



ФБК
Grant Thornton

Ежемесячный научно-практический журнал

ФИНАНСОВЫЕ И БУХГАЛТЕРСКИЕ КОНСУЛЬТАЦИИ

объясняем мир, изменяем мир

МАРТ
2015



СОДЕРЖАНИЕ

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

- 4 УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГОВ И СБОРОВ / НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ / НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ / СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ / ПРОЧИЕ НАЛОГИ И СБОРЫ / СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ / ОТВЕТСТВЕННОСТЬ / ОТЧЕТНОСТЬ / БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ / ЭКОНОМИКА / ЦЕННЫЕ БУМАГИ / ФИНАНСОВЫЙ РЫНОК / ТРУДОВОЕ И МИГРАЦИОННОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

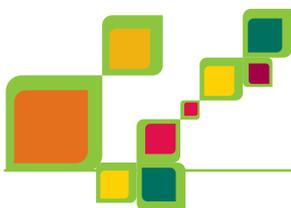
- 17 СКИДКА, ПРЕМИЯ, БОНУС В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

Е.И. ГОВОРОВА

КОРПОРАТИВНЫЙ ЮРИСТ

- 25 АРМЕНИЯ И КИРГИЗИЯ В ЕВРАЗИЙСКОМ ЭКОНОМИЧЕСКОМ СОЮЗЕ: ПОСЛЕДСТВИЯ И РИСКИ ДЛЯ ОРГАНИЗАЦИЙ-ИМПОРТЕРОВ

Н.Н. ЛЕЖЕННИКОВА, А.А. СУВОРОВА, А.Н. ЯРЗУТКИН, А.С. ЕРМОЛЕНКО



СЛОЖНЫЙ СЛУЧАЙ. ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ

33 О ВОЗМОЖНОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ РЕЗЕРВНОГО ФОНДА НА ВНЕОЧЕРЕДНОМ ОБЩЕМ СОБРАНИИ АКЦИОНЕРОВ

Е.Н. ШКАДОВА

НОВОСТИ КОМПАНИИ «ФБК GRANT THORNTON»

35 КОНФЕРЕНЦИИ / НОВЫЕ ПРОЕКТЫ ФБК GRANT THORNTON

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

1. Уплата и возврат налогов и сборов
2. Налог на добавленную стоимость
3. Налог на прибыль организаций
4. Специальные налоговые режимы
5. Прочие налоги и сборы
6. Страховые взносы
7. Ответственность
8. Отчетность
9. Бухгалтерский учет
10. Экономика
11. Ценные бумаги / Финансовый рынок
12. Трудовое и миграционное законодательство

§ УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГОВ И СБОРОВ

» Письмо Минфина России от 12 ноября 2014 г. № 03-04-06/57158 <О зачете и возврате сумм НДФЛ, перечисленных в бюджет налоговым агентом в авансовом порядке — до даты фактического получения налогоплательщиком дохода>

До истечения месяца доход в виде оплаты труда не может считаться полученным налогоплательщиком. Соответственно не имеется оснований для исчисления НДФЛ, подлежащего удержанию и перечислению в бюджет.

Уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается.

Следовательно, перечисление денежных средств в счет уплаты НДФЛ налоговым агентом в авансовом порядке, т.е. до даты фактического получения налогоплательщиком дохода, главой 23 НК РФ не предусмотрено.

Если организация — налоговый агент перечислила денежные средства в счет уплаты НДФЛ в авансовом порядке, произвести зачет ошибочно перечисленных сумм в счет предстоящих платежей по указанному налогу не представляется возможным. В таком случае налоговому агенту следует обратиться в налоговый орган с заявлением о возврате на расчетный счет организации суммы, ошибочно перечисленной в бюджет, и уплатить НДФЛ в установленном порядке в полном объеме независимо от возврата ранее уплаченных денежных средств.

» Письмо Минфина России от 19 ноября 2014 г. № 03-04-07/58597 <Об уплате НДФЛ налоговым агентом при выплате дивидендов нескольким налогоплательщикам, если НДФЛ за них уплачивается единым платежным документом>

НК РФ не содержит обязательного требования к налоговому агенту о перечислении сумм удержанного им налога в отношении доходов, выплаченных физическим лицам, отдельными платежными поручениями по каждому налогоплательщику.

Если налог уплачивается налоговым агентом единым платежным документом за нескольких налогоплательщиков, которым были выплачены дивиденды (например, все налогоплательщики на одну дату выплаты) и удержан налог, у налогового агента должны иметься соответствующие учетные документы (регистры, ведомости и т.п.), позволяющие идентифицировать каждого налогоплательщика, с доходов которого был удержан и перечислен в бюджет НДФЛ по конкретному платежному поручению.

§ НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

» Письмо Минфина России от 29 декабря 2014 г. № 03-07-11/68117 <Об определении налоговой базы по НДС при реализации товаров через интернет-магазин с доставкой их покупателям агентом>

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.

При реализации товаров через интернет-магазин с доставкой товаров покупателям товаров агентом дата отгрузки указанных товаров и, соответственно, момент определения налоговой базы возникают на дату передачи товара агенту для доставки покупателю.

» Письмо Минфина России от 25 декабря 2014 г. № 03-07-08/67120 <Об определении налоговой базы по НДС при оказании в России российской организацией иностранному лицу услуг, оплаченных в иностранной валюте после их оказания>

В указанном случае при определении налоговой базы по НДС сумма иностранной валюты, подлежащая уплате иностранным лицом российской организации, пересчитывается по курсу Банка России на дату оказания услуг. После фактического получения оплаты в иностранной валюте налоговая база не корректируется.

» Письмо Минфина России от 15 января 2015 г. № 03-07-11/422 <О восстановлении НДС при реализации объекта основных средств, облагаемой НДС>

При осуществлении операции по реализации объекта основных средств, подлежащей обложению НДС, сумму налога, ранее принятую к вычету налогоплательщиком по этому объекту основных средств в порядке, предусмотренном НК РФ, восстанавливать не следует.

» Письмо Минфина России от 20 января 2015 г. № 03-07-05/1271 <О применении продавцом вычета по НДС, если уменьшена стоимость отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) и заключено соглашение о несоставлении счетов-фактур с покупателем, не являющимся плательщиком НДС либо освобожденным от НДС>

При уменьшении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) продавец, заключивший соглашение о несоставлении счетов-фактур с покупателем, не являющимся плательщиком НДС либо освобожденным от исполнения обязанностей плательщика НДС, имеет право принять к вы-

чету НДС в сумме разницы между суммами налога, исчисленного исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) до и после такого уменьшения, на основании первичных учетных документов, подтверждающих согласие (факт уведомления) покупателя на уменьшение стоимости товаров (работ, услуг). Указанные первичные документы подлежат регистрации продавцом в книге покупок.

» Письмо Минфина России от 21 января 2015 г. № 03-07-08/1467 <Об обложении НДС услуг (место реализации — Российская Федерация), приобретенных за иностранную валюту у иностранного лица, не состоящего на учете в российских налоговых органах>

Российская организация, приобретающая у иностранного лица, не осуществляющего деятельность в Российской Федерации и не состоящего на учете в российских налоговых органах, услуги, местом реализации которых является Российская Федерация, определяет налоговую базу по НДС по таким операциям на дату выплаты (перечисления) денежных средств иностранному лицу.

» Письмо Минфина России от 21 января 2015 г. № 03-07-11/1401 <О ведении книги продаж и журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур с 1 января 2015 г. при указании в счете-фактуре данных в отношении собственных товаров и товаров, реализуемых в рамках договора комиссии>

В случае указания в счете-фактуре, выставленном покупателю, данных в отношении собственных товаров и данных в отношении товаров, реализуемых в рамках договора комиссии, такой счет-фактура с 1 января 2015 г. регистрируется в книге продаж в части собственных товаров и в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур — в части товаров, реализуемых в рамках договора комиссии.

» Письмо Минфина России от 22 января 2015 г. № 03-07-09/1588 <О порядке внесения исправлений в счет-фактуру для целей НДС, если изменение стоимости товаров (работ, услуг) произошло в результате исправления ошибки>

Если изменение стоимости товаров (работ, услуг) произошло в результате исправления ошибки, возникшей

при оформлении счета-фактуры в отношении отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), то корректировочный счет-фактура продавцом не выставляется, а в счет-фактуру, выставленный при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг), вносятся исправления в порядке, установленном п. 7 Правил заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26 декабря 2011 г. № 1137.

» Письмо Минфина России от 22 января 2015 г. № 03-07-11/1697 <О восстановлении суммы НДС, принятой к вычету покупателем с суммы предоплаты, если продавец не выполнил обязательства по договору>

В случае возврата покупателю суммы предоплаты продавцом, не выполнившим обязательства по договору, сумму НДС, принятую покупателем к вычету при перечислении суммы предоплаты, следует восстановить.

» Письмо Минфина России от 23 января 2015 г. № 03-07-11/69652 <О восстановлении НДС при списании заказчиком дебиторской задолженности, образовавшейся в связи с перечислением подрядной организации, не выполнившей обязательства по договору, суммы оплаты в счет предстоящего выполнения работ>

При списании заказчиком числящейся дебиторской задолженности, образовавшейся в связи с перечислением подрядной организации, не выполнившей обязательства по договору подряда, суммы оплаты в счет предстоящего выполнения работ, восстановление сумм НДС, принятых заказчиком к вычету при перечислении суммы оплаты в счет предстоящего выполнения работ, производится при списании указанной дебиторской задолженности.

» Письмо Минфина России от 26 января 2015 г. № 03-07-09/2227 <О порядке заполнения счетов-фактур и ведения журнала учета выставленных и полученных счетов-фактур в рамках договора субкомиссии, предусматривающего реализацию товаров от имени субкомиссионера>

При реализации товаров комитента через субкомиссионера в рамках договора субкомиссии комиссионер

заполняет счета-фактуры в порядке, установленном Постановлением Правительства РФ от 26 декабря 2011 г. № 1137 в отношении комитента.

При заполнении комиссионером, реализующим товары от своего имени, граф 8, 10—12 журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур следует руководствоваться подп. «з», «к», «л», «м» п. 7 и подп. «з», «к», «л», «м» п. 11 Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением № 1137.

При составлении комитентом счета-фактуры, выставляемого комиссионеру, реализующему товары (работы, услуги), имущественные права от своего имени, в строках 2 «Продавец», 2а «Адрес», 2б «ИНН/КПП продавца» указываются полное или сокращенное наименование продавца в соответствии с учредительными документами, место нахождения продавца в соответствии с учредительными документами, ИНН и КПП налогоплательщика-продавца; в строках 6 «Покупатель», 6а «Адрес», 6б «ИНН/КПП покупателя» — полное или сокращенное наименование покупателя в соответствии с учредительными документами, место нахождения покупателя в соответствии с учредительными документами, ИНН и КПП налогоплательщика-покупателя.

» Письмо Минфина России от 3 февраля 2015 г. № 03-07-08/4181 <О принятии к вычету НДС по операциям реализации товаров (работ, услуг), облагаемым по нулевой ставке, при отсутствии документов, подтверждающих правомерность ее применения>

Срок, в течение которого налогоплательщики могут воспользоваться правом на вычет сумм НДС, исчисленных в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), облагаемых этим налогом по нулевой ставке, в случае отсутствия документов, подтверждающих правомерность применения данной ставки, составляет три года после окончания налогового периода, на который приходится день отгрузки (передачи) товаров, выполнения работ, оказания услуг.

Реализация такого права осуществляется посредством представления в налоговые органы налоговой декларации по НДС не позднее 20-го (начиная с 2015 г. — 25-го) числа месяца, следующего за налоговым периодом, на который приходится окончание указанного трехлетнего срока.

§ НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

- » Письмо Минфина России от 18 ноября 2014 г. № 03-04-06/58173 <О налогообложении при возмещении организацией расходов, связанных с переездом работника на работу в другую местность и обустройством>

Налог на прибыль организаций

Суммы выплаченных подъемных работникам, связанных с их переездом на работу в другую местность, предусмотренные ст. 169 ТК РФ, для целей налогообложения прибыли организации могут быть учтены в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в пределах размеров, определенных сторонами трудового договора, и при условии соответствия данных расходов положениям п. 1 ст. 252 НК РФ.

- » Письмо Минфина России от 13 ноября 2014 г. № 03-03-06/1/57298 <О налогообложении компенсации работникам оплаты занятий спортом в клубах и секциях, а также сумм компенсации полисов добровольного страхования от несчастных случаев при приобретении авиа- и железнодорожных билетов командированным сотрудникам>

Расходы на оплату занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников, для целей налогообложения прибыли организаций не учитываются.

- » Письмо Минфина России от 25 ноября 2014 г. № 03-03-06/1/59763 <Об учете в целях налога на прибыль расходов на приобретение спецодежды и средств индивидуальной и коллективной защиты, в том числе если с работниками заключены срочные трудовые договоры>

Расходы работодателя на приобретение спецодежды и средств индивидуальной и коллективной защиты, в том числе при заключении с работниками срочных трудовых договоров, учитываются для целей налогообложения прибыли в составе материальных расходов в пределах норм, предусмотренных законодательством, или по повышенным нормам, утвержденным локальными нормативными актами работодателя на основании результатов проведения специальной оценки условий труда.

- » Письмо Минфина России от 24 ноября 2014 г. № 03-03-06/1/59547 <Об учете в целях налога на прибыль доходов от передачи имущества ликвидируемой организации>

При передаче организации имущества ликвидируемого общества доход организации определяется как разница между рыночной стоимостью получаемого имущества на момент его получения и стоимостью оплаченной доли в уставном капитале общества, определенной в порядке, предусмотренном п. 2 ст. 277 НК РФ.

Однако ст. 277 НК РФ не установлен порядок принятия к налоговому учету имущества, получаемого при распределении имущества ликвидируемого общества.

С учетом закрепленного ст. 277 НК РФ порядка оценки стоимости распределяемого ликвидируемым обществом имущества, по мнению Минфина России, налогоплательщик вправе принять указанное имущество к налоговому учету по стоимости (первоначальной стоимости), равной рыночной стоимости имущества на дату его получения.

- » Письмо Минфина России от 1 декабря 2014 г. № 03-03-06/1/61157 <Об уплате ежемесячных авансовых платежей по налогу на прибыль организацией, перешедшей на их уплату исходя из фактической прибыли с начала налогового периода>

Система уплаты авансовых платежей не может изменяться налогоплательщиком в течение налогового периода.

