочке или рассрочке платежа, о предоплате, сроке и объемах поставки и т.д.

Отражение данных условий в договоре либо в отчетах финансово-экономического или маркетингового отделов компании-продавца призвано обосновать использование цен, отклоняющихся от рыночных, между взаимозависимыми лицами.

Таким образом, во избежание претензий при проверках налогоплательщиков на предмет соблюдения законодательства о ценообразовании при совершении сделок между взаимозависимыми лицами налогоплательщику необходимо обосновать рыночность примененной цены в сделке. При этом он может применять методологию трансфертного ценообразования или отчет оценщика либо отразить особые условия сделки в соответствующих документах с целью подтверждения обоснованности примененных цен между взаимозависимыми лицами.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ (действующая ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

2. Федеральный закон от 18.07.2011 №227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

3. Письмо Минфина России и ФНС России от 30.08.2012 №ОА-4-13/14433@ «О подготовке и представлении документации в целях налогового контроля» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

4. Письмо Минфина России от 18.10.2012 №03-01-18/8-145 «О применении отдельных положений статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

5. Письмо Минфина России от 26.10.2012 №03-01-18/8-149 «О порядке установления цен в сделках между взаимозависимыми лицами, а также о действиях налоговых органов в случаях установления фактов уклонения от налогообложения в результате манипулирования налогоплательщиком ценами в сделках» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

6. Письмо Минфина России от 08.11.2012 №03-01-18/8-162 «О порядке учета в целях исчисления налога на прибыль доходов в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав в сделках между лицами, не признаваемыми взаимозависимыми, а также о возможности установления налоговыми органами фактической взаимозависимости лиц, признания сделки контролируемой и доказывания получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

7. Постановления Арбитражного суда Поволжского округа от 05.09.2014 по делу №А72-17219/2013; Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.05.2014 по делу №А72-17219/2013 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

УДК 336.225

Привлечение к солидарному и субсидиарному исполнению налоговой обязанности

Ладыгин Д.Ю.,
ведущий юрисконсульт, Департамент правового консалтинга и налоговой практики, КСК групп
109004, Москва, Земляной Вал, 68/18, стр. 3
E-mail: info@kskgroup.ru

В статье с учетом выводов последних судебных дел рассматриваются актуальные тенденции по привлечению к солидарной и субсидиарной ответственности за налоговые долги компаний.
Ключевые слова: *солидарная налоговая ответственность; субсидиарная налоговая ответственность; ответственность руководителей.*

UDC 336.225

The involvement of joint and vicarious fulfillment of the tax obligations

Ladygin D.,
Legal Counsel, Department of Legal consulting and Tax practices, KSK group
109004, Moscow, Zemlyanoy Val, 68/18, page 3
E-mail: info@kskgroup.ru

In article c of the conclusions of the recent court cases discusses current trends in attracting and subsidiary jointly and severally liable for the tax debts of companies.
Key words: *joint and several tax liability; vicarious tax liability; liability of managers.*

На практике нередко складывается ситуация, когда налоговый орган правомерно доначисляет существенные суммы налогов. При этом конкретный налогоплательщик может оказаться неспособен полностью удовлетворить требования налоговиков.

Неспособность юридического лица полностью удовлетворить требования кредиторов считается одним из признаков банкротства. И для налогового органа установлен упрощенный порядок возбуждения данной процедуры. В частности, согласно ст. 7 Закона о банкротстве право на обращение в арбитражный суд возникает у уполномоченного органа по истечении тридцати дней с даты принятия решения о взыскании задолженности за счет денежных средств налогоплательщика.

Однако банкротство на практике – дорогая, сложная и длительная процедура, поэтому зачастую налоговые органы не подают заявления

о банкротстве компаний. При этом для того, чтобы компенсировать потери бюджета, они стали использовать иные способы взыскания задолженности. Одним из таких способов является взыскание налога с взаимозависимой компании.

Данная возможность предполагает привлечение к солидарной ответственности взаимозависимых компаний при поступлении выручки за реализуемые товары на счета взаимозависимых компаний.

Другое условие для солидарной ответственности – передача денежных средств или иного имущества взаимозависимому обществу после того, как налогоплательщик узнал или должен был узнать о назначении проверки (подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ).

Солидарная ответственность *предполагает, что инспекция заявляет требование о взыскании задолженности с взаимозависимой компании до исчерпания всех способов взыскания с проверяемого налогоплательщика.* То есть налоговый орган еще мог провести процедуру банкротства налогоплательщика, и, возможно, конкурсной массы хватило бы на удовлетворение его требований. Однако вместо этого налоговым органом привлекается к ответственности иное взаимозависимое лицо. Встречается мнение о том, что к солидарной ответственности можно привлекать только после того, как инспекция исчерпает все процедуры принудительного взыскания недоимки с самого должника. Однако данная точка зрения не поддерживается арбитражной практикой (см. решение Арбитражного суда г. Москвы от 29.12.2014 № А40-153792/14).

Практика по привлечению к солидарной ответственности за налоговые долги начинает распространяться.

Рассмотрим ключевые моменты последних судебных решений.

Прежде всего, это постановление Арбитражного суда Московского округа от 31.10.2014 № А40-28598/13. В рамках данного дела две компании не были напрямую аффилированными, но некоторые фактические признаки позволили сначала суду апелляционной инстанции, а после и кассационному суду согласиться с позицией налогового органа.

Во-первых, взаимозависимая компания была зарегистрирована в период проведения выездной налоговой проверки в отношении налогоплательщика.

Во-вторых, у взаимозависимой компании и налогоплательщика были тождественные фактические адреса, контактные телефонные номера, информационные сайты и виды деятельности.

В-третьих, с момента начала проведения выездной налоговой проверки у налогоплательщика существенно уменьшилась сумма активов.

В-четвертых, взаимозависимая компания перезаключила договоры с покупателями товаров налогоплательщика, что подтверждалось письмами покупателей, которые подтверждали расторжение контракта с налогоплательщиком и заключение контракта с взаимозависимым лицом.

В-пятых, все сотрудники налогоплательщика перешли к взаимозависимой компании.

В-шестых, более ста организаций, ранее перечислявших выручку налогоплательщику, после начала выездной налоговой проверки перечисляли денежные средства в адрес взаимозависимой компании.

При рассмотрении дела все указанные обстоятельства были установлены. Вместе с тем, по мнению налогоплательщика, ст. 20 НК РФ и глава НК РФ о трансфертном ценообразовании не допускали возможности признания лиц взаимозависимыми не с целью контроля за правильностью цен по сделкам.

Однако апелляционный и кассационный суды решили, что обстоятельства свидетельствуют о взаимозависимости обществ и согласованности их действий. И данный факт в силу положений подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ позволяет взыскивать налог не с налогоплательщика, а с взаимозависимой организации.

В рамках другого дела по привлечению к ответственности по подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ организации не скрывали своей аффилированности.

Так, согласно данным из реестра, единственным учредителем и директором одной компании был также единственный директор и учредитель другой компании. Более того, данные организации находились по одному юридическому адресу.

После того как одна из организаций получила решение по результатам налоговой проверки с существенными доначислениями, данные организации заключили договор поручения на управление договорами.

Согласно условиям договора доверитель доверил поверенному за вознаграждение от имени и за счет доверителя управлять договорами, а также осуществлять ряд юридических действий: производить платежи с контрагентами через свой банковский счет, проверять документы, являющиеся основанием для оплаты, выполнять другие действия, необходимые для выполнения обязанностей по договору.

В итоге, согласно сведениям об операциях по расчетному счету поверенного за три месяца, на его счет поступили денежные средства в размере более четырехсот миллионов рублей. Более того, в ответ на требование налогового органа поверенный представил пояснения, из содержания которых следовало, что денежные средства являлись доходными операциями доверителя.

Налоговый орган сделал вывод о том, что перечисление собственных денежных средств через счет поверенного уже после информированности о результатах проведенной налоговой инспекцией проверки и наличии задолженности по налогам свидетельствует об умышленном характере действий налогоплательщика в целях исключения принудительного взыскания.

В отношении налогоплательщика была введена процедура банкротства.

С одной стороны, налоговый орган включился в реестр кредиторов, с другой, обратился с требованием о взыскании задолженности с взаимозависимой компании в порядке подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ. И суд признал данные действия налогового органа законными.

Суд указал на то, что доказательств удовлетворения заявления инспекции о включении в реестр кредиторов не представлено. Заявленное налоговым органом требование в порядке ст. 45 НК РФ не противоречит закону о банкротстве.

В случае удовлетворения требований по ст. 45 НК РФ сумма задолженности будет подлежать исключению из реестра кредиторов по делу о банкротстве.

Таким образом, к солидарной ответственности была привлечена компания, получавшая по договорам поручения выручку должника-налогоплательщика (Решение Арбитражного суда Краснодарского края от 25.12.2014 № А32-24705/2014).

Помимо случаев привлечения к солидарной ответственности увеличиваются случаи привлечения к субсидиарной ответственности. По общему правилу к субсидиарной ответственности привлекают в рамках дел о банкротстве. И такие дела должны рассматриваться арбитражными судами.

Согласно п. 5 ст. 10 Закона о банкротстве заявление о привлечении контролирующих должника лиц к субсидиарной ответственности, а также заявление о возмещении должнику убытков, причиненных ему его учредителями, рассматривается арбитражным судом в деле о банкротстве должника. При этом в данной статье Закона о банкротстве речь идет о контролирующих должника лицах.

Согласно ст. 2 Закона о банкротстве *под контролирующими должника лицами понимаются лица, имеющее право давать обязательные для исполнения должником указания или возможность иным образом определять действия должника, в том числе путем принуждения руководителя или членов органов управления должника.*

То есть можно сделать вывод о том, что Законом о банкротстве разделяются понятия «руководителя должника» и «контролирующего должника лица». При этом в п. 5 ст. 10 Закона о банкротстве речь идет именно о контролирующем должника лице, а не о руководителе. То есть формально остается возможность для того, чтобы привлечь руководителя к субсидиарной ответственности вне рамок дела о банкротстве в суде общей юрисдикции.

Налоговые органы воспользовались этой логикой и начали привлекать директоров компаний к субсидиарной ответственности вне рамок дел о банкротстве в судах общей юрисдикции (см., например, апелляционное определение Нижегородского суда от 25.06.2013 № 33-5584/2013).