Таким образом, с начала нового налогового периода, в котором организация перешла на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли, уплачивать ежемесячные авансовые платежи исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода, не следует.

- » Письмо Минфина России от 29 декабря 2014 г. № 03-03-10/68071 <Об учете правопреемником убытков, полученных и отраженных реорганизуемой организацией в налоговой декларации, и части убытка от реализации амортизируемого имущества, не учтенного в прочих расходах, при исчислении налога на прибыль>

Налогоплательщик (правопреемник) имеет право в порядке правопреемства уменьшать свои доходы на

суммы убытков, полученных и отраженных в налоговых декларациях реорганизуемым лицом, в течение оставшегося срока. Часть убытка от реализации амортизируемого имущества, не учтенного в прочих расходах реорганизуемым лицом, правопреемник имеет право учесть при определении налоговой базы.

» Письмо Минфина России от 21 января 2015 г. № 03-08-05/69517 <Об определении прибыли контролируемой иностранной компании для исчисления налога на прибыль, если ей выплачиваются доходы от источников в России через другое иностранное лицо, не имеющее фактического права на данные доходы>

Под «выплачиваемым доходом» в подп. 1 п. 4 ст. 7 НК РФ, по мнению Минфина России, понимается доход от источников в Российской Федерации, выплачиваемый иностранному лицу, которое может быть как физическим лицом, так и юридическим, в том числе контролируемой иностранной компанией (КИК).

Вместе с тем такой выплачиваемый доход не аналогичен прибыли КИК, поскольку согласно п. 1 ст. 309¹ НК РФ прибылью (убытком) КИК признается величина прибыли (убытка) этой компании до налогообложения по данным ее финансовой отчетности, составленной в соответствии с личным законом такой компании за финансовый год, если на основании ее личного закона такая финансовая отчетность подлежит обязательному аудиту, при условии, что постоянным местонахождением этой КИК является иностранное государство, с которым имеется международный договор Российской Федерации по вопросам налогообложения, с учетом особенностей, предусмотренных ст. 309¹ НК РФ.

В случаях, не указанных в абз. 1 п. 1 ст. 309¹ НК РФ, прибылью (убытком) КИК признается величина прибыли (убытка) этой компании, определенная по правилам, установленным главой 25 НК РФ.

Следовательно, прибыль КИК может быть сформирована исходя из дохода, выплачиваемого указанной компании от источников в Российской Федерации, однако не приравнивается к такому доходу.

» Письмо Минфина России от 23 января 2015 г. № 03-03-06/1/1752 <Об учете задолженности за электроэнергию, возникшей в 2008 г. и взысканной по решению суда, вступившему в силу в марте 2014 г., в целях налога на прибыль>

По мнению Минфина России, присужденные судом к взысканию суммы нельзя рассматривать как ошиб-

ки и искажения. Поскольку решение суда вступило в силу в марте 2014 г., Минфин России полагает, что присужденные судом суммы следует учесть в этом налоговом периоде.

» Письмо Минфина России от 23 января 2015 г. № 03-03-06/1/1777 <О применении в целях налога на прибыль повышающего коэффициента к основной норме амортизации основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, после проведения модернизации объекта основных средств, принятого на учет до 1 января 2014 г.>

По мнению Минфина России, после проведения модернизации объекта основных средств, принятого на учет до 1 января 2014 г., организация вправе продолжить применение в отношении такого объекта специального коэффициента до полного списания стоимости данного амортизируемого имущества.

» Письмо Минфина России от 23 января 2015 г. № 03-03-06/2/1744 <Об учете расходов на приобретение прав требования, выраженных в иностранной валюте, и доходов от их реализации в целях налога на прибыль>

Расходы, связанные с приобретением права требования, выраженные в иностранной валюте, при принятии данного права требования к налоговому учету пересчитываются в рубли по официальному курсу иностранной валюты, установленному Банком России на дату приобретения права требования. Стоимость приобретения права требования после его принятия к налоговому учету текущей переоценке не подлежит.

» Письмо Минфина России от 26 января 2015 г. № 03-03-06/1/2161 <Об учете при исчислении налога на прибыль убытков от деятельности, связанной с использованием объектов ОПХ>

Для возможности признания для целей налогообложения прибыли организации убытка от деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, необходимо сравнить их показатели с показателями специализированной организации, осуществляющей аналогичную деятельность.

В случае отсутствия на территории субъекта Российской Федерации объекта обслуживающих производств и хозяйств, с деятельностью которого можно произвести сравнение, по мнению Минфина Рос-

сии, для сравнения можно использовать показатели специализированной организации, расположенной на территории ближайшего субъекта Российской Федерации, с учетом необходимых корректировок, учитывающих сопоставимость условий деятельности.

» Письмо Минфина России от 27 января 2015 г. № 03-03-06/1/2538 <Об определении коэффициента капитализации для целей учета процентов по контролируемой задолженности при исчислении налога на прибыль, если у организации имеется указанная задолженность перед несколькими лицами>

Коэффициент капитализации определяется отдельно применительно к непогашенной задолженности перед каждым независимым лицом, в отношении которого имеется контролируемая задолженность, либо применительно к каждому независимому аффилированному лицу или иностранной организации, выступающей поручителем, гарантом или иным образом обязывающей обеспечить исполнение обязательства.

» Письмо Минфина России от 30 января 2015 г. № 03-03-06/1/3656 <О применении налоговым агентом по налогу на прибыль ставки 0% при выплате дивидендов российской организации, реорганизованной в форме преобразования>

При определении 365-дневного периода владения вкладом (долей) для целей применения налоговой ставки 0%, предусмотренной подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ, по мнению Минфина России, может учитываться период владения вкладом (долей) до реорганизации организации в форме преобразования при условии соответствия критериям, установленным указанным подпунктом.

» Письмо ФНС России от 12 февраля 2015 г. № ГД-4-3/2104@ «По вопросу несущественности ошибок в первичных учетных документах»

ФНС России направляет для сведения и использования в работе письмо Минфина России от 4 февраля 2015 г. № 03-03-10/4547 о несущественности ошибок в первичных учетных документах.

Каждый налогоплательщик определяет свои формы первичных учетных документов самостоятельно. Указанные документы могут быть разработаны на базе форм первичных учетных документов, содержащихся в альбомах унифицированных форм первичной учет-

ной документации. Разработанные налогоплательщиком первичные учетные документы могут состоять как только из обязательных реквизитов, так и из обязательных и дополнительных реквизитов.

Ошибки в первичных учетных документах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг), имущественных прав, их стоимость и другие обстоятельства документируемого факта хозяйственной жизни, обуславливающие применение соответствующего порядка налогообложения, не являются основанием для отказа в принятии соответствующих расходов в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль.

» Письмо Минфина России от 13 февраля 2015 г. № 03-03-06/1/6581 <Об учете для целей налога на прибыль дохода при ликвидации организации и убытка в виде стоимости вклада, внесенного в уставный капитал дочерней организации, полученного в связи с ее ликвидацией>

При определении дохода для целей налогообложения прибыли при ликвидации организации следует учитывать только доход в виде имущества, превышающий вклад (взнос) учредителя ликвидируемой организации. Данное превышение может быть уменьшено лишь на расходы, связанные с реализацией этого вклада, на основании подп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ.

Убыток в виде стоимости вклада, внесенного в уставный капитал дочерней организации, полученный в связи с ее ликвидацией, не может учитываться для целей налогообложения прибыли.

» Письмо ФНС России от 16 февраля 2015 г. № ГД-4-3/2251@ «Об учете организацией-правопреемником убытков от реализации амортизируемого имущества, не учтенных реорганизованным лицом»

Налогоплательщик (правопреемник) имеет право в порядке правопреемства уменьшать свои доходы на суммы убытков, полученных и отраженных в налоговых декларациях реорганизуемым лицом, в течение оставшегося срока в порядке, установленном п. 2 ст. 283 НК РФ (согласно этому пункту налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен убыток).

Часть убытка от реализации амортизируемого имущества, не учтенного в прочих расходах реорганизуемым

лицом, правопреемник имеет право учесть при определении налоговой базы в порядке, установленном п. 3 ст. 268 НК РФ (согласно этому пункту убыток от реализации амортизируемого имущества включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации).

§ СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

» Письмо Минфина России от 24 ноября 2014 г. № 03-11-06/2/59509 <Об учете расходов на аренду помещения, зарплату, оплату услуг банка и материальных расходов при применении УСН и переносе убытка на будущие периоды>

Если расходы осуществлены в целях предпринимательской деятельности и направлены на получение дохода, а также обоснованы, документально подтверждены и оплачены, то независимо от факта получения дохода в налоговом периоде налогоплательщик вправе учесть указанные расходы при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН.

Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка.

Убыток, не перенесенный на следующий год, может быть перенесен целиком или частично на любой год из последующих девяти лет. Если налогоплательщик получил убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущие налоговые периоды производится в той очередности, в которой они получены.

» Письмо Минфина России от 28 ноября 2014 г. № 03-11-09/60758 <Об исчислении ЕНВД по розничной торговле при закрытии магазина по одному адресу и открытии нового магазина по другому адресу в этом же или другом муниципальном образовании>

Если налогоплательщик состоит на учете в качестве плательщика ЕНВД по виду предпринимательской

деятельности, установленному подп. 6 п. 2 ст. 346²⁶ НК РФ, и 11 мая 2014 г. закрывает магазин, находящийся по одному адресу, и открывает новый магазин, находящийся по другому адресу в этом же муниципальном образовании, то исчислять ЕНВД следует с учетом изменившейся величины физического показателя с 1 мая 2014 г.

Если налогоплательщик открывает новый объект организации розничной торговли (магазин) в другом муниципальном образовании, где не стоит на учете в качестве плательщика ЕНВД, то такой налогоплательщик может встать на учет в налоговом органе в качестве плательщика ЕНВД в отношении нового объекта торговли, подав в течение пяти дней со дня начала применения системы налогообложения в виде ЕНВД заявление о постановке на учет в качестве плательщика ЕНВД (т.е. со дня осуществления розничной торговли через новый объект торговли), или может применять иной режим налогообложения. Сумму ЕНВД по новому торговому объекту (магазину), открытому 11 мая 2014 г., следует исчислять в соответствии с абз. 3 п. 10 ст. 346²⁹ НК РФ.

» Письмо Минфина России от 30 января 2015 г. № 03-11-11/3564 <Об уплате ЕНВД при приостановлении предпринимательской деятельности налогоплательщиком и отсутствии физических показателей, характеризующих определенный вид деятельности>

Налоговым кодексом РФ установлены конкретные сроки подачи организацией или индивидуальным предпринимателем в налоговый орган заявления о постановке на учет и снятии с учета в качестве плательщика единого налога со дня начала и дня прекращения предпринимательской деятельности.

Факт временного приостановления хозяйствующим субъектом — плательщиком единого налога предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД, не освобождает его от выполнения возложенных на него обязанностей по уплате данного налога.

Отсутствие в налоговом периоде физических показателей, используемых для исчисления единого налога, означает прекращение предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, и возникновение обязанности снятия с учета в качестве налогоплательщика.

До снятия с учета в качестве налогоплательщика сумма единого налога исчисляется по соответствующему виду предпринимательской деятельности исходя из имеющихся физических показателей и базовой доходности в месяц. Например, если налогоплатель-

щик в II и III кварталах 2014 г. не осуществлял предпринимательскую деятельность, облагаемую ЕНВД, а с 1 октября 2014 г. возобновил такую деятельность, то в налоговых декларациях по ЕНВД за II и III кварталы следует отразить сумму налога, исчисленную исходя из физических показателей, применявшихся при исчислении налога за I квартал 2014 г.

» Письмо Минфина России от 16 января 2015 г. № 03-11-06/2/813 <Об изменении объекта налогообложения по УСН, если уведомление о переходе на УСН подано в налоговый орган, но принято решение об изменении первоначально выбранного объекта налогообложения>

Уведомление об изменении объекта налогообложения по упрощенной системе налогообложения может быть составлено налогоплательщиком в произвольной форме. Форма № 26.2-6 «Уведомление об изменении объекта налогообложения», утвержденная приказом ФНС России от 2 ноября 2012 г. № ММВ-7-3/829[®], является рекомендованной для применения.

Таким образом, если налогоплательщик направил в налоговый орган уведомление об изменении объекта налогообложения в установленный срок, то он вправе применять выбранный объект налогообложения с начала года, следующего за годом направления указанного уведомления.

Если уведомление о переходе на УСН подано в налоговый орган, но принято решение об изменении первоначально выбранного объекта налогообложения, то допустимо уточнение такого уведомления, но не позднее 31 декабря календарного года, в котором было подано данное уведомление.

Таким образом, организация или индивидуальный предприниматель могут подать в налоговый орган новое уведомление о переходе на УСН по форме № 26.2-1 «Уведомление о переходе на упрощенную систему налогообложения», утвержденной приказом № ММВ-7-3/829[®], указав в нем иной объект налогообложения и приложив письмо, что ранее поданное уведомление аннулируется.

» Письмо Минфина России от 22 января 2015 г. № 03-11-06/2/1645 <Об учете налогоплательщиком, применяющим УСН, доходов в виде иностранной валюты и доходов, полученных от реализации иностранной валюты>

Доходы в виде иностранной валюты, в том числе выручка от реализации товаров, учитываются при опре-

делении налога, уплачиваемого в связи с применением УСН, при поступлении указанных денежных средств на транзитный валютный счет налогоплательщика.

Доходы, полученные от реализации иностранной валюты, учитываются в составе доходов при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, при поступлении денежных средств за реализацию иностранной валюты на расчетный счет организации. НК РФ не предусмотрено в данном случае учитывать в составе доходов и расходов разницу между биржевым курсом иностранной валюты и официальным курсом иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленным Банком России.

§ ПРОЧИЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

» Письмо Минфина России от 18 ноября 2014 г. № 03-04-06/58173 <О налогообложении при возмещении организацией расходов, связанных с переездом работника на работу в другую местность и обустройством>

Налог на доходы физических лиц

При переезде работника на работу в другую местность не подлежат обложению НДФЛ на основании абз. 11 п. 3 ст. 217 НК РФ суммы возмещения расходов на обустройство на новом месте жительства в пределах размеров, установленных дополнительным соглашением к трудовому договору, являющимся неотъемлемой частью трудового договора, при наличии соответствующих подтверждающих документов.

Также на основании данной нормы освобождается от налогообложения стоимость проезда работника и членов его семьи и провоза багажа, возмещаемая работодателем на основании проездных билетов и иных документов, подтверждающих указанные расходы.

» Письмо ФНС России от 15 января 2015 г. № БС-3-11/70[®] <Об освобождении от уплаты транспортного налога за транспортное средство, находящееся в розыске>

В настоящее время налоговые органы вправе оформить освобождение от уплаты транспортного налога за транспортное средство, находящееся в розыске, при условии представления налогоплательщиком (гражданином) в налоговый орган подлинника документа, подтверждающего факт угона (кражи) автомобиля, полученного в соответствующем органе, осуществляющем расследование преступления, связанного с угоном (кражей) данного транспортного средства.

Документы, подтверждающие факт угона (кражи) транспортного средства, выдаются органами МВД России (ГУВД, ОВД, УВД и др.), осуществляющими работу по расследованию и раскрытию преступлений, в том числе угонов (краж) транспортных средств.

Если от налогоплательщика подлинника выданной ОВД справки, подтверждающей факт угона (кражи) зарегистрированного на него транспортного средства, в налоговый орган не поступало, у последнего отсутствуют законные основания для неначисления по этому транспортному средству транспортного налога.

Вместе с тем документы, выданные (оформленные) органами дознания и следствия в ходе производства по уголовным делам, исключены из перечня документов, которые государственные органы не вправе требовать от заявителя при предоставлении государственных услуг.

Дополнительно сообщается, что в отношении утраченных транспортных средств либо транспортных средств, находящихся в розыске, регистрация может быть прекращена по заявлению их собственников (владельцев). Указанное относится и к сведениям о факте нахождения транспортного средства в розыске.

» Письмо Минфина России от 26 декабря 2014 г. № 03-04-05/67642
 <О предоставлении стандартного вычета по НДФЛ на ребенка работнице, находящейся в отпуске по уходу за ребенком без выплаты зарплаты и приступившей к работе в ноябре 2014 г.>

За месяцы, которые не учитывались налоговым агентом при исчислении налоговой базы, стандартные налоговые вычеты налоговым агентом не предоставляются.

В случае выхода сотрудницы на работу в ноябре 2014 г. стандартный налоговый вычет на ребенка за январь—октябрь налоговым агентом не предоставляется, так как налоговая база начинает определяться с ноября этого года. Указанные налоговые вычеты предоставляются налоговым агентом после начала выплат, т.е. за ноябрь—декабрь 2014 г.

» Письмо Минфина России от 29 декабря 2014 г. № 03-05-05-01/68233
 <О возможности освобождения от уплаты налога на имущество организаций в отношении движимого имущества, учтенного в составе основных средств в результате реорганизации или ликвидации юридического лица>

Льгота по налогу на имущество организаций по п. 25 ст. 381 НК РФ с 1 января 2015 г. не распространяется

на движимое имущество, принятое на учет с 1 января 2013 г. в состав основных средств в результате реорганизации или ликвидации юридических лиц.

» Письмо Минфина России от 13 января 2015 г. № 03-08-13/69479 <О представлении подтверждения статуса иностранного гражданина как резидента государства, у которого с Российской Федерацией имеется соглашение об избежании двойного налогообложения, для исчисления НДФЛ, в том числе налоговым агентом>

Налоговый агент не вправе требовать от налогоплательщика документы для освобождения от уплаты НДФЛ и осуществлять освобождение от налогообложения доходов, получаемых от источников в Российской Федерации физическим лицом, не являющимся налоговым резидентом Российской Федерации.

Поскольку специального порядка возврата сумм НДФЛ, удержанного налоговым агентом с доходов физического лица — резидента иностранного государства до представления им соответствующего подтверждения, НК РФ не предусмотрено, могут быть использованы положения ст. 78 НК РФ с учетом срока подтверждения статуса резидента, установленного ст. 232 НК РФ.

Таким образом, указанное подтверждение вместе с налоговой декларацией, отражающей доходы, полученные от источников в Российской Федерации за истекший налоговый период, должно быть представлено в налоговый орган по месту учета физического лица либо по месту его жительства (пребывания) в Российской Федерации.

Если физическое лицо — иностранный гражданин в настоящее время не проживает на территории Российской Федерации, названное подтверждение вместе с налоговой декларацией может быть представлено в налоговый орган по месту учета российской организации, выплатившей этому физическому лицу доход.

» Письмо Минфина России от 22 января 2015 г. № 03-04-06/1626 <Об обложении НДФЛ сумм возмещения работодателем расходов на служебные поездки работников, работа которых носит разъездной характер>

Если работа физических лиц по занимаемой должности носит разъездной характер и это отражено в коллективном договоре, соглашениях, локальных нормативных актах, то выплаты, направленные на возмещение работодателем расходов, связанных со служебными поездками таких категорий работников,

не подлежат обложению НДФЛ в размерах, установленных коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами или трудовым договором.

- » Письмо Минфина России от 26 января 2015 г. № 03-04-06/2187 <Об определении даты получения дохода в виде оплаты отпускных в целях НДФЛ>

Дата фактического получения дохода в виде оплаты отпуска определяется как день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках.

Указанный вывод подтверждается Решением Президиума ВАС РФ от 7 февраля 2012 г. № 11709/11.

- » Письмо Минфина России от 20 января 2015 г. № 03-04-06/1131 <Об обложении НДФЛ возмещения сотрудникам дополнительных расходов (суточных), связанных с проживанием вне места постоянного жительства, если сотрудники исполняют трудовые обязанности в представительствах организации, находящихся на территории иностранных государств>

Вознаграждение работников организации, местом работы которых по трудовому договору с этой организацией является иностранное государство, относится к доходам от источников за пределами Российской Федерации вне зависимости от порядка выплаты таких доходов.

К доходам от источников за пределами Российской Федерации относятся и такие непосредственно связанные с выполнением трудовых обязанностей за пределами Российской Федерации доходы, как суммы возмещения дополнительных расходов, связанных с проживанием вне места постоянного жительства (суточные).

§ СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ

- » Письмо Минтруда России от 30 января 2015 г. № 17-4/В-38 <О порядке представления в 2015 г. расчетов по начисленным и уплаченным страховым взносам в электронном виде>

Минтруд России разъясняет порядок представления в 2015 г. расчетов по начисленным и уплаченным страховым взносам в электронном виде плательщиками

страховых взносов, у которых среднесписочная численность работников за предшествующий расчетный период составила более 25 человек.

На основании положений ч. 10 ст. 15 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» в редакции Федерального закона от 28 июня 2014 г. № 188-ФЗ плательщики страховых взносов, у которых среднесписочная численность физических лиц, в пользу которых производятся выплаты и иные вознаграждения, за предшествующий расчетный период превышает 25 человек, а также вновь созданные (в том числе при реорганизации) организации, у которых численность указанных физических лиц превышает данный предел, представляют расчеты по начисленным и уплаченным страховым взносам по форматам и в порядке, которые установлены органом контроля за уплатой страховых взносов, в форме электронных документов, подписанных усиленной квалифицированной электронной подписью.

Закон № 188-ФЗ вступил в силу 1 января 2015 г.

По мнению Минтруда России, приведенные положения следует применять к правоотношениям, возникшим с 1 января 2015 г., т.е. к представлению плательщиками расчетов по начисленным и уплаченным страховым взносам в ПФР и ФСС России начиная с отчетного периода за I квартал 2015 г.

§ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ

- » Письмо ФНС России от 29 декабря 2014 г. № СА-4-7/27163 <Об исчислении срока давности привлечения к ответственности за невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и перечислению НДФЛ>

Статьей 123 НК РФ предусмотрена ответственность за неправомерное удержание и (или) непо перечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный НК РФ срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом.

Налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного НДФЛ не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках.

В этом случае днем совершения правонарушения, предусмотренного ст. 123 НК РФ, признается день, следующий за днем фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также днем перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках.

В иных случаях налоговые агенты перечисляют суммы исчисленного и удержанного НДФЛ не позднее дня, следующего за днем фактического получения налогоплательщиком дохода, — для доходов, выплачиваемых в денежной форме, а также дня, следующего за днем фактического удержания исчисленной суммы налога, — для доходов, полученных налогоплательщиком в натуральной форме либо в виде материальной выгоды.

В этом случае днем совершения правонарушения, предусмотренного ст. 123 НК РФ, признается второй день со дня фактического получения налогоплательщиком дохода — для доходов, выплачиваемых в денежной форме, или второй день со дня фактического удержания исчисленной суммы налога — для доходов, полученных налогоплательщиком в натуральной форме либо в виде материальной выгоды.

§ ОТЧЕТНОСТЬ

» Письмо ФНС России от 30 января 2015 г. № ОА-4-17/1350@ «Об особенностях представления деклараций по НДС»

ФНС России в связи с вступлением в действие 1 января 2015 г. изменений, внесенных в НК РФ Федеральным законом от 4 ноября 2014 г. № 347-ФЗ в части представления налоговых деклараций по НДС, сообщает, что с 1 января 2015 г. декларация по НДС, которая должна быть представлена в электронной форме, а была подана на бумажном носителе, не считается представленной.

Приведенное правило касается деклараций, в том числе уточненных, которые поданы после 1 января 2015 г.

Декларацию по НДС на бумажном носителе представляют только налоговые агенты, не являющиеся плательщиками НДС или являющиеся плательщиками НДС, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога.

Разъясняется порядок приема деклараций, представленных в налоговый орган налогоплательщиком (налоговым агентом) лично или через представителя, а также в виде почтового отправления.

» Письмо ФНС России от 5 февраля 2015 г. № ГД-4-3/1696@ «О налоговой декларации по налогу на прибыль организаций»

ФНС России сообщает, что приказом ФНС России от 26 ноября 2014 г. № ММВ-7-3/600@ утверждены форма налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядок ее заполнения, а также формат представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций в электронной форме.

Указано, что налоговые декларации по налогу на прибыль организаций за отчетные и налоговый периоды 2015 г. представляются в налоговые органы по форме и формату, утвержденным приказом № ММВ-7-3/600@.

ФНС России рекомендует налогоплательщикам представлять в налоговые органы налоговые декларации по налогу на прибыль за налоговый период 2014 г. по названным форме и формату.

§ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

» Письмо Минфина России от 23 января 2015 г. № 03-11-06/2/1742 «О ведении бухгалтерского учета и представлении в налоговые органы бухгалтерской отчетности организациями, применяющими УСН; о мерах по снижению административной нагрузки на субъекты малого предпринимательства»

Общества с ограниченной ответственностью, в том числе перешедшие на упрощенную систему налогообложения, обязаны вести бухгалтерский учет и составлять бухгалтерскую отчетность общества, а также утверждать распределение прибыли и убытков.

Ведение бухгалтерского учета в Книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности может осуществляться микропредприятием как с применением, так и без применения двойной записи. Бухгалтерская отчетность микропредприятия может быть составлена на основе данных Книги (журнала) учета фактов хозяйственной деятельности независимо от применения двойной записи.

Подробнее с материалами об упрощенной системе бухгалтерского учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства можно ознакомиться на официальном интернет-сайте Минфина России www.minfin.ru в разделе «Бухгалтерский учет и аудит — Бухгалтерский учет — Бухгалтерский учет и отчетность субъектов малого предпринимательства».

Кроме того, предлагается ознакомиться с Рекомендациями для субъектов малого предпринимательства по

применению упрощенных способов ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, изданными в 2013 г. НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России». В них детально рассмотрены различные варианты организации и ведения бухгалтерского учета субъектами малого предпринимательства.

§ ЭКОНОМИКА

- » Федеральный закон от 3 февраля 2015 г. № 1-ФЗ «О ратификации Договора о прекращении деятельности Евразийского экономического сообщества»

Ратифицирован Договор о прекращении деятельности Евразийского экономического сообщества, подписанный в г. Минске 10 октября 2014 г.

§ ЦЕННЫЕ БУМАГИ / ФИНАНСОВЫЙ РЫНОК

- » Указание Банка России от 21 октября 2014 г. № 3420-У «О дополнительных требованиях к порядку подготовки, созыва и проведения общего собрания владельцев облигаций»

Указанием определяются дополнительные требования к порядку подготовки, созыва и проведения общего собрания владельцев облигаций.

Действие Указания распространяется на отношения, связанные с подготовкой, созывом и проведением общего собрания владельцев облигаций, которое проводится в форме собрания или заочного голосования.

Правила подготовки, созыва и проведения общего собрания, предусмотренные Указанием для владельцев облигаций, применяются также к лицам, которые в соответствии с федеральными законами осуществляют права по облигациям.

- » Положение о раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг. Утверждено Банком России 30 декабря 2014 г. № 454-П

Положением определяются состав, порядок и сроки раскрытия информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг.

Положением регулируются состав, порядок и сроки обязательного раскрытия информации акционерным обществом, раскрытия информации о выпуске (до-

полнительном выпуске) эмиссионных ценных бумаг, раскрытия информации в форме проспекта ценных бумаг, консолидированной финансовой отчетности эмитента ценных бумаг, ежеквартального отчета эмитента ценных бумаг и сообщений о существенных фактах эмитента ценных бумаг, а также устанавливаются требования к порядку раскрытия эмитентами иной информации об исполнении обязательств эмитента и осуществлении прав по размещаемым (размещенным) ценным бумагам.

Действие Положения распространяется на всех эмитентов, в том числе иностранных эмитентов, включая международные финансовые организации, размещение и (или) обращение ценных бумаг которых осуществляется в Российской Федерации, и не распространяется на Банк России, а также на эмитентов российских государственных и муниципальных ценных бумаг.

§ ТРУДОВОЕ И МИГРАЦИОННОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

- » Постановление Правительства РФ от 21 января 2015 г. № 29 «Об утверждении Правил сообщения работодателем о заключении трудового или гражданско-правового договора на выполнение работ (оказание услуг) с гражданином, замещающим должности государственной или муниципальной службы, перечень которых устанавливается нормативными правовыми актами Российской Федерации»

Утверждены Правила сообщения работодателем о заключении трудового или гражданско-правового договора на выполнение работ (оказание услуг) с гражданином, замещающим должности государственной или муниципальной службы, перечень которых устанавливается нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Правилами устанавливается порядок сообщения работодателем о заключении трудового договора или гражданско-правового договора на выполнение в организации в течение месяца работ (оказание организации услуг) стоимостью более 100 000 руб. с гражданином, замещающим должности государственной или муниципальной службы, перечень которых устанавливается нормативными правовыми актами Российской Федерации, представителю нанимателя (работодателю) государственного или муниципального служащего по последнему месту его службы.