В данной части неоднократно высказывались мнения о принципиальной неверности данного подхода. Поэтому этот вопрос рассмотрен ВС РФ в «Обзоре судебной практики Верховного суда Российской Федерации за четвертый квартал 2013 года», утв. 04.06.2014, и сформулированы следующие выводы.

Верховный суд РФ отметил, что согласно ст. 9 Закона о банкротстве руководитель должника в ряде ситуаций обязан обратиться в арбитражный суд с заявлением должника. Нарушение руководителем должника

этой обязанности влечет за собой его субсидиарную ответственность по обязательствам должника, возникшим после истечения указанного срока.

Далее судом было отмечено, что Законом о банкротстве предусмотрено рассмотрение арбитражным судом заявления о привлечении контролирующих должника лиц лишь в деле о банкротстве должника. Рассмотрение арбитражным судом заявлений о привлечении к субсидиарной ответственности в случае, если производство по делу о банкротстве не было возбуждено либо было прекращено в связи с отсутствием средств, достаточных для возмещения судебных расходов, ни АПК РФ, ни Законом о банкротстве не предусмотрено.

Суд заключил, что деятельность, осуществляемая ФНС России, по своему характеру предпринимательской не является, и требования налогового органа о привлечении к субсидиарной ответственности по уплате обязательных платежей могут предъявляться к руководителю должника как физическому лицу.

В заключении был сделан вывод о том, что исходя из характера возникающих правоотношений и их субъектного состава указанные требования налогового органа подлежат рассмотрению судом общей юрисдикции. Тем самым ВС РФ подтвердил законность подхода налогового органа, и можно ожидать, что в ближайшее время привлечений к субсидиарной и к солидарной ответственности будет только больше.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (действующая ред. от 29.12.2014) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

2. Федеральный закон от 26.10.2002 №127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

3. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 29.12.2014 №А40-153792/14 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

4. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 31.10.2014 №А40-28598/13 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

5. Решение Арбитражного суда Краснодарского края от 25.12.2014 №А32-24705/2014 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

6. Апелляционное определение Нижегородского суда от 25.06.2013 №33-5584/2013 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

7. Обзор судебной практики Верховного суда Российской Федерации за четвертый квартал 2013 г., утв. 04.06.2014 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

УДК 336.225

Разработка, обоснование и документальное закрепление ценовой политики для целей налогообложения

Седова О.Д.,
юрист, Департамент налоговой безопасности,
международного планирования и развития, КСК групп
109004, Москва, Земляной Вал, 68/18, стр. 3

С принятием Федерального закона от 18.07.2011 № 227-ФЗ, в котором определены новые правила ценообразования и контроля со стороны государства за рыночными ценами в целях налогообложения, смысл налогового законодательства в вопросах обоснования цен существенно изменился: ранее бремя доказывания лежало исключительно на налоговой инспекции, теперь налогоплательщик для обоснования цен в налоговых целях должен решить ряд правовых вопросов, включая уяснение корпоративных взаимосвязей, договорную работу, составление внутренних распорядительных документов и протоколов их исполнения. Об этом и пойдет речь в данной статье.

Ключевые слова: *ценовая политика; налоговый контроль; правила ценообразования; контролируемые сделки; рыночные цены.*

UDC 336.225

Development, substantiation and documentation of the pricing policy for tax purposes

Sedova O.,
Lawyer, Department of Tax security,
international Planning and Development, KSK group
109004, Moscow, Zemlyanoy Val, 68/18, bldg. 3

With the adoption of the Federal law from 18.07. 2011 №227-FZ, which defines the new rules of pricing and control by the state over the market prices for taxation purposes, the meaning of the tax legislation in matters of price justification has significantly changed: previously, the burden of proof lay solely on tax Inspectorate, now the taxpayer to substantiate prices for tax purposes must solve a number of legal issues, including understanding corporate relationships, contract work, preparation of internal administrative documents and protocols for their implementation. This will be discussed in this article.

Key words: *price policy; tax control; pricing rules; controlled transactions; market price.*

С 1 января 2012 г. введен в действие Федеральный закон от 18.07.2011 №227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения».

В соответствии с введенными налоговыми нормами для снижения рисков налогоплательщикам необходимо постоянно заниматься анализом и обоснованием «рыночности» цен, то есть компания должна доказывать налоговым органам, что цены, по которым она осуществляет сделки с взаимозависимыми обществами, являются рыночными.

Основная задача при обосновании цен в целях налогообложения – это правильный выбор способа ценообразования и источников данных для подтверждения цен.

В целях контроля над ценообразованием сделок между взаимозависимыми лицами введен специальный вид налоговой проверки – **проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между зависимыми лицами.**

Одновременно установлен запрет на осуществление такого вида контроля в рамках камеральных и выездных налоговых проверок.

Налогоплательщики самостоятельно проверяют, относятся ли совершаемые ими сделки к контролируемым и являются ли цены в таких сделках рыночными для целей налогообложения, то есть фактически бремя доказывания, что цены являются рыночными по контролируемым сделкам, возложено на налогоплательщика.

Данное мнение подтверждается письмом Минфина России от 19.02.2013 №03-01-18/4414, в котором сказано: «если в соответствии с пунктом 2 статьи 93.1 Кодекса вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения информации относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать эту информацию у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке».

ФНС России в письме от 30.08. 2012 №ОА-4-13/14433@ предложила налогоплательщикам при определении доходов от контролируемых сделок ориентироваться на методы, которые предусмотрены в п. 1 ст. 105.7 НК РФ.

Также организации должны проводить мониторинг цен в контролируемых сделках и рассчитывать, например, интервал рыночных цен (рентабельности) в период совершения контролируемой сделки или в период установления цены по ней.

Такой подход к процессу подготовки документации соответствует положениям п. 7 ст. 105.8 НК РФ. При подготовке документов для обоснования цен контролируемых сделок необходимо использовать материалы приложения к указанному письму, в которых дано детальное описание рекомендуемого содержания документации по контролируемым сделкам, а также этапов ее подготовки.

Для реализации этого положения НК РФ предусмотрены необходимые инструменты, в том числе: методы, используемые при определе-

нии доходов от сделок между взаимозависимыми лицами для целей налогообложения; источники информации, используемые при сопоставлении условий сделок между взаимозависимыми лицами, которые таковыми не признаются.

К методам, используемым при определении доходов от сделок между взаимозависимыми лицами для целей налогообложения, отнесены следующие: а) распределения прибыли; б) цены последующей реализации; в) сопоставимых рыночных цен; г) сопоставимой рентабельности; д) затратный.

Обратите внимание, что согласно п. 5 ст. 105.17 НК РФ *налоговый орган может применить иной метод, если докажет, что метод, использованный налогоплательщиком, не позволяет определить сопоставимость коммерческих или финансовых условий контролируемой сделки с неконтролируемой сделкой.*

При определении доходов от сделок между взаимозависимыми лицами приоритетным является *метод сопоставимых рыночных цен* (далее – по тексту СРЦ), поэтому использовать иные способы допустимо, только если метод сопоставимых цен применить невозможно или он не позволяет обоснованно сделать вывод о соответствии цен сделки рыночным.

Также возможна комбинация двух и более методов. Если и она не позволяет сделать вывод о соответствии цен сделки рыночным, то оно может быть определено исходя из независимой оценки рыночной цены предмета сделки (но только в случае разовых сделок).

В п. 3 ст. 105.7 НК РФ прямо предусматривается приоритет метода СРЦ для анализа цен сделки перед другими методами, хотя в п. 4 этой же статьи предусмотрено право использовать тот метод, который позволяет наиболее полно установить рыночную цену.

На самом деле вопрос о выборе метода при сопоставимости сделок является больше не экономическим, а юридическим (постановление Президиума ВАС РФ от 30.03.2010 № 16851/09 по п. 6 ст. 280 НК РФ). Исключением является как раз случай перепродажи товара без переработки третьим лицам – в этом случае применяется метод цены последующей реализации.

Метод СРЦ, при котором цены контролируемой сделки сравниваются с ценами аналогичных сделок между независимыми лицами и рыночными ценами, был первым применен для определения рыночных цен в мировой практике.

Главное отличие метода СРЦ от остальных методов в том, что он предполагает проведение анализа, основанного на ценах контролируемых и сопоставимых сделок. Другие методы подразумевают анализ показателей рентабельности сторон сделок.

В настоящее время установлены основные группы источников информации, которые можно использовать при проведении налогового контроля в связи с совершением сделок, сторонами которых являются взаимозависимые лица (п. 1 и п. 2 ст. 105.6 НК РФ).

Чтобы обеспечить выполнение требования Закона № 227-ФЗ, в каждой организации необходимо провести анализ существующей ценовой

политики (в случае ее отсутствия – формируется аналогично учетной политике по бухгалтерскому учету и налоговому учету).

Другими словами, необходимо проконтролировать все сделки между взаимозависимыми лицами, подготовить документацию по обоснованию всех применяемых в сделках цен. Согласно п. 4 ст. 105.5 НК РФ при анализе сопоставимости должны учитываться следующие критерии: характеристики товаров (работ, услуг); характеристики функций, рисков и активов сторон; договорные, экономические условия деятельности контрагентов по сделке, их рыночные (коммерческие) стратегии.

При формировании ценовой политики можно пойти и в обратную сторону. В ценовой политике организация определяет порядок ценообразования в отношении каждой несопоставимой сделки, а далее, для целей налогообложения, корректирует доход, полученный от контролируемых сделок.

Ценовая политика должна быть утверждена приказом или распоряжением высшего органа управления компании или ее руководителя. Кстати, в настоящее время нормативных требований к созданию ценовой политики не существует, поэтому следует воспользоваться нормой п. 3 ст. 105.19 НК РФ, где указаны условия соглашения, по которым определяются: виды и (или) перечни контролируемых сделок и товаров (работ, услуг); порядок определения цен и (или) описание и порядок применения методик (формул) ценообразования для целей налогообложения; перечень источников информации, используемых при определении соответствия цен, примененных в сделках, рыночным ценам. В связи с этим также необходимо предусмотреть периодичность мониторинга цен и определить ответственных за мониторинг лиц.

При разработке ценовой политики необходимо принять ряд структурных решений, позволяющих отнести отдельные сделки к неконтролируемым. Это может быть, к примеру, регистрация сбытовой и производственной компаний в одном субъекте Российской Федерации (или их слияние), что позволит избежать налогового контроля над сделками между указанными лицами.