Работодатель при заключении трудового договора или гражданско-правового договора в течение двух лет после увольнения гражданина с государственной или муниципальной службы сообщает представителю нанимателя (работодателю) государственного или муниципального служащего по последнему месту его службы о заключении такого договора в письменной форме.

» Письмо ФСС России от 26 декабря 2014 г. № 17-03-14/06-18404 <О выплате пособия по временной нетрудоспособности женщине, находящейся в отпуске по уходу за ребенком, работающей на условиях неполного рабочего времени (на дому) и получающей ежемесячное пособие по уходу за ребенком>

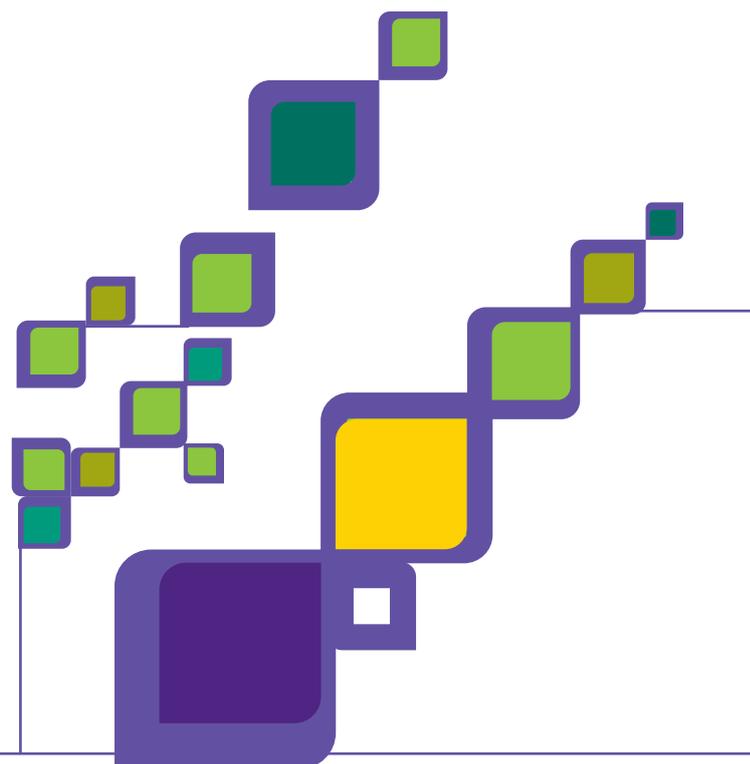
Время нахождения в отпуске по уходу за ребенком до достижения ребенком возраста трех лет не относится к периодам, за которые пособие по временной нетрудоспособности не назначается, и нахождение

в указанном отпуске не является основанием для отказа в назначении застрахованному лицу пособия по временной нетрудоспособности.

Следовательно, во время нахождения в отпуске по уходу за ребенком до достижения им возраста трех лет застрахованное лицо может работать на условиях неполного рабочего времени или на дому с сохранением права на получение пособия по государственному социальному страхованию — ежемесячного пособия по уходу за ребенком, а в случае наступления временной нетрудоспособности в этом периоде также имеет право на получение пособия по временной нетрудоспособности. Пособие по временной нетрудоспособности в этом случае рассчитывается в соответствии со ст. 14 Федерального закона от 29 декабря 2006 г. № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством».

Обзор подготовлен специалистами «ФБК Право».

Полная версия обзора — на сайте компании «ФБК» <http://www.fbk.ru/library/publications/>



УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Скидка, премия, бонус в бухгалтерском и налоговом учете

Е.И. Говорова
аудитор

Стимулирующие выплаты для покупателей — распространенная практика привлечения клиентов в торговой деятельности. Среди них — скидки, премии, бонусы, подарки. Рассмотрим порядок отражения таких выплат в бухгалтерском и налоговом учете организаций.

Достаточно часто на практике хозяйствующие субъекты, чтобы не потерять клиента, используют различные системы поощрений. Основными видами поощрения сегодня являются скидка, премия, бонус, вознаграждение.

Четких и однозначных трактовок терминов в законодательстве нет, поэтому иногда они употребляются в повседневной деятельности как синонимы. На самом деле скидка по своему экономическому смыслу означает изменение (уменьшение) цены реализуемых товаров (работ, услуг).

Если же цена товара остается прежней, а продавец поощряет своего покупателя выплатой денежного или натурального вознаграждения, то имеет место не скидка, а выплата премии в денежной или натуральной форме (бонус).

Несмотря на то что скидки, премии и бонусы имеют различную экономическую природу, у них есть и общий признак: чтобы была возможность учесть их для целей налогообложения, они должны иметь документальное подтверждение. Во-первых, условие о предоставлении скидки, выплате премии или предоставлении бонуса должно фигурировать в самом договоре или же в дополнительном соглашении к нему. Во-вторых, следует заручиться документом, из которого явно следует, что покупатель имеет право на получение скидки, бонуса или выплату премии.

Основными моментами, которые влияют на отражение данных выплат в бухгалтерском и налоговом учете, являются:

- » возможное уменьшение цены в результате предоставления данной скидки, бонуса, премии;
- » момент, когда произошло это уменьшение.

Скидки

Цена и количество поставляемого товара определяются договором поставки (п. 1 ст. 424, п. 1 ст. 465, п. 1 ст. 485, п. 5 ст. 454 Гражданского кодекса РФ). Вместе с тем из п. 2 ст. 424 ГК РФ следует, что изменение цены после заключения договора допускается в случаях, предусмотренных договором, законом либо в установленном законом порядке. Следовательно, снижение цены товара, ранее заявленной продавцом, не противоречит нормам российского законодательства. По общему правилу, вытекающему из п. 1 ст. 450 ГК РФ, любое изменение соглашения, в том числе и о цене товара, производится по согласию сторон, которое обычно оформляется путем составления дополнительного соглашения.

По своему экономическому смыслу скидка означает изменение (уменьшение) цены товаров (работ, услуг). Все условия по скидкам отражаются в договоре между продавцом и покупателем: порядок предоставления; сумма или процент.

И в теории, и на практике скидка может быть предоставлена условно в прошлом, настоящем и будущем. Поясним сказанное.

В прошлом предоставляются так называемые ретроскидки. В связи с тем, что приходится менять цену ранее проданного товара, в настоящее время такие скидки используются редко. Чаще они оформляются премией (вознаграждением), меняющей расчеты сторон, но не меняющей цену товаров.

В настоящем времени скидки даются именно на цену приобретаемых в данный момент товаров с учетом выполнения покупателем каких-либо условий продавца.

Если в будущем ожидаются большие поставки товаров, то продавец предоставляет накопительные скидки на будущее. И при отгрузке каждой следующей партии товаров дает скидку, которая зависит от того, какой объем товаров будет куплен.

Бухгалтерский учет скидок

Скидка как уменьшение цены товара при текущей поставке — это предоставление скидки, не связанной с изменением цены по договору. К скидкам, предоставляемым в момент реализации, относятся распродажи, акции, сезонные, праздничные скидки, скидки за единовременный оптовый объем, за приобретение выставочного образца и т.п. Такие скидки очень широко распространены в розничных сетях.

Этот вариант предоставления скидки является самым простым с точки зрения бухгалтерского и налогового учета у каждой из сторон соглашения. Можно сказать, что в подобном случае поставщик не предоставляет скидку, а фактически договаривается об отпускных ценах с покупателем. На момент отгрузки товара продавец и покупатель знают окончательную цену товара, которая и указывается в документах на отгрузку.

Выручка *продавца* будет определяться исходя из цены товара с учетом предоставленной скидки. Это предусмотрено п. 6 и 6.5 ПБУ 9/99¹.

Цена товара в отгрузочных документах (счете-фактуре, накладной № ТОРГ-12, универсальном передаточном документе (УПД) и др.) отражается уже с учетом скидки. Исходя из этой же цены продавцом будет начислена и сумма НДС.

Покупатель в свою очередь, получив отгрузочные документы от продавца, примет товар к учету по цене с учетом предоставленной скидки (п. 6 ПБУ 5/01²).

Он также воспользуется вычетом по НДС в размере, указанном в счете-фактуре продавца.

Скидка как уменьшение цены единицы отгруженного товара после даты поставки (ретроспективная скидка). К скидкам, изменяющим цену товара, в частности, относят:

- » пересмотр цены в случае достижения определенного объема товара;
- » пересмотр цены в случае выбора товара на определенную сумму.

Особенность предоставления ретроскидок заключается в следующем: в момент продажи товаров продавец еще не знает о том, что в дальнейшем покупатель может получить скидку, выполнив соответствующие договорные условия. Поэтому при отгрузке товаров все первичные документы выписываются продавцом исходя из первоначальной цены товара, установленной договором купли-продажи. Если в дальнейшем покупатель выполняет условия договора о предоставлении скидки, то цена товара уменьшается и, следовательно, продавцу необходимо внести исправления в первичные документы.

Если скидка предоставляется на уже проданный товар, то важно понять, до окончания отчетного года или после она была предоставлена.

Если скидка предоставлена в текущем периоде, необходимо скорректировать выручку от реализации в момент предоставления скидки. Отражение в бухгалтерском учете на момент реализации будет следующим:

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (50 «Касса») — К 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» — отражена выручка от реализации;

Д 90, субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость» — К 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС» — начислен НДС с суммы реализации.

Отражение в бухгалтерском учете на момент предоставления скидки на основании корректировочного счета-фактуры такое:

Д 62 — К 90-1 — СТОРНО — сторнирована выручка по ранее отгруженным товарам (на сумму предоставленной скидки);

Д 90-3 — К 68, субсчет «Расчеты по НДС» — СТОРНО — сторнирован НДС с суммы предоставленной скидки.

Если скидка предоставлена за прошлые периоды, то сумму такой скидки необходимо отразить в составе

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утверждено приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н.

² Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утверждено приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н.

прочих расходов в текущем периоде на дату предоставления скидки (согласно ПБУ 10/99):

Д 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — К 62 — отражены убытки прошлых лет, связанные с предоставлением скидки покупателю;

Д 68, субсчет «Расчеты по НДС» — К 62 — принят к вычету НДС с суммы предоставленной скидки.

Следует оценить существенность корректировок. Если ретроспективная скидка определена продавцом в следующем отчетном периоде, но до даты утверждения годовой бухгалтерской отчетности, данное событие признается корректирующим событием, подтверждающим существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность. Оно отражается в учете заключительными оборотами отчетного периода в случае признания данного события существенным.

Учет НДС по скидкам

Если скидка (премия, бонус, вознаграждение) предоставлена в момент отгрузки товара, то поставщик предъявляет покупателю сумму налога, исчисленного с уменьшенной стоимости товара (п. 1 ст. 154, п. 4 ст. 166 Налогового кодекса РФ). Следовательно, счет-фактура на отгруженные товары оформляется с учетом предоставленной скидки.

Когда скидка предоставляется после отгрузки товара, то продавец корректирует свои налоговые обязательства. Для этого он выставляет покупателю корректировочный счет-фактуру на разницу в стоимости (п. 2¹ ст. 154, п. 3 ст. 168, подп. 4 п. 3 ст. 170, п. 13 ст. 171, п. 10 ст. 172 НК РФ).

Если изменилась цена по товарам, указанным в нескольких первичных счетах-фактурах, то в адрес одного и того же покупателя можно оформить единый корректировочный счет-фактуру (абз. 2 подп. 13 п. 5² ст. 169 НК РФ).

Сумму НДС с разницы, возникшей в результате уменьшения стоимости товара, можно принять к вычету (абз. 3 п. 3 ст. 168, абз. 3 п. 1 и п. 2 ст. 169 НК РФ). Этим вычетом продавец может воспользоваться в течение трех лет при наличии документов об изменении стоимости (п. 13 ст. 171, п. 10 ст. 172 НК РФ).

При предоставлении скидки для продавца разница в налоговой базе отрицательная, а у покупателя — положительная из-за уменьшения вычета. Причем разницу в вычете по НДС покупателю следует восстановить. Это нужно сделать на наиболее раннюю из двух дат: дату получения первичных документов

на уменьшение цены товаров либо дату получения корректировочного счета-фактуры (абз. 3 подп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Таким образом, в ситуации с предоставлением ретроскидки как продавец, так и покупатель могут корректировать налоговые обязательства одновременно — в периоде уточнения цены. Корректировать период, в котором происходила отгрузка, не нужно, и уточненная декларация не предоставляется.

Налог на прибыль организаций при применении скидки

Продавец, применяющий метод начисления, учитывает предоставленные скидки (премии, бонусы, вознаграждения), уменьшающие цену товара, в следующем порядке.

Если скидка предоставляется до реализации товара, то в выручку включается стоимость товара с учетом скидки. При этом никаких корректировок в налоговом учете делать не нужно.

К скидкам в виде снижения первоначальной цены товара норма подп. 19¹ п. 1 ст. 265 НК РФ не применяется (см., в частности, письма Минфина России от 29 июня 2010 г. № 03-07-03/110, от 23 июня 2010 г. № 03-07-11/267). Изменение договора купли-продажи в части цены единицы товара должно найти свое отражение в корректировке данных налогового учета о стоимости проданных товаров. Иными словами, продавец должен скорректировать свои налоговые обязательства по налогу на прибыль организаций (произвести перерасчет налоговой базы и суммы налога).

При этом перерасчет может производиться как за период реализации продукции с подачей в налоговый орган уточненной декларации, так и в периоде уменьшения цены товара, поскольку пересчет ведет к излишней уплате налога в периоде поставки (абз. 2, 3 п. 1 ст. 54, абз. 2 п. 1 ст. 81 НК РФ).

Продавец, предоставивший скидку в виде уменьшения цены единицы товара (стоимости работ, услуг, имущественных прав), вправе скорректировать налоговую базу по налогу на прибыль организаций в периоде внесения соответствующих изменений (письмо ФНС России от 17 октября 2014 г. № ММВ-20-15/86@):

- » в налоговом периоде уведомления о выполнении ранее согласованных условий, определяющих возможность последующего изменения стоимости;
- » в налоговом периоде согласования с покупателем изменения стоимости товаров (работ, услуг, имущественных прав).

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утверждено приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н.

Продавцу проще учесть скидку в текущем периоде:

- » если товары были проданы в предыдущем году — как корректировку доходов прошлых лет: можно признать внереализационный расход;
- » если «скидочные» товары проданы в текущем году — как корректировку выручки: для этого надо просто уменьшить доходы отчетного периода на сумму предоставленной скидки.

У *покупателя* уменьшение стоимости приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав) в результате изменения цены влечет за собой корректировку данных налогового учета о стоимости приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав) (см., например, письмо Минфина России от 16 января 2012 г. № 03-03-06/1/13 в отношении предоставленной скидки).

Если приобретенные товары уже были реализованы, необходимо произвести корректировку налоговой базы по налогу на прибыль за налоговый период признания расходов.

Обратите внимание: когда согласно п. 8 ст. 254 НК РФ при определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения используется метод оценки сырья и материалов по средней стоимости, при изменении (пересчете) их цены необходимо пересчитать (скорректировать) среднюю стоимость соответствующих материальных ценностей в налоговом учете начиная с периода оприходования до момента списания (письмо Минфина России от 20 марта 2012 г. № 03-03-06/1/137).

Если товары еще не проданы, то Минфин России рекомендует пересчитать их покупную стоимость (письмо от 16 января 2012 г. № 03-03-06/1/13).

Предоставление скидок при упрощенной системе налогообложения

Организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения (УСН), при расчете своих налоговых обязательств включают в состав доходов поступления от реализации и внереализационные доходы, определяемые по правилам ст. 250 НК РФ.

Причем список доходов таких налогоплательщиков, в отличие от расходов, открыт, что позволяет проверяющим включить в расчет налога любые доходы, кроме тех, которые не учитываются при определении объекта налогообложения (п. 1¹ ст. 346¹⁵ НК РФ). Среди последних нет дохода в виде полученного покупателем вознаграждения (премии), поэтому более

чем вероятно, что сумма вознаграждения должна быть учтена при расчете налога.

Что касается скидки, которая уменьшает стоимость товаров, то у *продавца* выручка сразу уменьшается на сумму предоставленной скидки исходя из поступивших средств (письмо Минфина России от 11 марта 2013 г. № 03-11-06/2/7121). *Покупатель*, уже реализовавший товар, на который предоставлена скидка, уменьшает расходы на сумму скидки. Соответственно, если товары находятся на складе, в целях исчисления единого налога их стоимость (после вычета предоставленной скидки) учитывается при получении денежных средств в счет оплаты (подп. 1 п. 2 ст. 346¹⁷ НК РФ). Таким образом, кассовый метод признания доходов и расходов вынуждает организации, применяющие УСН, признавать скидку сразу. Ретроскидки для таких налогоплательщиков рискованны с позиции налогообложения, поскольку налоговый орган вполне может не признать корректировку «кассовых» доходов и расходов.

Бонусы (предоставление дополнительной партии товара)

Договором поставки может быть предусмотрено предоставление бонуса в виде дополнительной поставки продукции за выполнение условий об объеме закупки, что изменяет общее количество поставляемой по договору продукции, а также цену единицы этой продукции. При этом общая стоимость поставляемой продукции остается неизменной.

При такой передаче у контролирующих органов возникает вопрос о том, что дополнительный объем передается бесплатно, безвозмездно, что несет определенные налоговые последствия.

Продавец же настаивает на том, что стоимость дополнительной продукции была включена в общую стоимость, предусмотренную договором. Он может приводить следующие доводы.

Передача бонусной партии готовой продукции не является безвозмездной, так как в соответствии с п. 2 ст. 423 ГК РФ безвозмездным считается договор, по которому одна сторона обязуется предоставить что-либо другой стороне без получения от нее платы или иного встречного предоставления. В рассматриваемой ситуации передача бонусной продукции осуществляется по договору поставки, который, во-первых, является возмездным (п. 1, 5 ст. 454 ГК РФ), а во-вторых, данная передача осуществляется за выполнение условий договора об объеме закупки продукции, что соответствует требованиям гражданского законодательства РФ (п. 4 ст. 421 ГК РФ). Иными словами, предоставление бонусной продукции без взимания

дополнительной платы обусловлено встречным приобретением определенного объема продукции.

По мнению автора, данный способ поощрения покупателей является самым проблемным. Дело в том, что передачу дополнительного объема продукции сложно отразить документально. Следует либо оформить первичные документы по нулевой стоимости за единицу переданной продукции, либо изменить ранее оформленные покупателем документы, изменив в них цену единицы переданной продукции с сохранением общей стоимости поставки. Кроме того, получение бонусного товара сложно учесть и покупателю.

Бухгалтерский учет бонусов

В рассматриваемой ситуации договором поставки не предусмотрено изменение стоимости ранее поставленной продукции. Дополнительная партия готовой продукции поставляется без дополнительной оплаты, за выполнение условий договора о закупке покупателем определенного объема продукции. Соответственно отсутствуют основания для корректировки (уменьшения) договорной стоимости ранее поставленной продукции.

Фактическая себестоимость переданной покупателю в качестве бонуса продукции включается в расходы по обычным видам деятельности в качестве коммерческих расходов (п. 5, 7, 9 ПБУ 10/99). Указанная сумма отражается по дебету счета 44 «Расходы на продажу» в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция» или 41 «Товары» (Инструкция по применению Плана счетов¹).

Учет НДС по бонусам

По мнению налоговых органов, передача покупателю бонусного товара по нулевой цене приравнивается к его безвозмездной передаче. Это означает, что при предоставлении бонуса *организация-продавец* должна исчислить и уплатить НДС исходя из рыночных цен на данный товар.

Согласно п. 2¹ ст. 154 НК РФ выплата (предоставление) продавцом продукции ее покупателю премии (поощрительной выплаты) за выполнение покупателем определенных условий договора поставки, включая приобретение определенного объема продукции, не уменьшает для целей исчисления налоговой базы продавцом продукции стоимость отгруженной продукции, за исключением случаев, когда уменьшение

стоимости отгруженной продукции на сумму выплаченной премии (поощрительной выплаты) предусмотрено договором.

С одной стороны, премия может быть предоставлена как в денежной, так и в натуральной форме, а приведенная норма НК РФ не содержит запрета на ее распространение при предоставлении премии в натуральной форме. Но, с другой стороны, формулировка текста неоднозначна и допускает иное понимание: речь идет именно о денежных выплатах. Разъяснения контролирующих органов по данному вопросу отсутствуют.

Однако после принятия Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» можно утверждать, что появился подход к рассматриваемому вопросу. Данное Постановление сохраняет свою силу для судов и после того, как ВАС РФ прекратил свое существование, влившись в состав Верховного Суда РФ (ч. 1 ст. 3 Федерального конституционного закона от 4 июня 2014 г. № 8-ФКЗ).

Как разъяснил Пленум ВАС РФ в п. 12 указанного Постановления, передача контрагенту товаров в качестве дополнения к основному товару (в том числе в виде бонуса) без взимания с него отдельной платы подлежит налогообложению как передача товара на безвозмездной основе, если только организацией не будет доказано, что цена основного товара включает в себя стоимость дополнительно переданного товара и исчисленный с основной операции налог охватывает и передачу дополнительного товара.

Расчет налога на прибыль организаций по бонусам

Бонусная продукция предоставляется без изменения договорной стоимости ранее поставленной продукции. Соответственно корректировка налогооблагаемой базы по налогу на прибыль у *продавца* не производится.

В общем порядке расходы в виде премии, выплаченной покупателю за выполнение условий договора в части закупки определенного объема продукции, признаются в составе внереализационных расходов (подп. 19¹ п. 1 ст. 265 НК РФ, письмо Минфина России от 8 ноября 2011 г. № 03-03-06/1/729).

Ограничений на выплату премий в натуральной форме ни подп. 19¹ п. 1 ст. 265 НК РФ, ни письмо Минфина России не содержат, в связи с чем указанная норма распространяется и на бонусы, предоставленные в натуральной форме.

¹ План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению утверждены приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.

Вознаграждение (премия)

В течение последних лет большое распространение на практике получил такой способ материального поощрения покупателей, как выплата премий за выполнение определенных условий договора (в частности, за достижение определенного объема покупок). Причина такой популярности премий без изменения цены отгруженных товаров — простота их налогового учета.

Это понятие практическое, законодательно оно не утверждено. Пунктом 1 ст. 454 ГК РФ установлено, что по договору купли-продажи продавец обязуется передать товар в собственность покупателю, а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него денежную сумму (цену).

При этом на основании п. 3 данной статьи особенности купли и продажи товаров отдельных видов определяются законами и иными правовыми актами. А статья 421 ГК РФ допускает свободу договора. В договорах, как правило, прописывается, что выплачиваемая премия не изменяет цену уже отгруженных товаров.

Когда говорят о премиях (вознаграждениях), часто ссылаются на ст. 9 Федерального закона от 28 декабря 2009 г. № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» (далее — Закон № 381-ФЗ). Закон регулирует отношения, возникающие между органами государственной власти, органами местного самоуправления и хозяйствующими субъектами в связи с организацией и осуществлением торговой деятельности, а также отношения, возникающие между хозяйствующими субъектами при осуществлении ими торговой деятельности. Однако ст. 9 Закона № 381-ФЗ регулирует выплату премии поставщиком товаров предприятию торговли за объем приобретений. У торговой организации эта премия будет признана доходом.

В то же время из-за отсутствия иного нормативного регулирования вознаграждений контролирующие органы считают возможным применить положения Закона № 381-ФЗ к выплате премий и самой торговой организацией (продавцом) (см., например, письмо Минфина России от 24 апреля 2013 г. № 03-07-11/14301).

Обратите внимание: в части продажи продовольственных товаров размер такой премии ограничен 10% от цены товаров, приобретенных покупателем. Выплата такого вознаграждения не допускается в части продажи товаров, включенных в Перечень отдельных видов социально значимых продовольственных товаров, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 15 июля 2010 г. № 530.

Далее поговорим о расходах торговой организации, которая выплачивает премию покупателю, например, за объем закупок.

Бухгалтерский учет премий

Если условиями договора не предусмотрено изменение цены поставляемых товаров в результате выплаты премии, т.е. при предоставлении премии не изменяется величина поступлений и (или) дебиторской задолженности за проданный товар, корректировка ранее признанной выручки за товар на сумму премии (предусмотренная п. 6.5 ПБУ 9/99) не производится.

Премия за выполнение определенных условий договора поставки связана с продажей товаров. Следовательно, сумма предоставленной премии признается торговой организацией расходом по обычным видам деятельности (в качестве коммерческих расходов) и учитывается по дебету счета 44 и кредиту счета 62 (п. 5 ПБУ 10/99, Инструкция по применению Плана счетов).

Расход в виде предусмотренной договором премии признается в том отчетном периоде, в котором у организации возникло обязательство перед покупателем в сумме предоставленной премии (п. 16, 18 ПБУ 10/99).

Предоставление покупателю премии подлежит оформлению первичным учетным документом (ч. 1, 3 ст. 9 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»). Таким документом может являться уведомление покупателя о выполнении условий предоставления премии и сумме предоставленной премии или двусторонний акт сверки, подтверждающий объем произведенных закупок и сумму предоставленной премии (либо составленная на основании такого уведомления (акта) бухгалтерская справка). Указанный документ должен содержать обязательные реквизиты, предусмотренные ч. 2 ст. 9 Закона № 402-ФЗ.

Учет НДС по премиям

Согласно п. 2¹ ст. 154 НК РФ премии, выплаченные продавцом покупателю за выполнение каких-либо условий договора (в том числе за объем покупок), по общему правилу не уменьшают стоимость отгруженных товаров (работ, услуг), если только самим договором не предусмотрено иное. Если эти премии не меняют цену товара у продавца, то не влияют и на налоговые вычеты у покупателя.

1. Если в договоре *прямо не указано, что выплачиваемая премия уменьшает стоимость отгруженных товаров*

(выполненных работ, оказанных услуг), то после составления документа, подтверждающего право покупателя на получение премии, вся сумма премии в полном объеме отражается сторонами в составе доходов (у покупателя) и расходов (у продавца), признаваемых при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

При этом никаких корректировок по НДС в связи с выплатой премии ни продавец, ни покупатель не делают. Продавец не уменьшает свою налоговую базу по НДС, признанную при отгрузке товаров (работ, услуг), а покупатель сохраняет всю сумму вычета, которая была заявлена им при принятии к учету указанных товаров (работ, услуг).

2. Если по договору сумма премии *влечет за собой уменьшение стоимости отгруженных товаров (работ, услуг)*, то происходит корректировка налоговой базы по НДС у продавца и суммы вычета у покупателя.

После составления документа, подтверждающего право покупателя на получение премии (акта, уведомления, протокола и т.п.), продавец выписывает покупателю корректировочный счет-фактуру к умень-

щению. Если премия затрагивает поставки (отгрузки) по нескольким счетам-фактурам, продавец может выставить единый корректировочный счет-фактуру на всю сумму премии.

Этот корректировочный счет-фактура регистрируется:

- » продавцом — в книге покупок текущего периода;
- » покупателем — в книге продаж текущего периода.

Заметим, п. 2¹ ст. 154 НК РФ не требует, чтобы в договоре обязательно содержалось условие о том, что сумма премии не уменьшает стоимость товаров (работ, услуг). Главное, чтобы в нем не было обратного условия. Однако, на наш взгляд, во избежание споров с налоговым органом в договоре в обязательном порядке нужно четко зафиксировать условие о том, что премия не уменьшает стоимость отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг).

3. По мнению Минфина России, положения п. 2¹ ст. 154 НК РФ не применяются в отношении премий, выплачиваемых в рамках договора поставки продовольственных товаров (письмо от 18 сентября 2013 г. № 03-07-09/38617).