Необходимо определить применимую методику ценообразования и используемые источники информации с учетом установленной приоритетности методов, фактических обстоятельств и условий совершения сделок.

Для этого следует провести анализ проводимых на рынке сопоставимых сделок исходя из имеющихся доступных источников (биржевые котировки, статистическая информация, справочно-информационные базы и т.п.).

По результатам данного анализа необходимо подготовить документацию, обосновывающую соответствие применяемых цен рыночному уровню и содержащую информацию о контролируемых сделках, функциях участников сделок, использующихся методах.

Следует всегда помнить, что формальным поводом для проверки цены сделки может быть непроявление должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента, поэтому на каждого контрагента

необходимо иметь своеобразное «досье», состоящее хотя бы из минимального набора учредительных и регистрационных документов, таких как устав, выписки из Единого государственного реестра юридических лиц, свидетельства ИНН, документы о полномочиях лиц, подписавших договор.

По новым правилам, если цены при проведении фирмой разных сделок существенно отличаются друг от друга, то такая фирма должна обосновать применяемые цены и доказать, что их можно считать рыночными.

Необходимо постоянно проводить мониторинг сделок с целью выявления потенциально контролируемых сделок на стадии разработки и согласования проектов договоров, а также для выявления и учета контролируемых сделок в ходе осуществления текущей хозяйственной деятельности субъекта и его взаимозависимых лиц. А также установить уровень цен по контролируемым сделкам с целью обоснования его соответствия рыночному уровню.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

3. Федеральный закон от 18.07.2011 №227-ФЗ (ред. от 05.04.2013) «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

4. Письмо Минфина России от 19.02.2013 №03-01-18/4414 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

5. Письмо ФНС России от 30.08.2012 №ОА-4-13/14433@ «О подготовке и представлении документации в целях налогового контроля; 24.12.2012 №СА-4-7/22020 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

6. Постановления Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 №2341/12; 30.03.2010 №16851/09 [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

7. Информационно-правовой портал Гарант – www.garant.ru.

Организация осуществляет деятельность в области поиска, оценки и разведки месторождения углеводородного сырья.
Создание поисковых активов ведется за счет заемных средств. Других видов деятельности у организации нет. Проценты, начисляемые за пользование заемными средствами, в полном размере относятся на стоимость материальных и нематериальных поисковых активов. С августа 2014 г. возникли финансовые трудности в части дальнейшего финансирования разведочной деятельности, для основной части персонала введен режим простоя.
В режим простоя выведены сотрудники рабочих специальностей, в которых пока нет необходимости. При этом продолжают работать сотрудники инженерных специальностей (например, геологи).
Осуществляются затраты на аренду земельного участка (также за счет заемных средств), также осуществляются обязательные платежи и иные затраты, продолжающие формировать стоимость поискового актива на счете 08.
Каких-либо локальных актов или распорядительных документов, предписывающих считать деятельность на определенном участке недр приостановленной (законсервированной), в организации не принималось.
Согласно п. 11 ПБУ 15/2008 «при приостановке приобретения, сооружения и изготовления инвестиционного актива на длительный период (более 3 месяцев) проценты, причитающиеся к уплате заимодавцу, прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива. В указанный период они включаются в состав прочих расходов организации».
Применимо ли положение данного пункта к данной ситуации, если учесть тот факт, что поисковые активы (материальные и нематериальные), учитываемые согласно ПБУ 24/2011, не имеют ничего общего с классическими внеоборотными активами, которые впоследствии становятся основными средствами (например, поисковая скважина, пробуренная в период до разведочных работ, никогда не может стать эксплуатационной (добычной), так как она предназначена исключительно для получения геологической информации)?

При подготовке данного ответа мы не анализируем правомерность применения организацией ПБУ 24/2011, а также исходим из условия, что все включаемые в стоимость поискового актива проценты причитаются к уплате по займам, полученным с целью приобретения (создания) поискового актива.

К поисковым активам в общем порядке применяются положения п. 11 ПБУ 15/2008.

Имеет ли место факт приостановки приобретения (создания) поискового актива в понимании ПБУ 15/2008 с целью прекращения капитализации процентов, организации следует определить самостоятельно исходя из детальной оценки всех сложившихся обстоятельств.

При этом считаем, что сам по себе факт недостаточности финансирования при отсутствии соответствующего распоряжения (решения) руководителя организации не может служить доказательством прекра-

щения приобретения (сооружения) поискового актива. А осуществление технических, административных работ, несение иных поисковых затрат, продолжающих формировать внеоборотный актив в отношении этого участка, может свидетельствовать об обратном.

ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о расходах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам (далее – расходы по займам).

При этом расходами по займам являются: 1) проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору); 2) дополнительные расходы по займам, к которым относятся: суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги; суммы, уплачиваемые за экспертизу договора займа (кредитного договора); иные расходы, непосредственно связанные с получением займов (кредитов).

В соответствии с положениями ПБУ 15/2008 дополнительные расходы по займам всегда включаются в состав прочих расходов организации. Для расходов по займам в виде процентов предусмотрено два варианта учета (п. 7 ПБУ 15/2008)*(1):

1) проценты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, включаются в стоимость этого инвестиционного актива (так называемая капитализация, смотрите п.п. 8, 9 стандарта МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»;

2) иные проценты признаются прочими расходами.

Для целей ПБУ 15/2008 под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов.

В свою очередь, поисковые затраты (затраты на поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых на определенном участке недр), учитываемые организацией в соответствии с положениями ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов», могут признаваться организацией в качестве внеоборотных активов (п.п. 4, 9 ПБУ 24/2011)*(2).

Обращаем внимание, что организация самостоятельно устанавливает перечень видов поисковых затрат, признаваемых внеоборотными активами (поисковыми активами), закрепив его в учетной политике (п.п. 4–7, 11, 29 ПБУ 24/2011, см. также письмо Минфина России от 05.11.2013 № 03-05-05-01/47018).

Остальные поисковые затраты признаются расходами по обычным видам деятельности. По сути, ПБУ 24/2011 предоставляет организации право классифицировать понесенные затраты в качестве внеоборотных активов, однако не обязывает это делать.

В рассматриваемом случае организация в соответствии с положениями ПБУ 24/2011 признает поисковые активы.

Формирование стоимости поискового актива производится в соответствии с ПБУ 24/2011 и с учетом положений ПБУ 15/2008 (фактически уточняющим порядок учета процентов по займам).

В связи с чем, руководствуясь абзацем вторым п. 7 ПБУ 15/2008, п.п. 13, 14 ПБУ 24/2011, организация правомерно может включать в состав поискового актива проценты по займу, непосредственно связанные с приобретением (созданием) поискового актива, обеспечением условий для его использования в запланированных целях.

Проценты включаются в стоимость поискового актива при наличии условий, указанных в п. 9 ПБУ 15/2008, одним из которых является начало работ по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива. Отметим, что формулировка «приобретение (создание)» в равной степени применима и к поисковым активам (п. 13 ПБУ 24/2011).

В стоимость поискового актива не могут включаться лишь следующие затраты (а значит, и проценты по займам, полученным на соответствующие нужды) (п. 14 ПБУ 24/2011):

— возмещаемые суммы налогов;

— общехозяйственные и иные аналогичные расходы, за исключением случаев, когда они непосредственно связаны с выполнением работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых и относятся к отдельному участку недр, на котором организация выполняет такие работы.

Согласно п. 11 ПБУ 15/2008 одним из оснований прекращения включения процентов в стоимость инвестиционного актива является приостановка его приобретения, сооружения и (или) изготовления на длительный период (более 3 месяцев). На период такой приостановки с первого числа месяца, следующего за месяцем приостановления приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива, проценты включаются в состав прочих расходов организации.

При этом обстоятельства, свидетельствующие о приостановке приобретения (сооружения, изготовления) инвестиционного актива – в данном случае поискового актива, в ПБУ 15/2008 не определены.

В то же время не считается периодом приостановки приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива срок, в течение которого производится дополнительное согласование технических и (или) организационных вопросов, возникших в процессе приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива.

Как следует из вопроса, из-за финансовых трудностей организация приостановила активную разведочную деятельность (непосредственно производство). А значит, возникли основания говорить о прерывании активных работ на определенном участке недр.

Если в этот период никаких иных затрат, кроме связанных с содержанием объекта учета, организация не несет, то проценты по займам в этот период следует учитывать в составе прочих расходов, а не капитализировать. Причем факт вывода рабочих в простой, оформленный документально, в этом случае может являться косвенным доказательством приостановки приобретения (создания) поискового актива.

Если в этот период продолжают вестись технические, административные, подготовительные работы, связанные с поиском, оценкой, разведкой месторождений полезных ископаемых на определенном участке недр, то (принимая во внимание положения МСФО 23) мы не видим препятствий для продолжения включения процентов по займам в стоимость поискового актива.

По нашему мнению, сам по себе факт недостаточности финансирования при отсутствии соответствующего распоряжения (решения) руководителя организации не может служить доказательством прекращения приобретения (сооружения) поискового актива. Осуществление деятельности, в том числе организационной, связанной с разработкой конкретного участка недр, несение поисковых затрат, продолжающих в соответствии с учетной политикой организации и ПБУ 24/2011 формировать внеоборотный актив в отношении этого участка, свидетельствует об обратном.

В любом случае организации, исходя из детальной оценки всех сложившихся факторов, следует самостоятельно определить, имеет ли место факт приостановки приобретения (создания) поискового актива в понимании ПБУ 15/2008 с целью прекращения капитализации процентов.

При этом обращаем внимание на требование осмотрительности, закрепленное в п. 6 ПБУ 1/2008: большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов. И если принятие однозначного решения вызывает трудности, то с учетом указанного принципа имеет смысл в рассматриваемой ситуации признать проценты по займам в составе прочих расходов, а не относить на стоимость поисковых активов.

В заключение отметим, что высказанная в данном ответе точка зрения является исключительно экспертным мнением. Каких-либо официальных разъяснений по вопросу возможности применения положений п. 11 ПБУ 15/2008 к поисковым активам нам обнаружить не удалось.

Лазарева И., Горностаев В.,
эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

В организации работает временно пребывающий в РФ иностранный работник из Республики Беларусь. Организация заключила с ним трудовой договор на неопределенный срок. Облагаются ли выплаты, производимые организацией этому работнику, страховыми взносами (ПФ, ФФОМС, ФСС, взносами на травматизм) в 2015 г.? Выплачивается ли пособие по временной нетрудоспособности такому работнику в 2015 г.?