Минфин России ссылается на п. 4 ст. 9 Закона № 381-ФЗ, в котором сказано, что размер вознаграждения, выплачиваемого торговой организации поставщиком за покупку определенного количества продовольственных товаров, подлежит включению в цену договора и не должен учитываться при определении цены продовольственных товаров. Финансовое ведомство делает вывод, что вне зависимости от условий договора в случае перечисления продавцом продовольственной продукции ее покупателю премии за достижение определенного объема закупок данной продукции указанная премия не изменяет стоимость ранее поставленной продукции. Соответственно основания для корректировки налоговой базы у продавца и выставления им корректировочного счета-фактуры отсутствуют.

Итак, если премия выплачена покупателю, то вопрос о корректировке налоговых обязательств по НДС должен решаться исключительно исходя из условий договора (кроме премий в рамках договоров поставки продовольственных товаров).

Расчет налога на прибыль организаций по премиям

Если поощрение не изменяет цену, то базу для расчета налога на прибыль *продавцу*, применяющему метод начисления, корректировать не нужно. Поощрения такого рода необходимо учесть в составе внереализационных расходов на дату их предоставления в отношении:

- » товаров — на основании подп. 19¹ п. 1 ст. 265, подп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ;
- » работ, услуг — на основании подп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ (письма Минфина России от 20 октября 2014 г. № 03-03-06/1/52651 и от 7 апреля 2014 г. № 03-03-06/1/15487).

Для *покупателя* в части включения премии (скидки) в состав внереализационных доходов нормы, анало-

гичной применяемому для продавца подп. 19¹ п. 1 ст. 265 НК РФ, не введено. Но это не означает, что у покупателя при получении вознаграждения не возникает экономической выгоды и облагаемого налогом на прибыль дохода.

Перечень внереализационных доходов, представленный в ст. 250 НК РФ, открыт, а значит, в него может быть включена премия (скидка), полученная покупателем вследствие выполнения определенных условий договора (в частности, объема покупок), не связанных с изменением цены единицы товара (письмо Минфина России от 26 августа 2013 г. № 03-01-18/35003).

Предоставление премий при упрощенной системе налогообложения

При расчете единого налога организации, перешедшие на УСН, применяют кассовый метод признания доходов и расходов, в связи с чем при реализации товаров (работ, услуг) с предоставлением скидок доходы от реализации учитываются в фактически поступивших суммах с учетом предоставленных покупателям и заказчикам скидок (письмо Минфина России от 11 марта 2013 г. № 03-11-06/2/7121). Проще говоря, кассовый метод вынуждает признавать скидку сразу.

Ретроскидки для таких организаций рискованны с позиции налогообложения, так как проверяющие вполне могут не признать корректировку «кассовых» доходов и расходов.

Если выбран объект налогообложения «доходы», то скидку как расход налогоплательщик, применяющий УСН, учесть не сможет (Постановление ФАС Поволжского округа от 24 января 2013 г. № А72-9330/2011).

Если же выбрать объект налогообложения «доходы минус расходы», тоже возникнут проблемы, поскольку скидка не поименована в закрытом перечне расходов (ст. 346¹⁶ НК РФ). ©

КОРПОРАТИВНЫЙ ЮРИСТ

Армения и Киргизия в Евразийском экономическом союзе: последствия и риски для организаций-импортеров



Н.Н. Леженникова
старший юрисконсульт
«ФБК Право»



А.А. Суворова
юрист «ФБК Право»



А.Н. Ярзуткин
старший эксперт
«ФБК Право»



А.С. Ермоленко
партнер компании
«ФБК Грант Торнтон»,
руководитель
корпоративной
практики «ФБК Право»
канд. юрид. наук

С 1 января 2015 г. начал действовать созданный на базе Таможенного союза Евразийский экономический союз. С 2 января 2015 г. к России, Белоруссии и Казахстану присоединилась Армения. Вскоре планируется вступление в новое интеграционное образование Киргизии. Рассмотрим последствия вступления в Евразийский экономический союз Армении и Киргизии в части изменений в работе таможенных механизмов, применения единых ТН ВЭД ТС и баз данных по стоимости и рискам, а также последствия, возникающие у организаций, занимающихся ввозом идентичных товаров на территорию Таможенного союза через территории России, Армении и Киргизии, в связи с возможностью таможенных органов пользоваться едиными базами по стоимости и рискам. В статье также уделено внимание вопросу трансфертного ценообразования по сделкам с взаимозависимыми лицами после присоединения Армении и Киргизии к Евразийскому экономическому союзу.

Договор о Евразийском экономическом союзе (далее — ЕАЭС) был подписан 29 мая 2014 г. между Республикой Беларусь, Республикой Казахстан и Российской Федерацией (далее — Договор от 29.05.2014). Согласно заявлению перечисленных стран о выполнении внутригосударственных процедур, необходимых для вступления в силу указанного Договора, он вступает в силу с 1 января 2015 г.

С момента вступления в силу Договора от 29.05.2014 прекращают свое действие основные международные договоры, составляющие нормативно-правовую базу Таможенного союза¹. Так, утрачивают юридическую силу Договор о Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве от 26 февраля 1999 г., Договор о создании единой таможенной территории и формировании Таможенного союза от 6 октября 2007 г. и др.

Постоянно действующий регулирующий орган Таможенного союза — Евразийская экономическая комиссия, созданная в 2011 г., — согласно п. 1 ст. 8 Договора от 29.05.2014 будет также органом ЕАЭС.

Вместе с тем неправильным будет вывод о полной ликвидации Таможенного союза. Так, вступив в ЕАЭС, Армения также присоединилась

¹ Протокол о прекращении действия международных договоров, заключенных в рамках формирования Таможенного союза и Единого экономического пространства, в связи с вступлением в силу Договора о Евразийском экономическом союзе. Установлен Приложением № 33 к Договору от 29.05.2014. Перечень международных договоров, действие которых прекращается в связи с прекращением деятельности Евразийского экономического сообщества, установлен Приложением № 1 к Договору о прекращении деятельности Евразийского экономического сообщества от 10 октября 2014 г.

к Соглашению об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза, от 25 января 2008 г., Соглашению об особенностях таможенного транзита товаров, перемещаемых железнодорожным транспортом по таможенной территории Таможенного союза, от 21 мая 2010 г.¹ Для Армении стал обязательным и Договор о Таможенном кодексе Таможенного союза от 27 ноября 2009 г.

Таким образом, созданная организация — ЕАЭС — создает лишь более высокий уровень интеграции среди государств, ее учредивших, по сравнению с Таможенным союзом. Для функционирования ЕАЭС будут использоваться многие соглашения и договоры, принятые в рамках Таможенного союза. Будет действовать единый орган управления — Евразийская экономическая комиссия².

Армения 10 октября 2014 г. подписала Договор о присоединении Республики Армения к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года (далее — Договор от 10.10.2014); 4 декабря 2014 г. Армения ратифицировала указанный Договор, и с 2 января 2015 г. является страной — участницей ЕАЭС.

Киргизия еще не присоединилась к Договору от 29.05.2014. На данный момент государство находится на стадии выполнения необходимых мероприятий по присоединению к единому экономическому пространству Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации с учетом формирования Евразийского экономического союза (Решением Высшего Евразийского экономического совета от 10 октября 2014 г. № 75 был утвержден План мероприятий («дорожная карта») для Киргизии).

После выполнения Плана мероприятий Киргизии будет необходимо подписать договор о присоединении к Договору от 29.05.2014, ратифицировать его, и только после этого она станет членом ЕАЭС. По информации из открытых источников, договор о присоединении Киргизии к ЕАЭС будет подписан в марте 2015 г.³

Приведение законодательства государств, вступающих в ЕАЭС, в соответствие с нормами ЕАЭС

Конкретные сроки, в течение которых страны, присоединяющиеся к ЕАЭС, должны произвести необхо-

димые изменения в национальном законодательстве, установлены «дорожными картами» по присоединению государств к ЕАЭС⁴.

В «дорожных картах» Армении и Киргизии предусматривалось, что государства для присоединения к ЕАЭС должны в течение одного месяца с момента утверждения «дорожной карты» провести анализ норм законодательства в сфере финансовых рынков, в течение трех месяцев провести анализ правовых норм в сфере конкурентной (антимонопольной) политики, в сфере транспорта и коммуникаций, в сфере трудовой миграции, социального, пенсионного обеспечения, образования, здравоохранения, медицинского страхования на предмет их соответствия договорно-правовой базе Таможенного союза и Единого экономического пространства с учетом формирования Евразийского экономического союза. После проведения анализа национального законодательства Армения и Киргизия обязались к моменту присоединения к ЕАЭС внести необходимые изменения в нормативные правовые акты для приведения их в соответствие с договорно-правовой базой ЕАЭС.

Вместе с тем с целью стабилизировать экономическую ситуацию и повысить устойчивость экономического развития в течение трех месяцев после присоединения к ЕАЭС Армения и Киргизия должны определить и представить в Евразийскую экономическую комиссию и государства-члены перечень нормативных правовых актов в сфере разработки и реализации макроэкономической политики, в том числе бюджетной, налоговой и денежно-кредитной политики, направленных на достижение названных целей.

Договором от 10.10.2014 для Армении определены ставки ввозных таможенных пошлин, отличные от ставок пошлин Единого таможенного тарифа ЕАЭС (ЕТТ ЕАЭС), на отдельные категории товаров, а также установлены различные переходные периоды для таких категорий товаров, в течение которых иные ставки ввозных таможенных пошлин будут применяться⁵.

Так, для мяса и мясных субпродуктов установлен переходный период до 2022 г., для некоторых пози-

⁴ Для Армении и Киргизии планы мероприятий («дорожные карты») были приняты соответственно Решением Высшего Евразийского экономического совета от 24 декабря 2014 г. № 61 «О плане мероприятий («дорожной карте») по присоединению Республики Армения к Таможенному союзу и Единому экономическому пространству Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации» и Решением Высшего Евразийского экономического совета от 10 октября 2014 г. № 75 «О плане мероприятий («дорожной карте») по присоединению Кыргызской Республики к единому экономическому пространству Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации с учетом формирования Евразийского экономического союза».

⁵ Перечень товаров и ставок, в отношении которых в течение переходного периода Республикой Армения применяются ставки ввозных таможенных пошлин, отличные от ставок Единого таможенного тарифа Евразийского экономического союза, установлен Приложением № 4 к Договору от 10.10.2014.

¹ Перечень заключенных в рамках формирования договорно-правовой базы Таможенного союза и Единого экономического пространства международных договоров, к которым присоединяется Республика Армения, установлен Приложением № 1 к Договору о присоединении Республики Армения к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года.

² Далее названия «ЕАЭС» и «Таможенный союз» будут использоваться в соответствии с их применением в нормативно-правовых актах.

³ <http://www.interfax.by/news/belarus/1177356>

ций ТН ВЭД из группы фармацевтической продукции — до 2020 г.

Для Киргизии подобные значения ставок ввозных таможенных пошлин будут установлены договором о присоединении к ЕАЭС.

Таким образом, полагаем, что все основные изменения в национальное законодательство Армении и Киргизии для приведения его в соответствие с нормами ЕАЭС вносятся до вступления этих государств в ЕАЭС, переходные периоды установлены для изменения ставок ввозных таможенных пошлин для отдельных категорий товаров.

Обязательное использование единых ТН ВЭД ЕАЭС, а также единых баз данных таможенных органов для Армении и Киргизии после вступления в ЕАЭС

В соответствии со ст. 25 Договора от 29.05.2014 к основным принципам функционирования Таможенного союза относятся применение ЕТТ ЕАЭС и иных единых мер регулирования внешней торговли товарами с третьими сторонами, осуществление единого таможенного регулирования.

Согласно п. 1 ст. 42 Договора от 29.05.2014 на таможенной территории ЕАЭС будут применяться Единая ТН ВЭД ЕАЭС и Единый таможенный тариф ЕАЭС, утверждаемые Евразийской экономической комиссией.

Также согласно Перечню заключенных в рамках формирования договорно-правовой базы Таможенного союза и Единого экономического пространства международных договоров, к которым присоединяются государства, вступающие в ЕАЭС, установленному Приложением № 1 к Договору от 10.10.2014, Армения и Киргизия также присоединяются к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза от 27 ноября 2009 г. В связи с этим для них начинает действовать Таможенный кодекс Таможенного союза (ТК ТС), согласно п. 2 ст. 1 которого осуществляется таможенное регулирование. При этом законодательство государств-членов применяется в части, не противоречащей ТК ТС.

В силу ст. 50 ТК ТС на территории союза применяется Единая ТН ВЭД для осуществления мер таможенно-тарифного и нетарифного регулирования внешнеторговой и иных видов внешнеэкономической деятельности, ведения таможенной статистики.

Кроме того, ТК ТС предусмотрено создание системы управления рисками (ст. 127—130). Данная сис-

тема направлена, в частности, на выявление, прогнозирование и предотвращение нарушений таможенного законодательства Таможенного союза и (или) законодательства государств — членов Таможенного союза, связанных в том числе с уклонением от уплаты таможенных пошлин, налогов в значительных размерах.

В соответствии с п. 1 ст. 130 ТК ТС таможенные органы формируют информационные базы данных системы управления рисками таможенных органов.

На текущий момент на территории Таможенного союза, а следовательно, и на территории ЕАЭС не созданы единые базы данных для всех стран-участниц. Такие единые автоматизированные системы созданы на территории России, установлены приказами Федеральной таможенной службы¹.

Таким образом, после присоединения государств к ЕАЭС для них становятся обязательными Единая ТН ВЭД ТС, а после принятия на уровне союза единых баз данных также и такие базы.

В рамках Таможенного союза предпринимаются и иные действия, направленные на формирование единого информационного пространства, в том числе в отношении данных о ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза. Так, 19 октября 2011 г. между правительствами стран — участниц Таможенного союза было подписано соглашение об организации обмена информацией для реализации аналитических и контрольных функций таможенных органов государств — членов Таможенного союза.

Также в Договор от 29.05.2014 стороны включили протокол об информационно-коммуникационных технологиях и информационном взаимодействии в рамках Евразийского экономического союза, направленный на обмен информацией в рамках ЕАЭС.

Как следствие, существует большая вероятность доступности (возможности получения) таможенным органам непосредственно либо путем запроса у соответствующих таможенных органов данных о стоимости товаров (и иной информации) при ввозе их на таможенную территорию через Армению или Киргизию и сравнения их с данными, указываемыми при ввозе через Россию.