С 2015 г. выплаты и иные вознаграждения в пользу временно пребывающих граждан Республики Беларусь облагаются страховыми взносами в ФФОМС и ФСС РФ, и работодатели должны будут уплачивать за них страховые взносы в Фонд социального страхования Российской Федерации в тех же размерах, что и за граждан РФ.

Пособие по временной нетрудоспособности такой сотрудник в 2015 г. имеет право получать с 1-го дня работы в организации.

Страховые взносы в ПФ РФ за граждан Республики Беларусь уплачиваются по тарифу, установленному для граждан РФ на финансирование страховой пенсии, независимо от года рождения иностранного сотрудника.

Страхование гражданина Республики Беларусь, имеющего статус временно пребывающего иностранного гражданина, от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний осуществляется наравне с гражданами РФ.

Общие положения

Особенности осуществления иностранными гражданами трудовой деятельности на территории РФ регулируются Федеральным законом от 25.07.2002 № 115-ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в РФ».

По общему правилу для осуществления трудовой деятельности, в том числе для работы по трудовому договору, временно пребывающий иностранный гражданин должен достигнуть возраста восемнадцати лет, получить разрешение на работу или патент.

Работодатель и заказчик работ (услуг) имеют право привлекать и использовать иностранных работников при наличии разрешения на привлечение и использование иностранных работников, а иностранный гражданин имеет право осуществлять трудовую деятельность в случае, если он достиг возраста восемнадцати лет, при наличии разрешения на работу или патента (п. 4 ст. 13 Закона № 115-ФЗ).

Для привлечения иностранных работников, прибывших в РФ в порядке, не требующем получения визы, разрешение работодателю не требуется (подп. 1 п. 4.5 ст. 13 Закона № 115-ФЗ). При этом Закон № 115-ФЗ обязывает работодателей в установленных случаях уведомлять территориальные органы Федеральной миграционной службы, органы исполнительной власти, ведающие вопросами занятости населения в соответствующем субъекте РФ о привлечении и использовании иностранных работников, а также иных связанных с этим фактах (п. 9 ст. 13.1 Закона № 115-ФЗ).

Вместе с тем в силу ст. 3 Закона № 115-ФЗ законодательство о правовом положении иностранных граждан в РФ основывается на Конституции РФ, Законе № 115-ФЗ и иных федеральных законов.

Наряду с этим правовое положение иностранных граждан в Российской Федерации определяется международными договорами Российской Федерации.

В рассматриваемой ситуации работник вашей организации является гражданином Республики Беларусь.

В силу п. 1 ст. 97 Договора о Евразийском экономическом союзе (Астана, 29.05.2014), вступившего в силу с 1 января 2015 г. (далее – Договор Евразийского экономического союза), работодатели и (или) заказчики работ (услуг) государства-члена привлекают к осуществлению трудовой деятельности трудящихся государств-членов без получения ими

разрешения на осуществление трудовой деятельности в государстве трудоустройства. Работодатели и (или) заказчики работ (услуг) государства – члена Евразийского экономического союза вправе привлекать к осуществлению трудовой деятельности трудящихся государств-членов без учета ограничений по защите национального рынка труда.

Таким образом, в настоящее время на граждан Республики Беларусь, принимаемых российской организацией на работу по трудовому договору, не распространяется требование о необходимости получения разрешения на работу. При приеме на работу гражданина Республики Беларусь действуют те же нормы, что и при устройстве на работу граждан России.

Страховые взносы

Порядок исчисления и уплаты (перечисления) страховых взносов в Пенсионный фонд РФ на обязательное пенсионное страхование (далее – ПФР), в Фонд социального страхования РФ на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (далее – ФСС РФ), в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (далее – ФФОМС) регулируется Федеральным законом от 24.07.2009 №212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования».

Наряду с Законом №212-ФЗ уплата страховых взносов регламентируется:

Федеральным законом от 15.12.2001 №167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»; Федеральным законом от 29.11.2010 №326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации»; Федеральным законом от 29.12.2006 №255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством»; ч. 4 ст. 1 Закона №212-ФЗ, ст. 2 Закона №167-ФЗ, ч. 2 ст. 1.1 Закона №255-ФЗ, ч. 2 ст. 2 Закона №326-ФЗ установлено, что если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные указанными федеральными законами, применяются правила международного договора Российской Федерации.

Пунктом 7 ст. 97 Договора Евразийского экономического союза определено, что граждане государства-члена при въезде на территорию другого государства-члена в случаях, предусмотренных законодательством государства въезда, используют миграционные карты (карточки), если иное не предусмотрено отдельными международными договорами государств-членов.

Пунктом 5 ст. 96 Договора Евразийского экономического союза также установлено, что «миграционная карта (карточка)» – документ, который содержит сведения о гражданине государства-члена, въезжающем на территорию другого государства-члена, и служит для учета и контроля за его временным пребыванием на территории государства въезда. Срок временного пребывания (проживания) трудящегося государства-члена и членов семьи на территории государства трудоустройства определяется сроком действия трудового или гражданско-правового договора, заключенного трудящимся государства-члена с работодателем или заказчиком работ (услуг) (п. 5 ст. 97 Договора Евразийского экономического союза).

Следовательно, формулировки Договора Евразийского экономического союза свидетельствуют о том, что положения документа распространяются и на временно пребывающих работников.

Обращаем ваше внимание на то, что гражданам Республики Беларусь, прибывающим в РФ, миграционные карты не выдаются (ст. 2 Соглашения между РФ и Республикой Беларусь от 24.01.2006 «Об обеспечении равных прав граждан Российской Федерации и Республики Беларусь на свободу передвижения, выбор места пребывания и жительства на территориях государств – участников Союзного государства»).

Тем не менее, если у работника нет вида на жительство и разрешения на временное проживание, он считается временно пребывающим (разъяснение представителя органов контроля за уплатой страховых взносов).

По общему правилу выплаты и иные вознаграждения, начисляемые организациями в пользу физических лиц в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг, по договорам авторского заказа, признаются объектом обложения страховыми взносами (ч. 1 ст. 7 Закона № 212-ФЗ).

Трудовая деятельность трудящегося государства – члена Евразийского экономического союза регулируется законодательством государства трудоустройства с учетом положений этого Договора (п. 4 ст. 97 Договора Евразийского экономического союза).

В соответствии с п. 5 ст. 96 Договора Евразийского экономического союза социальное обеспечение (социальное страхование) включает: обязательное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством; страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний; обязательное медицинское страхование. Пенсионное обеспечение трудящихся государств-членов и членов семьи регулируется законодательством государства постоянного проживания, а также в соответствии с отдельным международным договором между государствами-членами (п. 3 ст. 98 Договора Евразийского экономического союза).

Согласно ст. 1 Федерального закона от 16.07.1999 № 165-ФЗ «Об основах обязательного социального страхования» обязательное социальное страхование представляет собой систему создаваемых государством правовых, экономических и организационных мер, направленных на компенсацию или минимизацию последствий изменения материального и (или) социального положения работающих граждан, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, иных категорий граждан вследствие достижения пенсионного возраста, наступления инвалидности, потери кормильца, заболевания, травмы, несчастного случая на производстве или профессионального заболевания, беременности и родов, рождения ребенка (детей), ухода за ребенком в возрасте до полутора лет и других событий, установленных законодательством Российской Федерации об обязательном социальном страховании.

Одним из принципов осуществления обязательного социального страхования является обязательность уплаты страхователями страховых взносов (ст. 4 Закона № 165-ФЗ).

Таким образом, положения Договора Евразийского экономического союза касаются в том числе и вопросов начисления страховых взносов в отношении выплат в пользу трудящихся государства – члена ЕАС, в частности временно пребывающих.

В соответствии с указанными нормативными актами мы полагаем, что выплаты, производимые в пользу граждан Республики Беларусь, которые имеют статус временно пребывающих на территории РФ, в 2015 г. облагаются взносами на обязательное социальное страхование в следующем порядке.

Страховые взносы в ФФОМС

Не подлежат обложению страховыми взносами суммы выплат и иных вознаграждений по трудовым договорам в пользу иностранных граждан, временно пребывающих на территории РФ, кроме случаев, предусмотренных Законом №212-ФЗ и федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования (п. 15 ч. 1 ст. 9 Закона №212-ФЗ).

Согласно ст. 10 Федерального закона от 29.11.2010 №326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации» застрахованными лицами, подлежащими обязательному медицинскому страхованию, являются постоянно или временно проживающие в РФ иностранные граждане, лица без гражданства (за исключением высококвалифицированных специалистов и членов их семей, а также иностранных граждан, осуществляющих в РФ трудовую деятельность в соответствии со ст. 13.5 Закона №115-ФЗ), а также лица, имеющие право на медицинскую помощь в соответствии с Федеральным законом «О беженцах», работающие по трудовому договору. Временно пребывающие на территории РФ иностранные граждане среди перечисленных категорий не поименованы.

В свою очередь, п. 3 ст. 98 Договора Евразийского экономического союза установлено, что социальное обеспечение (кроме пенсионного) трудящихся из государств – членов Договора и членов их семей осуществляется на тех же условиях и в том же порядке, что и граждан государства трудоустройства. При этом обязательное медицинское страхование относится к социальному обеспечению (социальному страхованию) (п. 5 ст. 96 Договора Евразийского экономического союза).

Учитывая это, мы полагаем, что организация, заключившая трудовой договор с иностранным сотрудником из Республики Беларусь, временно пребывающим в РФ, в 2015 г. обязана уплачивать страховые взносы в ФФОМС с выплат, начисленных в пользу такого работника. Страховые взносы в ФФОМС на 2015 г. по общему правилу установлены в размере 5,1% (п. 3 ч. 1.1 ст. 58.2 Закона №212-ФЗ).

К сведению:

1. Государства-члены на своей территории предоставляют трудящимся государств-членов и членам семей права на получение бесплатной скорой медицинской помощи (в экстренной и неотложной формах) в том же порядке и на тех же условиях, что и гражданам государства трудоустройства.

Скорая медицинская помощь (в экстренной и неотложной формах) оказывается трудящимся государств-членов и членам семей медицинскими организациями (учреждениями здравоохранения) государственной и муниципальной систем здравоохранения государства трудоустройства бесплатно независимо от наличия медицинского страхового полиса (п. 4 приложения №30 к Договору о Евразийском экономическом союзе).

2. Предельная величина базы для начисления страховых взносов в ФФОМС на законодательном уровне в 2015 г. не установлена.

Страховые взносы в ФСС

С 01.01.2015 вступили в силу изменения, внесенные в Закон №212-ФЗ.

Так, Федеральным законом от 01.12.2014 № 407-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам обязательного социального страхования на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» ч. 2 ст. 12 Закона № 212-ФЗ дополнена п. 2.1, который предусматривает, что в отношении выплат и иных вознаграждений в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих в РФ (за исключением высококвалифицированных специалистов в соответствии с Законом № 115-ФЗ), применяется тариф в размере 1,8%, зачисляемый в ФСС РФ. Одновременно Закон №407-ФЗ внес изменения и в ст. 2 Закона № 255-ФЗ, она дополняется ч. 4.1 следующего содержания:

«Иностранные граждане и лица без гражданства, временно пребывающие в Российской Федерации (за исключением высококвалифицированных специалистов в соответствии с Законом №115-ФЗ), имеют право на получение страхового обеспечения в виде пособия по временной нетрудоспособности при условии уплаты за них страховых взносов страхователями, указанными в ч. 1 ст. 2.1 этого закона, за период не менее шести месяцев, предшествующих месяцу, в котором наступил страховой случай».

Данные изменения также вступили в силу с 01.01.2015 (ст. 4 Закона №407-ФЗ).

Таким образом, с 01.01.2015 в общем случае иностранные граждане, временно пребывающие в РФ, имеют право на получение страхового обеспечения в виде пособия по временной нетрудоспособности при условии уплаты за них страхователями страховых взносов по ставке 1,8% за период не менее шести месяцев, предшествующих месяцу, в котором наступил страховой случай.

Следовательно, плательщики страховых взносов, заключившие трудовые договоры с иностранными гражданами и лицами без гражданства, временно пребывающими на территории Российской Федерации, с 1 января 2015 г. обязаны уплачивать страховые взносы в Фонд социального страхования Российской Федерации с 1-го дня работы таких лиц в Российской Федерации независимо от срока заключения договора.

Одновременно Республика Беларусь, как ранее было отмечено, является одним из членов Евразийского экономического союза. Соответственно, в отношении граждан Республики Беларусь применяются нормы этого международного договора.

Напомним, согласно п. 3 ст. 98 Договора Евразийского экономического союза социальное обеспечение (социальное страхование) (кроме пенсионного) трудящихся государств – членов Евразийского экономического союза осуществляется на тех же условиях и в том же порядке, что и граждан государства трудоустройства.

В связи с вышеизложенным с 1 января 2015 г. граждане Республики Беларусь, в том числе временно пребывающие на территории РФ, будут иметь право на получение всех видов пособий по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (пособие по временной нетрудоспособности, пособие по беременности и родам, единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности, единовременное пособие при рождении ребенка, ежемесячное пособие по уходу за ребенком, социальное пособие на погребение) с первого дня работы на территории Российской Федерации, а работодатели должны будут уплачивать за них страховые взносы в Фонд социального страхования Российской Федерации в тех же размерах, что и за граждан Российской Федерации (см. разъяснения ФСС РФ по ссылке: http://r54.fss.ru/121364/142833/index.shtml).

Страховые взносы в ФСС на 2015 г. по общему правилу установлены в размере 2,9% (п. 2 ч. 1.1 ст. 58.2 Закона №212-ФЗ, см. также справку Размер предельной величины базы для начисления страховых взносов в государственные внебюджетные фонды).

К сведению:

Согласно ч. 5 ст. 8 Закона №212-ФЗ установленная ч. 4 ст. 8 Закона №212-ФЗ предельная величина базы для начисления страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, уплачиваемых в ФСС РФ, подлежит ежегодной (с 1 января соответствующего года) индексации с учетом роста средней заработной платы в Российской Федерации.

Размер указанной предельной величины базы для начисления страховых взносов определяется и устанавливается Правительством Российской Федерации. Постановлением Правительства РФ от 04.12.2014 №1316 «О предельной величине базы для начисления страховых взносов в Фонд социального страхования Российской Федерации и Пенсионный фонд Российской Федерации с 1 января 2015 г.» предельная величина базы для начисления страховых взносов в ФСС РФ установлена на 2015 г. в размере 670 000 руб.

Взносы в ПФР

Пенсионное обеспечение трудящихся государств-членов и членов семьи регулируется законодательством государства постоянного проживания, а также в соответствии с отдельным международным договором между государствами-членами (п. 3 ст. 98 Договора о Евразийском экономическом союзе) (см. также решение Совета Евразийской экономической комиссии от 12.11.2014 №103 «О Концепции международного договора о сотрудничестве в области пенсионного обеспечения»).

До 2015 г. иностранные граждане, в том числе граждане Республики Беларусь, временно пребывающие на территории РФ, подлежали обязательному пенсионному страхованию, если с ними был заключен

трудовой договор на неопределенный срок либо срочный трудовой договор (срочные трудовые договоры) продолжительностью не менее шести месяцев в общей сложности в течение календарного года (п. 1 ст. 7 Федерального закона от 15.12.2001 №167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»).

С 01.01.2015 временно пребывающие в РФ иностранные граждане считаются застрахованными независимо от продолжительности заключенных с ними трудовых или срочных трудовых договоров (подп. «а» п. 2 ст. 3, ст. 6 Федерального закона от 28.06.2014 №188-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам обязательного социального страхования»).

Таким образом, с 2015 г. страховые взносы в ПФР начисляются на выплаты в их пользу независимо от срока трудового договора.

Социальное обеспечение (социальное страхование) (кроме пенсионного) трудящихся государств-членов и членов семей осуществляется на тех же условиях и в том же порядке, что и граждан государства трудоустройства.

Документы, служащие основанием для сотрудничества в области пенсионного обеспечения, в настоящее время находятся в разработке. Так, решением Совета Евразийской экономической комиссии от 12.11.2014 №103 одобрена Концепция международного договора о сотрудничестве в области пенсионного обеспечения. Основной целью разработки проекта Договора является обеспечение равных прав в сфере пенсионного обеспечения, защита приобретенных трудящимися пенсионных прав на территории государств – членов ЕАЭС, а также развитие сотрудничества в сфере пенсионного обеспечения между государствами – членами Союза.

Как указано в документе, разработка проекта Договора между государствами – членами ЕАЭС о сотрудничестве в области пенсионного обеспечения предполагает решение ряда основных задач, среди которых пенсионное обеспечение граждан государств-членов должно осуществляться на тех же условиях и в том же порядке, что и граждан государства трудоустройства, в части уплаты страховых (обязательных пенсионных) взносов, а также приобретения и сохранения соответствующих пенсионных прав.

Разработка проекта Договора осуществляется в соответствии с Планом разработки актов в соответствии с Договором о ЕАЭС в течение 2015 г.

То есть в настоящее время для трудящихся государства – члена Евразийского союза пока не установлены тот же порядок и те же условия, на которых происходит начисление страховых взносов для граждан страны трудоустройства. Поэтому, по нашему мнению, в отношении пенсионного обеспечения (страхования), а следовательно, и пенсионных взносов пока следует руководствоваться нормами Закона №167-ФЗ, применяемыми к иностранным гражданам (а не к гражданам РФ). В этой связи, как мы полагаем, будут применены положения п. 2 ст. 22.1 Закона №167-ФЗ в части начисления страховых взносов на выплаты в пользу иностранных работников, временно пребывающих в РФ. Страховые взносы уплачиваются по тарифу, установленному для граждан РФ на финансирование страховой пенсии, независимо от года рождения иностранного сотрудника.

Страховые взносы в ПФ РФ на 2015 г. в общем случае применяются в размере (п. 1 ч. 1.1 ст. 58.2 Закона №212-ФЗ) 22,0% – в пределах установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование; 10,0% – свыше установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

К сведению:

Согласно ч. 5.1 ст. 8 Закона №212-ФЗ предельная величина базы для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых в ПФР, ежегодно устанавливается Правительством РФ с учетом определенного на соответствующий год размера средней заработной платы в РФ, увеличенного в двенадцать раз, и повышающих коэффициентов на соответствующий финансовый год (на 2015 г., повышающий коэффициент установлен в размере 1,7 – ч. 5.1 ст. 8 Закона №212-ФЗ).

Постановлением №1316 предельная величина базы для начисления страховых взносов в ПФР установлена на 2015 г. в размере 711 000 руб.

Взносы на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний

На основании ст. 5 Федерального закона от 24.07.1998 №125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (далее – НС и ПЗ) подлежат физические лица: выполняющие работу на основании трудового договора, заключенного со страхователем; выполняющие работу на основании гражданско-правового договора, если в соответствии с указанным договором страхователь обязан уплачивать страховщику страховые взносы. Действие Закона №125-ФЗ распространяется и на иностранных граждан независимо от их статуса, если иное не предусмотрено федеральными законами или международными договорами РФ.

В рассматриваемой ситуации в отношении страховых взносов применяются нормы российского законодательства.

Таким образом, страхование гражданина Республики Беларусь, имеющего статус временно пребывающего иностранного гражданина, от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний осуществляется наравне с гражданами РФ.

Статьей 1 Федерального закона от 01.12.2014 №401-ФЗ «О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов» предусмотрено, что в 2015 г. страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний уплачиваются страхователем в порядке и по тарифам, которые установлены Федеральным законом от 22.12.2005 №179-ФЗ.

В соответствии с п. 2 ч. 1 ст. 28 Закона №212-ФЗ организация вправе обратиться в Минтруд России за персональными письменными разъяснениями по данному вопросу.

Пивоварова М., Мельникова Е.,
эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

ПОДВЕДЕНЫ ИТОГИ РАБОТЫ КОМИССИЙ ПО ЛЕГАЛИЗАЦИИ «СЕРЫХ» ЗАРПЛАТ

Выплата «серой» заработной платы, не облагаемой налогами и социальными взносами, которая также известна многим как «зарплата в конвертах» – сегодня явление не редкое. Данный факт негативно отражается на бюджете столицы, а также ущемляет интересы и самих граждан.

Каждый работник, получающий зарплату «в конвертах», лишает себя пенсионных накоплений, которые, в свою очередь, определяют величину будущей пенсии. От легальной оплаты труда зависят также размеры больничных, пособий по беременности и родам, имущественных вычетов по НДФЛ. Кроме того, в случае необходимости гражданин не сможет официально подтвердить размер своих доходов, если ему, например, потребуется получить кредит в банке.