¹ Приказ ФТС России от 17 сентября 2013 г. № 1761 «Об утверждении Порядка использования Единой автоматизированной информационной системы таможенных органов при таможенном декларировании и выпуске (отказе в выпуске) товаров в электронной форме, после выпуска таких товаров, а также при осуществлении в отношении них таможенного контроля»; приказ ФТС России от 29 апреля 2013 г. № 851 «Об утверждении Порядка формирования единой базы выявленных рисков».

Последствия для организаций, ввозящих идентичные товары на таможенную территорию ТС через Россию, Армению и Киргизию, в связи с возможностью таможенных органов пользоваться едиными базами по стоимости и рискам

Декларирование таможенной стоимости товаров осуществляется декларантом в рамках таможенного декларирования товаров. Декларирование таможенной стоимости ввозимых товаров производится путем заявления сведений о методе определения таможенной стоимости товаров, величине этой стоимости, об обстоятельствах и условиях внешнеэкономической сделки, имеющих отношение к определению таможенной стоимости товаров, а также путем представления подтверждающих их документов (ст. 65 ТК ТС).

Таможенная стоимость товаров, ввозимых на территорию РФ, определяется в соответствии с международным договором государств — членов Таможенного союза, регулирующим вопросы определения таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу (п. 1 ст. 112 Федерального закона от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации»).

В соответствии с п. 1 ст. 2 Соглашения между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. (в редакции от 23 апреля 2012 г.) «Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза» (далее — Соглашение) основой определения таможенной стоимости ввозимых товаров должна быть в максимальной возможной степени стоимость сделки с этими товарами в значении, установленном в ст. 4 Соглашения.

В случае невозможности определения таможенной стоимости ввозимых товаров по стоимости сделки с ними таможенная стоимость товаров определяется в соответствии с иными методами, указанными в Соглашении.

Таким образом, таможенное законодательство определяет цену сделки в качестве основного метода, используемого при определении таможенной стоимости.

Таможенным кодексом ТС предусмотрена возможность контроля таможенными органами таможенной стоимости, по результатам которого таможенный орган принимает решение о корректировке этой стоимости или о принятии заявленной таможенной стоимости. Контроль таможенной стоимости товаров осуществляется таможенным органом в рамках проведения таможенного контроля как до, так и после выпуска товаров, в том числе с использованием системы управления рисками (ст. 66—68 ТК ТС).

Корректировка может быть осуществлена, если таможенный орган обнаружил, что заявлены недостоверные сведения о таможенной стоимости товаров, в том числе неправильно выбран метод определения таможенной стоимости товаров и (или) определена таможенная стоимость товаров.

Как уже отмечалось, существует вероятность сравнения данных о товаре (в том числе о таможенной стоимости), ввезенном через Армению или Киргизию и через Россию. Кроме того, таможенные органы могут применить любую имеющуюся у них информацию о стоимости товаров и на этом основании скорректировать таможенную стоимость.

В связи с этим таможенные органы могут посчитать заявленную при ввозе таможенную стоимость заниженной и применить иной метод определения таможенной стоимости, в том числе метод по стоимости сделки с идентичными товарами (метод 2).

При таком методе таможенная стоимость товаров при ввозе их на таможенную территорию через Россию будет скорректирована в соответствии с таможенной стоимостью, указанной при ввозе товаров на таможенную территорию через иную страну — участницу ЕАЭС.

Разделение текущей стоимости ввозимой в Армению или Киргизию продукции на непосредственно стоимость продукции и лицензионные платежи за пользование товарным знаком (роялти)

Одним из вариантов сохранения одинаковых цен на идентичные товары, ввозимые на территорию Таможенного союза через несколько стран — участниц ЕАЭС, может являться возможность разделения текущих цен ввозимой в Армению или Киргизию продукции на непосредственно стоимость продукции и лицензионные платежи за пользование товарным знаком (роялти). Однако такого рода действия могут повлечь за собой определенные последствия.

Как указывалось ранее, таможенное законодательство определяет цену сделки в качестве основного метода, используемого при определении таможенной стоимости.

Таможенной стоимостью товаров, ввозимых на таможенную территорию Таможенного союза, является стоимость сделки с ними, т.е. цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за эти товары при их продаже для вывоза на таможенную территорию Таможенного союза и дополненная в соответствии с положениями ст. 5 Соглашения (п. 1 ст. 4 Соглашения).

Ценой, фактически уплаченной или подлежащей уплате за ввозимые товары, является общая сумма всех платежей за эти товары, осуществленных или подлежащих осуществлению покупателем непосредственно продавцу или иному лицу в пользу продавца (п. 2 ст. 4 Соглашения).

Лицензионные и иные подобные платежи за использование объектов интеллектуальной собственности (включая платежи за патенты, товарные знаки, авторские права; далее также — роялти), которые относятся к оцениваемым (ввозимым) товарам и которые прямо или косвенно произвел или должен произвести покупатель в качестве условия продажи оцениваемых товаров, добавляются к таможенной стоимости ввозимых товаров в размере, не включенном в цену, фактически уплаченную или подлежащую уплате за эти товары (подп. 7 п. 1 ст. 5 Соглашения).

В то же время для целей определения таможенной стоимости ввозимых товаров не должны быть добавлены к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате, платежи за право:

- » воспроизводства (тиражирования) ввозимых товаров на таможенной территории Таможенного союза;
- » распределения или перепродажи ввозимых товаров, если такие платежи не являются условием продажи ввозимых товаров для вывоза на таможенную территорию Таможенного союза.

Отсюда следует, что роялти не должны автоматически включаться в таможенную стоимость. Для такого включения роялти должны отвечать следующим требованиям таможенного законодательства: они должны быть связаны с оцениваемыми (ввозимыми) товарами и оплачены покупателем именно в качестве условия продажи товаров.

В таможенном законодательстве РФ отсутствуют какие-либо разъяснения, когда роялти считаются связанными с ввозимыми товарами. В то же время существует судебная практика, которая содержит различные позиции судов по данному вопросу в каждом конкретном случае.

Некоторые суды принимают сторону декларанта, который не включает лицензионные сборы в таможенную стоимость товаров.

В одном случае суд указал, что у декларанта не возникло обязанности по включению в структуру таможенной стоимости товаров лицензионных платежей как не относящихся к ввозимым товарам, потому что лицензионные договоры об использовании товарных знаков не содержат условий о платежах, которые относятся к оцениваемым товарам и которые покупатель должен уплатить в качестве условия продажи таких товаров. Предметом данных договоров была возмож-

ность обозначать товарными знаками самостоятельно производимую и сбываемую продукцию, а не ввоз на территорию Таможенного союза изделий производителя, уже обозначенных товарными знаками. При этом из спорной таможенной декларации не усматривается, что ввезенные товары имели обозначения товарными знаками (Определение ВАС РФ от 12 апреля 2013 г. № ВАС-3368/13).

В другом случае суд признал, что по смыслу рассматриваемой нормы Соглашения лицензионные и иные подобные платежи за использование объектов интеллектуальной собственности, добавляемые к фактически уплаченной или подлежащей уплате за соответствующие товары цене при определении таможенной стоимости ввозимых товаров, должны являться условием продажи ввозимых товаров. Иными словами, добавление сумм платежей к таможенной стоимости товаров обязательно в случаях, когда объекты интеллектуальной собственности относятся к оцениваемым товарам, а лицензионные платежи — только к ввозимым товарам; когда уплата лицензионных платежей (прямая или косвенная) является условием продажи таких товаров (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 19 июня 2014 г. № А56-7925/2013).

Однако можно выявить и отрицательную для налогоплательщиков судебную практику. Так, в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 28 июня 2013 г. по делу № А17-5240/2012 была признана правомерность включения в таможенную стоимость лицензионных платежей в следующей ситуации.

Поставка товара производилась из Германии на основании контракта, заключенного между обществом и иностранным поставщиком. Товары были маркированы товарным знаком. Обществом был заключен с правообладателем лицензионный договор на объекты интеллектуальной собственности, в соответствии с которым правообладатель предоставляет обществу неисключительную лицензию на использование объектов исключительных прав (в том числе и на товарный знак, которым были маркированы товары).

Общество уплачивало лицензионное вознаграждение за предоставление прав на использование объектов интеллектуальной собственности общей суммой 3% от расчетной базы, которая рассчитывается как внешнеторговый оборот без учета всех налогов. Внешнеторговым оборотом признается сумма всех торговых оборотов, полученных в промышленных, торговых группах, не входящих в группу компаний общества.

Общество реализовало товар на внутреннем рынке под товарным знаком и уплатило лицензионный сбор после его реализации.

Суд посчитал, что данный лицензионный сбор относится к ввезенному товару и должен включаться в таможенную стоимость для исчисления таможенных платежей.

Довод общества об отсутствии оснований для включения лицензионных платежей в связи с тем, что их уплата не является условием продажи товаров именно в соответствии с условиями внешнеэкономической сделки, судом был отклонен как основанный на неверном толковании положений ст. 5 Соглашения.

Аналогичная позиция выражена в Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 20 октября 2014 г. № Ф05-11403/14.

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ: 16 декабря 2014 г. Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ приняла решение по делу № А40-110311/2013 (№ 305-ЭС14-1441) по ситуации, когда все решения судов нижестоящих инстанций были приняты не в пользу декларанта, все нижестоящие суды поддерживали доводы таможенных органов о необходимости включения в таможенную стоимость лицензионных платежей.

В данном деле обществом было заключено соглашение о поставках с иностранным продавцом-производителем, по которому общество приобрело для дальнейшего распространения на территории РФ товар с нанесенным на него товарным знаком. Право на использование указанного товарного знака было предоставлено обществу правообладателем (не продавцом-изготовителем) в соответствии с лицензионным соглашением о товарных знаках. Таможенные органы признали необходимость включения лицензионных платежей в таможенную стоимость товаров с нанесенным товарным знаком и приняли решение о корректировке таможенной стоимости. Суды трех инстанций поддержали позицию таможенных органов и отказали обществу в обжаловании решения таможенных органов.

Верховный Суд РФ также отказал обществу в удовлетворении заявленных требований, поддерживая позицию таможенного органа о необходимости включения в таможенную стоимость товара лицензионных платежей.

В обоснование своего решения Суд указал, что, поскольку ввозимый товар маркирован товарным знаком правообладателя, при дальнейшей реализации обществом этого товара на территории РФ общество будет обязано уплачивать лицензионные платежи правообладателю в соответствии с условиями лицензионного соглашения.

Суд также пришел к выводу, что правообладатель в данном случае осуществляет косвенный контроль в отношении иностранного продавца-производителя,

в связи с чем уплата лицензионных платежей является условием продажи обществом товара, приобретенного у этого иностранного продавца-производителя.

Судом отвергнут довод общества о том, что основной целью приобретения обществом продукции у иностранного продавца-производителя является не извлечение прибыли от ее последующей перепродажи на российском рынке, а стимулирование продаж основного товара, в связи с чем данная продукция, как правило, распространяется обществом бесплатно в качестве подарков либо продается по условной цене. Верховный Суд РФ поддержал выводы Федерального арбитражного суда¹ о том, что уплата лицензионных платежей в рамках лицензионного соглашения дает пользователю право на введение в гражданский оборот ввезенных товаров с нанесенными товарными знаками. Наличие обязанности по уплате лицензионных платежей не ставится в зависимость от конкретной формы реализации товара, а является необходимым условием его оборотоспособности. При этом непосредственная форма реализации такого товара принципиального значения не имеет.

Верховный Суд РФ подтвердил правомерность действий таможенных органов по корректировке таможенной стоимости товаров, посчитав, что исходя из условий соглашений сторон и фактических обстоятельств покупателя косвенно должны были осуществлять оплату товаров с учетом затрат на лицензионные платежи, а следовательно, лицензионные платежи подлежали включению в таможенную стоимость ввозимого товара, не являлись платежами за право воспроизводства, распределения, перепродажи ввозимых товаров.

Производство по аналогичному делу № А56-31657/2013, также переданному для рассмотрения в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда РФ, приостановленное до рассмотрения указанного выше дела № А40-110311/2013 (№ 305-ЭС14-1441), было возобновлено, и заседание назначено на 5 марта 2015 г.²

Судебное решение по делу представляет значительный интерес, так как в совокупности с решением по упомянутому выше делу № А40-110311/2013 (№ 305-ЭС14-1441) позволит сделать вывод о сложившейся позиции вновь созданного Верховного Суда РФ по данному вопросу.

Из анализа ряда применимых судебных решений следует, что обстоятельствами, которые могут помешать включению роялти в таможенную стоимость, являются ситуации, когда:

¹ Постановление ФАС Московского округа от 5 июня 2014 г. по делу № А40-110311/2013.

² <http://kad.arbitr.ru/Card/57f38db3-c8bc-4cd6-89f3-0f59f848a48a>

- » лицензионное соглашение не связано напрямую с импортными товарами и не связывает продажу товаров и оплату лицензионных сборов (Определение ВАС РФ от 12 апреля 2013 г. № ВАС-3368/13);
- » размер платежей зависит не только от стоимости товаров или дохода покупателя от перепродажи, но и от других факторов и условий (Решение ФАС Западно-Сибирского округа от 28 ноября 2013 г. № А46-2387/2013).

В то же время, если расчет лицензионных платежей зависит от количества и цены товаров и декларант осуществляет отдельный учет объема продаж ввезенных товаров, а также лицензионных платежей, размер которых непосредственно зависит от объема продаж данных товаров, такие обстоятельства могут свидетельствовать о непосредственной взаимосвязи лицензионных платежей и ввозимых товаров.

Таким образом, уплата лицензионных платежей в рамках договора дает пользователю право осуществлять продажу ввезенных товаров от имени предприятия-правообладателя, что подтверждает обязанность заявителя осуществлять платежи за использование объектов интеллектуальной собственности в качестве условия продажи ввезенных товаров, которые должны включаться в таможенную стоимость (Постановление ФАС Московского округа от 10 июля 2012 г. по делу № А40-60752/11-149-331, Определением от 8 ноября 2012 г. № ВАС-13933/12 ВАС РФ отказал в передаче дела в Президиум для пересмотра в порядке надзора).