Столичные налоговики на постоянной основе проводят работу в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей, в деятельности которых имеются признаки ухода от налогообложения путем выплаты «серой» заработной платы. Такая работа ведется в налоговых инспекциях г. Москвы в рамках комиссий по легализации налоговой базы. В 2014 г. было заслушано свыше 7 тыс. «низкозарплатных» организаций. В I кв. 2015 г. – 1,6 тыс. организаций.

Особое внимание в деятельности Комиссии обращается на организации и индивидуальных предпринимателей, выплачивающих работникам заработную плату ниже величины прожиточного минимума, установленной Правительством Москвы за IV кв. 2014 для трудоспособного населения в размере 14 330 руб. Минимальная величина заработной платы для москвичей при этом определена Соглашением о минимальной заработной плате в городе Москве на 2015 г. между Правительством Москвы, московскими объединениями профсоюзов и московскими объединениями работодателей и с 1 апреля 2015 г. составляет 15 000 руб. Сведения об уровне средней заработной платы на одного работника по видам экономической деятельности поступают в УФНС России по г. Москве из столичного Управления Росстата. В целях выявления фактов выплат неофициальной заработной платы и занижения налогооблагаемой базы и базы для начисления страховых взносов столичные налоговые органы активно сотрудничают с органами Пенсионного фонда России и инспекциями труда столицы.

Управление ФНС России по г. Москве обращает внимание налогоплательщиков, что работник, получивший доход, с которого не был удержан налог, обязан самостоятельно его задекларировать в срок до 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, и до 15 июля уплатить налог по месту своего жительства.

Источник: http://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/5510763/

ПРЕДСТАВИТЕЛИ ФНС РОССИИ ПРИНЯЛИ УЧАСТИЕ В СЕМИНАРЕ ОЭСР ПО ВНЕДРЕНИЮ СТАНДАРТА АВТОМАТИЧЕСКОГО ОБМЕНА ИНФОРМАЦИЕЙ В РЕСПУБЛИКЕ САН-МАРИНО

В Республике Сан-Марино прошел семинар по внедрению Стандарта автоматического обмена информацией, организованный Глобальным форумом ОЭСР по прозрачности и обмену информацией для целей налогообложения.

«Автоматический обмен информацией является важной составляющей современной налоговой повестки, и его внедрение – уже реальность», – заявил министр финансов республики Сан-Марино г-н Жан Карло Капиччиони (Mr. Gian Carlo Capicchioni). Более 90 юрисдикций подтвердили свою готовность внедрять новый Стандарт по автоматическому обмену информацией о финансовых счетах уже в 2017–2018 гг., среди которых и Россия. При поддержке стран G20 и G8 и в тесном сотрудничестве с Глобальным форумом, ЕС и другими заинтересованными участниками, ОЭСР был разработан Стандарт автоматического обмена информацией о финансовых счетах (Standard for automatic exchange of financial account information). В 2013 г. в рамках председательства Российской Федерации в G20 данный проект был одобрен в качестве нового стандарта взаимодействия, а ОЭСР была определена в качестве платформы по его внедрению.

В семинаре приняли участие более 70 представителей государственных органов зарубежных стран. Они обсудили конкретные шаги по внедрению Стандарта, такие как: внесение изменений в действующее законодательство стран, административные решения для успешного процесса внедрения, вопросы конфиденциальности и хранения полученной информации. С 2010 г. Глобальный форум осуществляет оценку соответствия финансовых и налоговых систем стран по установленному им стандарту налоговой прозрачности.

Оценка осуществляется в две фазы. Российская Федерация прошла Фазу 1 оценки в октябре 2012 г. и Фазу 2 в 2014 г., по итогам которой российская налоговая система была признана в целом соответствующей стандарту в области налоговой прозрачности и практике обмена налоговой информацией с компетентными органами других стран. От ФНС России в семинаре приняли участие начальник Управления стандартов и международного сотрудничества Д.В. Вольвач и начальник отдела обмена информацией с компетентными органами иностранных государств С.А. Дуракова.

Источник: http://www.nalog.ru/rn77/news/seminar/5510866/

Профессиональные праздники и памятные даты

2 июля

Международный день спортивного журналиста. Праздник отмечается с 1995 г. по инициативе Международной ассоциации спортивной прессы. Она была образована 2 июля 1924 г. в Париже. Во многих странах в этот день награждаются лучшие представители СМИ в области спорта. В России в редакциях газет, журналов, телеканалов, информационных агентств, радиостанций чествуют лучших спортивных журналистов.

3 июля

День ГАИ (ГИБДД МВД России). В 1936 г. Правительством СССР было создано управление Государственной автомобильной инспекции. На территории Союза были отличные от международных правила дорожного движения, а к мировым правилам страна присоединилась в 1961 г. В этот день проходят показательные демонстрации и учения для работников ГАИ, некоторые из которых получают награды и звания.

5 июля

День работников морского и речного флота. Праздник был официально учрежден в 1980 г. и по сей день отмечается в каждое первое воскресенье июля. К этому дню приурочивают награждение за трудовые заслуги работников морского и речного судоходства. Дата уходит корнями в 1696 г., когда по настоянию Петра I Боярская дума издала указ с соответствующим повелением: «морским судам быть». Сегодня транспорт, задействованный на морях и реках, составляет основу экономики.

Международный день кооперативов. В 1994 г. эту дату в знак празднования столетия Международного кооперативного альянса учредила Генеральная Ассамблея ООН. С тех пор день отмечается в первую субботу июля. Первый потребительский кооператив был организован в Англии в 1844 г.

8 июля

Всероссийский день семьи, любви и верности. Этот день учрежден по инициативе депутатов Госдумы и поддержан всеми традиционными религиозными организациями России. Впервые он отмечался в 2008 г., объявленном Годом семьи. Идея праздника возникла у жителей города Мурома. Там покоятся мощи покровителей христианского брака — святых супругов Петра и Февронии, чья память совершается 8 июля. С их именами связывали благочестие, взаимную любовь и верность. У возрожденного ныне дня есть и символ — ромашка.

10 июля

День воинской славы России (День победы русской армии Петра I в Полтавском сражении). В этот день в 1709 г. российские воины под предводительством Петра нанесли поражение шведской армии Карла XII. Успех принесло отважное и быстрое форсирование реки Ворсклы, в результате чего войска шведского короля были разбиты. Армия Карла XII перестала существовать. Раненный в бою король вместе с гетманом Мазепой скрылся на территории Османской империи. Господству Швеции в Европе пришел конец.

11 июля

Всемирный день народонаселения. Праздник World Population Day был создан по инициативе ООН. Число жителей планеты начиная с 60-х годов XX века увеличивается очень быстрыми темпами. Сейчас население Земли ежегодно прирастает на 75 млн человек. Такая динамика не может не сказаться на ресурсах планеты и состоянии окружающей среды.

Всемирный день шоколада. Придуманный во Франции праздник впервые отметили в 1995 г. Он довольно быстро обрел популярность и сейчас широко отмечается в Германии, Италии, Швейцарии и других странах. В крупных городах России 11 июля также проходят праздничные мероприятия, конкурсы и фестивали с шоколадной тематикой. А два года назад в г. Покрове Владимирской области был открыт уникальный памятник шоколаду.

12 июля

День российской почты. Праздник, отмечаемый каждое второе воскресенье июля, появился в 1994 г. благодаря указу Президента РФ. Первая в истории нашей страны почтовая линия проходила по маршруту Москва — Переславль Залесский — Ростов Великий — Ярославль — Вологда — Архангельск. Она была учреждена благодаря указу Петра I и предназначалась для передачи информации между Москвой и Архангельском, где происходило строительство судостроительной верфи.

День рыбака. Российские любители и профессионалы рыбной ловли отмечают свой праздник каждое второе воскресенье июля согласно указу Верховного Совета СССР 1968 г. Это день тех, кто считает море своим родным домом, работает в рыбодобывающей и обрабатывающей отрасли страны, а также увлекается рыбалкой. В этот день на берегах рек и озер устраиваются традиционные соревнования любителей этого вида отдыха.

Поздравим друзей и нужных людей!

17 июля

День рождения морской авиации ВМФ России. Этот праздник стал официальным с 1996 г. по приказу главнокомандующего ВМФ. Дата выбрана не случайно — 17 июля 1916 г. самолеты с авианосного корабля Балтийского флота «Орлица» вступили в бой с немецкими аэропланами над просторами моря. Сегодня день отмечают торжественно — вместе с организацией полетов и выставок достижений в сфере морской авиации.

18 июля

День создания органов государственного пожарного надзора. Точкой отсчета в истории возникновения этой структуры стало подписание 18 июля 1927 г. «Положения об органах Государственного пожарного надзора в РСФСР». С тех пор на крупных предприятиях проводятся пожарно-технические обследования, а вопросы пожарной безопасности стали предметом широкой агитации. В новейшей истории праздничный день сотрудников органов ГПН был возрожден в 2007 г.

19 июля

День металлурга. Дата отмечается в третье воскресенье июля в соответствии с союзным указом 1980 г. Это профессиональный праздник работников одной из самых важных отраслей, обеспечивающих бесперебойную работу предприятий тяжелой и легкой промышленности. Тяжелый физический труд металлургов очень важен для государства и каждого россиянина. Этот день особенно почитают в городах, где функционируют большие металлургические заводы.

Международный день шахмат. В этот день во всем мире проводятся шахматные турниры и различные интеллектуальные конкурсы. А впервые официальные мероприятия, посвященные древней индийской игре, прошли в 1966 г. — с подачи Всемирной шахматной федерации (ФИДЕ).

23 июля

День создания Международного олимпийского комитета. Инициатором создания организации стал французский барон Пьер де Кубертен. В этот день в 1894 г. он представил свой доклад на Парижском международном конгрессе, посвященном физическому воспитанию. С 1967 г. по решению МОК дата считается Международным олимпийским днем. Очередные крупнейшие спортивные форумы состоятся в 2012 и 2014 гг. — в Лондоне и российском Сочи.

25 июля

День системного администратора. Впервые день был отмечен в 1999 г. по инициативе сисадмина из США Теда Кекатоса. Начиная с 2006 г. дата отмечается и в России. В трех регионах ежегодно проходит Всероссийский слет системных администраторов. Профессионалы «невидимого фронта» ежедневно проводят у монитора компьютера более 8 часов. Их труд требует больших знаний, интеллектуального напряжения, значительной подготовки и навыков.

25 июля

День работников торговли. В Советском Союзе в период с 1966 по 1988 г. профессиональный праздник отмечался в четвертое воскресенье июля. Затем празднование было перенесено на третье воскресенье марта. Нынешняя дата, установленная Указом Президента РФ от 7 мая 2013 г., — четвертая суббота июля.

26 июля

День Военно-морского флота. Первый российский корабль «Орел» был построен при царе Алексее Михайловиче. Но создание морского флота — заслуга царя Петра I, который в 1696 г. своим указом положил начало его основанию. Нынешний день военных моряков был установлен в 1939 г. и с тех пор отмечается в последнее воскресенье июля. Праздник сопровождается парадами, военными и спортивными представлениями. Он по праву считается одним из самых любимых и имеет второе, неофициальное название — День Нептуна. Этот Бог морей всегда почитался людьми, совершающими дальние водные путешествия. Согласно древнему поверью, впервые пересекающих экватор моряков Нептун омывает водой.

28 июля

День PR-специалиста. В Общероссийский классификатор профессий Министерства труда специалисты по связям с общественностью были вписаны 28 июля 2003 г. Ровно через год PR-профессионалы всей страны решили отпраздновать первую годовщину этой регистрации. Так зародилась ежегодная традиция праздника сотрудников, ответственных за успешное ведение бизнеса. Пиар приобрел статус такого же необходимого инструмента, как маркетинг и реклама.

ПОДПИСКА на 2-е полугодие 2015 года

WWW.ПАНОР.РФ WWW.PANOR.RU Издательский Дом ПАНОРАМА НАУКА И ПРАКТИКА

качество журналов неизменно!

ДОРОГИЕ ДРУЗЬЯ!

Свыше 20 лет мы издаем для вас журналы.

Более 1 миллиона специалистов читают наши журналы в 80 странах мира. Свидетельство высокого авторитета изданий ИД «ПАНОРАМА» — 27 наших журналов включены Высшей аттестационной комиссией (ВАК) в Перечень изданий, публикующих наиболее значимые разработки отечественных и зарубежных ученых и практиков.

Вместе с вами мы делаем наши журналы лучше и предлагаем удобные вам варианты оформления подписки на журналы Издательского Дома «ПАНОРАМА».

✓1 ПОДПИСКА НА ПОЧТЕ

— По каталогу российской прессы «Почта России».
— По каталогу Агентства «Роспечать» «Газеты. Журналы».

Подписные цены во всех каталогах одинаковы для подписчиков, поэтому не важно, по какому каталогу вы оформите подписку. Оформляйте подписку по тому каталогу, который есть в наличии в отделении почтовой связи (или который вам больше понравится). Подписной индекс на каждое издание ИД «ПАНОРАМА» можно уточнить в выходных данных журналов или в самом каталоге. Ориентироваться в каждом каталоге проще по разделам «Алфавитный указатель» или «Тематический указатель».

✓2 ПОДПИСКА НА САЙТЕ

Для оформления подписки зайдите на наш сайт **www.panor.ru.** Там вы сможете распечатать счет для оплаты подписки с расчетного счета юридического лица или квитанцию для оплаты подписки наличными в любом филиале Сбербанка РФ.

✓3 ПОДПИСКА ЧЕРЕЗ РЕДАКЦИЮ

Для оформления подписки позвоните по тел. **(495) 664-27-61, (495) 749-21-64** или отправьте заявку в произвольной форме на адрес: **podpiska@panor.ru**

В заявке укажите название журнала, на который вы хотите оформить подписку, наименование вашей компании и банковские реквизиты, Ф.И.О. получателя, телефон и e-mail для связи.

Вас интересует международная подписка, прямая доставка в офис по Москве или оплата кредитной картой? Просто позвоните по указанным ниже телефонам или отправьте e-mail по адресу podpiska@panor.ru.

Уважаемые подписчики! Обращаем ваше внимание на то, что в стоимость РЕДАКЦИОННОЙ ПОДПИСКИ уже включены затраты по обработке, упаковке и отправке выписанных журналов бандеролями по почте. Все эти затраты ИД «ПАНОРАМА» берет на себя, что делает подписку через редакцию особенно выгодной!

Также сообщаем о возможности покупки электронных версий уже вышедших номеров журналов ИД «ПАНОРАМА» СО СКИДКОЙ 50% на сайте www.панор.рф или www.panor.ru

ПОДРОБНАЯ ИНФОРМАЦИЯ О ПОДПИСКЕ: телефоны: (495) 749-2164, 749-4273; факс: (495) 664-2761; e-mail: podpiska@panor.ru; www.panor.ru

На правах рекламы

Годовая подписка с любого месяца со скидкой 30 %

ФОРМА ПД-4

для оплаты подписки через редакцию наличными в любом отделении **Сбербанка РФ**

Копию формы ПД-4 или платежного поручения направьте по адресу: 125040, г. Москва, а/я 1.
Или по электронной почте: podpiska@panor.ru
Не забудьте указать адрес доставки (с индексом) и ваш телефон для справок.

Форма № ПД-4

Извещение

ООО Издательский Дом «Панорама» **КПП: 772901001**
(наименование получателя платежа)

7	7	2	9	6	0	1	3	7	0

(ИНН получателя платежа)

4	0	7	0	2	8	1	0	5	3	8	1	8	0	0	0	0	3	2	1

(номер счета получателя платежа)

в **Московский Банк Сбербанка России** БИК

0	4	4	5	2	5	2	2	2	5

(наименование банка получателя платежа)

Номер кор./сч. банка получателя платежа

3	0	1	0	1	8	1	0	4	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2	5

журнал «Налоги и налоговое планирование» (12 мес.) _____
(наименование платежа) (номер лицевого счета (код) плательщика)

Ф.И.О плательщика _____

Адрес плательщика *(с почтовым индексом)* _____

Сумма платежа **21840** руб. **00** коп. Сумма платы за услуги _____ руб. _____ коп.

Итого _____ руб. _____ коп. « _____ » _____ 20 ____ г.

С условиями приема указанной в платежном документе суммы, в т.ч. с суммой взимаемой платы за услуги банка, ознакомлен и согласен.

Подпись плательщика _____

Кассир

Форма № ПД-4

ООО Издательский Дом «Панорама» **КПП: 772901001**
(наименование получателя платежа)

7	7	2	9	6	0	1	3	7	0

(ИНН получателя платежа)

4	0	7	0	2	8	1	0	5	3	8	1	8	0	0	0	0	3	2	1

(номер счета получателя платежа)

в **Московский Банк Сбербанка России** БИК

0	4	4	5	2	5	2	2	2	5

(наименование банка получателя платежа)

Номер кор./сч. банка получателя платежа

3	0	1	0	1	8	1	0	4	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2	5

журнал «Налоги и налоговое планирование» (12 мес.) _____
(наименование платежа) (номер лицевого счета (код) плательщика)

Ф.И.О плательщика _____

Адрес плательщика *(с почтовым индексом)* _____

Сумма платежа **21840** руб. **00** коп. Сумма платы за услуги _____ руб. _____ коп.

Итого _____ руб. _____ коп. « _____ » _____ 20 ____ г.

С условиями приема указанной в платежном документе суммы, в т.ч. с суммой взимаемой платы за услуги банка, ознакомлен и согласен.

Подпись плательщика _____

Квитанция

Кассир

Форма № ПД-4

Извещение

ООО Издательский Дом «Панорама» **КПП: 772901001**
(наименование получателя платежа)

7	7	2	9	6	0	1	3	7	0

(ИНН получателя платежа)

4	0	7	0	2	8	1	0	5	3	8	1	8	0	0	0	0	3	2	1

(номер счета получателя платежа)

в **Московский Банк Сбербанка России** БИК

0	4	4	5	2	5	2	2	2	5

(наименование банка получателя платежа)

Номер кор./сч. банка получателя платежа

3	0	1	0	1	8	1	0	4	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2	5

журнал «Налоги и налоговое планирование» (6 мес.) _____
(наименование платежа) (номер лицевого счета (код) плательщика)

Ф.И.О плательщика _____

Адрес плательщика *(с почтовым индексом)* _____

Сумма платежа **15600** руб. **00** коп. Сумма платы за услуги _____ руб. _____ коп.

Итого _____ руб. _____ коп. « _____ » _____ 20 ____ г.

С условиями приема указанной в платежном документе суммы, в т.ч. с суммой взимаемой платы за услуги банка, ознакомлен и согласен.

Подпись плательщика _____

Кассир

Форма № ПД-4

ООО Издательский Дом «Панорама» **КПП: 772901001**
(наименование получателя платежа)

7	7	2	9	6	0	1	3	7	0

(ИНН получателя платежа)

4	0	7	0	2	8	1	0	5	3	8	1	8	0	0	0	0	3	2	1

(номер счета получателя платежа)

в **Московский Банк Сбербанка России** БИК

0	4	4	5	2	5	2	2	2	5

(наименование банка получателя платежа)

Номер кор./сч. банка получателя платежа

3	0	1	0	1	8	1	0	4	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2	5

_____ _____
(наименование платежа) (номер лицевого счета (код) плательщика)

Ф.И.О плательщика _____

Адрес плательщика *(с почтовым индексом)* _____

Сумма платежа **15600** руб. **00** коп. Сумма платы за услуги _____ руб. _____ коп.

Итого _____ руб. _____ коп. « _____ » _____ 20 ____ г.

С условиями приема указанной в платежном документе суммы, в т.ч. с суммой взимаемой платы за услуги банка, ознакомлен и согласен.

Подпись плательщика _____

Квитанция

Кассир

Налоги и налоговое планирование

ПОДПИСКА НА ГОД С ЛЮБОГО МЕСЯЦА

Подписка на 2-е полугодие 2015 г.

Выгодное предложение!

Подписка **НА ГОД ЧЕРЕЗ РЕДАКЦИЮ** по льготной цене, с любого месяца!

Оплатив этот счет, **вы сэкономите на подписке до 30%** ваших средств.

Почтовый адрес: 125040, Москва, а/я 1

По всем вопросам, связанным с подпиской, обращайтесь по тел.:

(495) 749-2164, 749-4273, тел./факс: **(495) 664-2761,** или по **e-mail: podpiska@panor.ru**

ПОЛУЧАТЕЛЬ:

ООО «Издательский дом «Панорама»

ИНН 7729601370	КПП 772901001	р/сч. № 40702810538180000321	Московский банк Сбербанка России ОАО, г. Москва

БАНК ПОЛУЧАТЕЛЯ:

БИК 044525225	к/сч. № 30101810400000000225	ОАО «Сбербанк России», г. Москва

СЧЕТ № ЖК2015-2 от «_____»_____ 201__

Покупатель:

Расчетный счет №:

Адрес, тел.:

№№ п/п	Предмет счета (наименование издания)	Кол-во	Ставка НДС, %	Сумма с учетом НДС, руб.
1	Налоги и налоговое планирование (подписка на год) Комплект с ежемесячным приложением «Новое в законодательстве для бухгалтера.	12	10	21840
2				
ИТОГО:				
ВСЕГО К ОПЛАТЕ:				

Генеральный директор К.А. Москаленко

Главный бухгалтер Л.В. Москаленко

М.П.

ВНИМАНИЮ БУХГАЛТЕРИИ!

ОПЛАТА ДОСТАВКИ ЖУРНАЛОВ ОСУЩЕСТВЛЯЕТСЯ ИЗДАТЕЛЬСТВОМ. ДОСТАВКА ИЗДАНИЙ ОСУЩЕСТВЛЯЕТСЯ ПО ПОЧТЕ ЗАКАЗНЫМИ БАНДЕРОЛЯМИ ЗА СЧЕТ РЕДАКЦИИ. В СЛУЧАЕ ВОЗВРАТА ЖУРНАЛОВ ОТПРАВИТЕЛЮ, ПОЛУЧАТЕЛЬ ОПЛАЧИВАЕТ СТОИМОСТЬ ПОЧТОВОЙ УСЛУГИ ПО ВОЗВРАТУ И ДОСЫЛУ ИЗДАНИЙ ПО ИСТЕЧЕНИИ 15 ДНЕЙ.

В ГРАФЕ «НАЗНАЧЕНИЕ ПЛАТЕЖА» ОБЯЗАТЕЛЬНО УКАЗЫВАТЬ ТОЧНЫЙ АДРЕС ДОСТАВКИ ЛИТЕРАТУРЫ (С ИНДЕКСОМ) И ПЕРЕЧЕНЬ ЗАКАЗЫВАЕМЫХ ЖУРНАЛОВ.

ДАННЫЙ СЧЕТ ЯВЛЯЕТСЯ ОСНОВАНИЕМ ДЛЯ ОПЛАТЫ ПОДПИСКИ НА ИЗДАНИЯ ЧЕРЕЗ РЕДАКЦИЮ И ЗАПОЛНЯЕТСЯ ПОДПИСЧИКОМ. СЧЕТ НЕ ОТПРАВЛЯТЬ В АДРЕС ИЗДАТЕЛЬСТВА.

ОПЛАТА ДАННОГО СЧЕТА-ОФЕРТЫ (СТ. 432 ГК РФ) СВИДЕТЕЛЬСТВУЕТ О ЗАКЛЮЧЕНИИ СДЕЛКИ КУПЛИ-ПРОДАЖИ В ПИСЬМЕННОЙ ФОРМЕ (П. 3 СТ. 434 И П. 3 СТ. 438 ГК РФ).

Налоги и налоговое планирование

ПОДПИСКА НА
II полугодие 2015 года

Подписка **НА 2-Е ПОЛУГОДИЕ 2015 ГОДА ЧЕРЕЗ РЕДАКЦИЮ**

Почтовый адрес: 125040, Москва, а/я 1
По всем вопросам, связанным с подпиской, обращайтесь по тел.:
(495) 749-2164, 749-4273, тел./факс: **(495) 664-2761,** или по **e-mail: podpiska@panor.ru**

ПОЛУЧАТЕЛЬ:

ООО «Издательский дом «Панорама»

ИНН 7729601370	КПП 772901001	р/сч. № 40702810538180000321	Московский банк Сбербанка России ОАО, г. Москва

БАНК ПОЛУЧАТЕЛЯ:

БИК 044525225	к/сч. № 30101810400000000225	ОАО «Сбербанк России», г. Москва

СЧЕТ № 2ЖК2015 от «____»_____ 201__

Покупатель:
Расчетный счет №:
Адрес, тел.:

№№ п/п	Предмет счета (наименование издания)	Кол-во	Ставка НДС, %	Сумма с учетом НДС, руб.
1	Налоги и налоговое планирование (подписка на 2-е полугодие 2015 года) Комплект с ежемесячным приложением «Новое в законодательстве для бухгалтера.	6	10	15600
2				
3				
ИТОГО:				
ВСЕГО К ОПЛАТЕ:				

Генеральный директор К.А. Москаленко

Главный бухгалтер Л.В. Москаленко

М.П.

ВНИМАНИЮ БУХГАЛТЕРИИ!

ОПЛАТА ДОСТАВКИ ЖУРНАЛОВ ОСУЩЕСТВЛЯЕТСЯ ИЗДАТЕЛЬСТВОМ. ДОСТАВКА ИЗДАНИЙ ОСУЩЕСТВЛЯЕТСЯ ПО ПОЧТЕ ЗАКАЗНЫМИ БАНДЕРОЛЯМИ ЗА СЧЕТ РЕДАКЦИИ. В СЛУЧАЕ ВОЗВРАТА ЖУРНАЛОВ ОТПРАВИТЕЛЮ, ПОЛУЧАТЕЛЬ ОПЛАЧИВАЕТ СТОИМОСТЬ ПОЧТОВОЙ УСЛУГИ ПО ВОЗВРАТУ И ДОСЫЛУ ИЗДАНИЙ ПО ИСТЕЧЕНИИ 15 ДНЕЙ.

В ГРАФЕ «НАЗНАЧЕНИЕ ПЛАТЕЖА» ОБЯЗАТЕЛЬНО УКАЗЫВАТЬ ТОЧНЫЙ АДРЕС ДОСТАВКИ ЛИТЕРАТУРЫ (С ИНДЕКСОМ) И ПЕРЕЧЕНЬ ЗАКАЗЫВАЕМЫХ ЖУРНАЛОВ.

ДАННЫЙ СЧЕТ ЯВЛЯЕТСЯ ОСНОВАНИЕМ ДЛЯ ОПЛАТЫ ПОДПИСКИ НА ИЗДАНИЯ ЧЕРЕЗ РЕДАКЦИЮ И ЗАПОЛНЯЕТСЯ ПОДПИСЧИКОМ. СЧЕТ НЕ ОТПРАВЛЯТЬ В АДРЕС ИЗДАТЕЛЬСТВА.

ОПЛАТА ДАННОГО СЧЕТА-ОФЕРТЫ (СТ. 432 ГК РФ) СВИДЕТЕЛЬСТВУЕТ О ЗАКЛЮЧЕНИИ СДЕЛКИ КУПЛИ-ПРОДАЖИ В ПИСЬМЕННОЙ ФОРМЕ (П. 3 СТ. 434 И П. 3 СТ. 438 ГК РФ).

ПОДПИСКА НА ПОЧТЕ
по подписному каталогу
Агентства «Роспечать»
(стоимость подписки на журнал
указана в каталогах)

ПОДПИСКА НА ПОЧТЕ
по подписному каталогу
«Почта России»
(стоимость подписки на журнал
указана в каталогах)

ф. СП-1

АБОНЕМЕНТ на ~~газету~~ журнал **32907**

(индекс издания)

Налоги и налоговое планирование

(наименование издания) | Количество комплектов:

на 20 15 год по месяцам:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
						X	X	X	X	X	X

Куда (почтовый индекс) (адрес)

Кому (фамилия, инициалы)

ДОСТАВОЧНАЯ КАРТОЧКА

ПВ	место	литер

на ~~газету~~ журнал **32907**

(индекс издания)

Налоги и налоговое планирование

(наименование издания)

Стои-мость	подписки	_____руб. ___коп.	Количество комплектов	
	переадресовки	_____руб. ___коп.		

на 20 15 год по месяцам:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
						X	X	X	X	X	X

Куда (почтовый индекс) (адрес)

Кому (фамилия, инициалы)

ф. СП-1

АБОНЕМЕНТ на ~~газету~~ журнал **12559**

(индекс издания)

Налоги и налоговое планирование

(наименование издания) | Количество комплектов:

на 20 15 год по месяцам:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
						X	X	X	X	X	X

Куда (почтовый индекс) (адрес)

Кому (фамилия, инициалы)

ДОСТАВОЧНАЯ КАРТОЧКА

ПВ	место	литер

на ~~газету~~ журнал **12559**

(индекс издания)

Налоги и налоговое планирование

(наименование издания)

Стои-мость	подписки	_____руб. ___коп.	Количество комплектов	
	переадресовки	_____руб. ___коп.		

на 20 15 год по месяцам:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
						X	X	X	X	X	X

Куда (почтовый индекс) (адрес)

Кому (фамилия, инициалы)

ПРОВЕРЬТЕ ПРАВИЛЬНОСТЬ ОФОРМЛЕНИЯ АБОНЕМЕНТА!

На абонементе должен быть проставлен оттиск кассовой машины. При оформлении подписки (переадресовки) без кассовой машины на абонементе проставляется оттиск календарного штемпеля отделения связи. В этом случае абонемент выдается подписчику с квитанцией об оплате стоимости подписки (переадресовки).

Для оформления подписки на газету или журнал, а также для переадресования издания бланк абонемента с доставочной карточкой заполняется подписчиком чернилами, разборчиво, без сокращений, в соответствии с условиями, изложенными в подписных каталогах.

Заполнение месячных клеток при переадресовании издания, а также клетки «ПВ-МЕСТО» производится работниками предприятий связи и подписных агентств.

ПРОВЕРЬТЕ ПРАВИЛЬНОСТЬ ОФОРМЛЕНИЯ АБОНЕМЕНТА!

На абонементе должен быть проставлен оттиск кассовой машины. При оформлении подписки (переадресовки) без кассовой машины на абонементе проставляется оттиск календарного штемпеля отделения связи. В этом случае абонемент выдается подписчику с квитанцией об оплате стоимости подписки (переадресовки).

Для оформления подписки на газету или журнал, а также для переадресования издания бланк абонемента с доставочной карточкой заполняется подписчиком чернилами, разборчиво, без сокращений, в соответствии с условиями, изложенными в подписных каталогах.

Заполнение месячных клеток при переадресовании издания, а также клетки «ПВ-МЕСТО» производится работниками предприятий связи и подписных агентств.