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ: в соответствии с правовой позицией арбитражных судов само по себе обстоятельство, что таможенная стоимость, указанная декларантом в рамках заявленного метода, значительно отличалась в меньшую сторону от сведений, имеющих в распоряжении таможенного органа, относительно стоимости аналогичных товаров, не влечет за собой корректировку таможенной стоимости, так как не названо в законе в качестве основания для корректировки. В этом смысле различие цены сделки и ценовой информации, содержащейся в других источниках, не относящихся непосредственно к указанной сделке, не может рассматриваться как наличие такого условия либо как доказательство недостоверности условий сделки и является лишь основанием для проведения проверочных мероприятий (Постановление ФАС Дальневосточного округа от 26 ноября 2012 г. по делу № Ф03-5380/2012, Определение ВАС РФ от 12 апреля 2013 г. № ВАС-3368/13).

Таковую же позицию занимают и регулирующие органы. По их мнению, только декларант определяет таможенную стоимость, и только он решает вопросы о том, относятся ли лицензионные платежи к оцени-

ваемым товарам и является ли их уплата условием продажи оцениваемых товаров. Регулирующие органы только контролируют правильность указания таможенной стоимости в рамках процедуры таможенного контроля (письмо Минфина России от 8 мая 2013 г. № 03-07-08/16116).

Таким образом, в рассматриваемой ситуации важно иметь в виду положения лицензионного соглашения в отношении торговой марки, а также договора купли-продажи (поставки), иного внешнеторгового контракта, по которому осуществляется поставка товаров в РФ. Если такие договоры прямо или косвенно позволяют установить, что роялти выплачиваются в качестве условия продажи товаров с торговой маркой, существует значительный риск корректировки таможенной стоимости таможенными органами.

По нашему мнению, риск также возрастает, если таможенная стоимость всегда была на том же уровне, а затем она сокращена после выделения роялти в самостоятельный платеж из таможенной стоимости.

Принимая во внимание складывающуюся судебную практику и позиции ВС РФ, в полном объеме исключить риски корректировки таможенными органами таможенной стоимости на сумму лицензионных платежей не представляется возможным.

Трансфертное ценообразование по сделкам с взаимозависимыми лицами после присоединения Армении и Киргизии к ЕАЭС

В соответствии с разделом XVII Договора от 29.05.2014 взаимная торговля между организациями государств — членов ЕАЭС облагается косвенными налогами. Взимание косвенных налогов во взаимной торговле товарами осуществляется по принципу страны назначения: предусматривается применение нулевой ставки НДС и (или) освобождение от уплаты акцизов при экспорте товаров, а также их обложение косвенными налогами при импорте. Взимание косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг осуществляется в государстве — члене ЕАЭС, территория которого признается местом реализации работ, услуг. Такой же принцип взимания косвенных налогов заложен в Налоговом кодексе РФ.

В случаях, когда российская организация является взаимозависимой с организациями Армении и Киргизии и осуществляет сделки купли-продажи с ними, российская организация должна применять правила по налоговому контролю за трансфертным ценообразованием в соответствии с разделом V¹ НК РФ.

Ни одним из перечисленных ранее документов о присоединении Армении и Киргизии к ЕАЭС и Та-

моженному союзу не предусмотрены специфические правила контроля за трансфертным ценообразованием.

По нашему мнению, в этом случае применению подлежат общие правила налогового контроля трансфертного ценообразования, установленные НК РФ для сделок с нерезидентами — взаимозависимыми лицами.

С 1 января 2015 г. в НК РФ не вносились изменения, которые бы устанавливали специфические правила налогового контроля трансфертного ценообразования в части взаимоотношений российских организаций с организациями, местом нахождения которых является государство — член ЕАЭС, в частности Армении и Киргизии.

Таким образом, все сделки с взаимозависимыми организациями Армении и Киргизии признаются контролируемыми как сделки с нерезидентами РФ. Такие сделки подлежат налоговому контролю «с первого рубля» (см., например, письмо Минфина России от 3 октября 2012 г. № 03-01-18/7-135).

Необходимо отметить, что после вступления в силу Договора от 10.10.2014 в соответствии с Приложением № 1 к этому Договору Армения присоединилась в том числе к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза от 27 ноября 2009 г. и Соглашению об организации обмена информацией для реализации аналитических и контрольных функций таможенных органов государств — членов Таможенного союза от 19 октября 2011 г. Кроме того, как уже отмечалось, согласно п. 1 ст. 42 Договора от 29.05.2014 на таможенной территории ЕАЭС применяются Единая ТН ВЭД ЕАЭС и Единый таможенный тариф ЕАЭС, утверждаемые Евразийской экономической комиссией. Учитывая сказанное, у Армении появилась обязанность производить обмен информацией с таможенными органами государств — членов ЕАЭС, в том числе российскими.

Принимая во внимание существующее взаимодействие между налоговыми и таможенными органами РФ, полагаем, что у налоговых органов РФ будет доступ к более обширной информации таможенных органов, нежели официально публикуется. Доступ к такой информации позволит налоговым органам РФ проводить анализ по каждой позиции ТН ВЭД ЕАЭС, например производить расчет средней цены за определенный период времени и сравнивать с ценой, применяемой налогоплательщиком в своих сделках.

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ: полученная таким образом информация не может быть официально использована в целях налогового контроля в смысле ст. 105⁶ НК РФ, поскольку не является общедоступной. Такая

информация может быть использована налоговыми органами в аналитических целях — например, для принятия решения о выборке сделок, в отношении которых налогоплательщикам будут выставляться требования представить документацию, обосновывающую соответствие цен, примененных в контролируемых сделках, рыночному уровню согласно ст. 105¹⁵ НК РФ.

Если товары, приобретенные российской организацией у взаимозависимой иностранной организации, будут реализовываться организациям Армении и (или) Киргизии, которые не могут быть признаны взаимозависимыми с этой российской организацией, то, по нашему мнению, в целях налогового контроля к сделке с иностранной взаимозависимой организацией будет применен метод цены последующей реализации и проведено сопоставление валовой рентабельности последующей реализации с рыночным интервалом рентабельности по правилам, установленным ст. 105⁸ НК РФ. Если же рентабельность последующей реализации окажется меньше рыночного интервала рентабельности, цена приобретения товара в сделке с иностранной организацией будет признана выше рыночной. В этом случае к сделке будет применена рыночная цена, что приведет к доначислению налогов, пеней и штрафов. Если рентабельность последующей реализации окажется выше рыночного интервала рентабельности, то налоговых рисков не возникнет.

Если иностранная организация, взаимозависимая с российской организацией, будет реализовывать товары организациям Армении и Киргизии, которые не могут быть признаны взаимозависимыми с российской организацией, то после вступления Армении и Киргизии в ЕАЭС, как уже говорилось, у таможенных органов этих стран появится обязанность предоставлять информацию российским таможенным органам о таком товарообороте. В свою очередь, российские таможенные органы могут предоставить такую информацию налоговым органам. Налоговые органы РФ могут использовать полученную информацию для целей анализа и сопоставления данных со сделками между этой иностранной организацией и взаимозависимой российской организацией. Еще раз подчеркнем, что полученная таким образом информация не может быть использована налоговыми органами в смысле ст. 105⁶ НК РФ. ©

Для получения дополнительной информации по вопросам, сходным с поднятыми в данном материале, обращайтесь в департамент маркетинга компании «ФБК» по адресу marketing@fbk.ru.

СЛОЖНЫЙ СЛУЧАЙ. ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ

О возможности формирования резервного фонда на внеочередном общем собрании акционеров



Е.Н. Шкадова
менеджер
«ФБК Право»

Резервный фонд является единственным фондом, обязательным к формированию в любом акционерном обществе согласно требованиям действующего законодательства. Резервный фонд общества формируется из чистой прибыли путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, установленного уставом общества. Однако случается, что при решении вопроса о распределении чистой прибыли акционеры попросту забывают о необходимости направления части прибыли на его формирование. Можно ли исправить ситуацию и принять такое решение на внеочередном собрании акционеров? Об этом пойдет речь в статье.

Федеральным законом от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (далее — Закон об АО) предусмотрены следующие основные условия формирования резервного фонда в акционерном обществе (ст. 35):

- » резервный фонд общества формируется путем *обязательных ежегодных* отчислений до достижения им размера, установленного уставом общества;
- » размер ежегодных отчислений предусматривается уставом общества, но не может быть менее 5% *чистой прибыли* до достижения размера, установленного уставом общества.

Отметим, что в Законе об АО назван единственный источник формирования резервного фонда — чистая прибыль акционерного общества. Иные источники, за счет которых может образовываться резервный фонд общества, действующим законодательством не предусмотрены. Данный вывод подтверждается и судебной практикой¹.

В соответствии с подп. 11 п. 1, п. 2 ст. 48 Закона об АО вопрос о распределении чистой прибыли общества относится к исключительной компетенции общего собрания акционеров.

Распределение прибыли (в том числе выплата (объявление) дивидендов, за исключением прибыли, распределенной в качестве дивидендов по результатам I квартала, полугодия, девяти месяцев финансового года) осуществляется общим собранием акционеров по результатам финансового года. Согласно ст. 47 Закона об АО распределение прибыли должно быть осуществлено на годовом общем собрании акционеров.

При этом действующее законодательство прямо не запрещает принимать решение о распределении прибыли общества на любом ином

¹ См., например, Постановление ФАС Московского округа от 9 октября 2000 г. № КА-А40/4669-00.

(внеочередном) общем собрании акционеров. Какая-либо судебная практика по данному вопросу не сформирована.

В связи с этим, не оспаривая полномочий общего собрания акционеров по решению данного вопроса, не могут быть исключены риски оспаривания решения внеочередного общего собрания акционеров о распределении прибыли общества на цели формирования резервного фонда как принятого с нарушением требований п. 1 ст. 47 Закона об АО.

Ввиду отсутствия прямого нормативного регулирования, а также сформировавшейся по данному вопросу судебной практики для всесторонней оценки возможности рассмотрения вопроса о направлении части чистой прибыли на формирование резервного фонда в рамках внеочередного общего собрания акционеров следует оценить риски оспаривания такого решения.

В соответствии с п. 7 ст. 49 Закона об АО акционер вправе обжаловать в суде решение, принятое общим собранием акционеров с нарушением требований Закона об АО, иных правовых актов или устава общества, если он не принимал участия в общем собрании акционеров или голосовал против принятия такого решения и таким решением нарушены его права и (или) законные интересы. Согласно Постановлению Пленума ВАС РФ от 18 ноября 2003 г. № 19 «О некоторых вопросах применения Федерального закона “Об акционерных обществах”» иск о признании решения общего собрания недействительным подлежит удовлетворению, если допущенные нарушения требований Закона об АО, иных правовых актов или устава общества ущемляют права и законные интересы акционера, голосовавшего против этого решения или не участвовавшего в общем собрании акционеров.

Иными словами, в предмет доказывания по такому иску входит в том числе установление факта, что допущенные нарушения ущемляют права и законные интересы акционера, оспаривающего решение.

Однако планируемое к принятию решение внеочередного общего собрания акционеров о направлении части чистой прибыли на формирование резервного фонда не может ущемлять права и законные интересы акционеров, поскольку является обязанностью обще-

ства, обусловленной императивным требованием Закона об АО¹.

Приведем еще раз совокупность правовых норм, подтверждающих сделанные выводы:

- » формирование резервного фонда путем обязательных ежегодных отчислений до достижения размера, установленного уставом, является обязанностью общества (ст. 35 Закона об АО);
- » единственным источником формирования резервного фонда является чистая прибыль (ст. 35 Закона об АО);
- » вопрос о распределении чистой прибыли общества относится к исключительной компетенции общего собрания акционеров (подп. 11 п. 1, п. 2 ст. 48 Закона об АО);
- » решение общего собрания акционеров может быть обжаловано акционером только при условии, что таким решением нарушены его права и (или) законные интересы (п. 7 ст. 49 Закона об АО).

Таким образом, исходя из указанных норм, вопрос о направлении части чистой прибыли общества на формирование резервного фонда может быть рассмотрен в рамках внеочередного общего собрания акционеров.

Вероятность успешного оспаривания налоговым органом такого решения общества следует признать минимальной, поскольку решение внеочередного общего собрания акционеров о направлении части чистой прибыли общества на формирование резервного фонда, являясь обязанностью общества, не может ущемлять права и законные интересы акционеров. ©

Для получения дополнительной информации по вопросам, сходным с поднятыми в данном материале, обращайтесь в департамент маркетинга компании «ФБК» по адресу marketing@fbk.ru.

¹ Отметим, что анализируемая ситуация не являлась предметом судебного рассмотрения. Судебная практика применительно к данной ситуации носит фрагментарный и косвенный характер, однако в целом подтверждает сделанный вывод: например, согласно Постановлению ФАС Восточно-Сибирского округа от 23 июля 2009 г. по делу № А10-1174/08 акционеру было отказано в удовлетворении исковых требований о признании недействительным решения внеочередного общего собрания акционеров, поскольку принятое решение о выплате дивидендов по привилегированным акциям общества и о формировании специального фонда для выплаты дивидендов по привилегированным акциям не нарушает прав акционеров, оспаривающих данное решение.

НОВОСТИ КОМПАНИИ «ФБК GRANT THORNTON»

Конференции

Нефтетранспортные альтернативы. ФБК Grant Thornton на Экспертном совете «Транснефти»

Партнер **ФБК Grant Thornton**, руководитель корпоративной практики «ФБК Право» Александр Ермоленко принял участие в заседании Экспертного совета ОАО «АК «Транснефть», посвященном решению общества о выделении прокачки высокосернистой нефти в отдельный транспортный поток, а также рискам и перспективам, связанным с таким решением.

В рамках мероприятия эксперты отмечали, что разделение транспортировки нефти с высоким и низким содержанием серы может стать как стимулом для развития отрасли, так и тормозом.

Александр Ермоленко особо подчеркнул, что переход к отдельной прокачке углеводородов разного качества не должен стать поводом к снижению конкуренции на нефтяном рынке. Решение должно приниматься с учетом интересов всех сторон, и государство может сыграть в поддержке конкурентной среды важную роль.

По мнению партнера **ФБК Grant Thornton**, Минэнерго России как регулятор может, с одной стороны, поощрять переработку высокосернистой нефти, а с другой — создавать условия для экспорта низкосернистой нефти.



«Раздельная транспортировка нефти разных сортов — интересное решение, которое потенциально может дать толчок развитию ТЭК в России. В то же время самостоятельно, без участия органов государственного управления, нефтяные компании эту проблему решить не смогут. Не они определяют параметры налоговой и тарифной политики, не они выделяют дотации на технологическое перевооружение, однако без этого будет сложно добиться позитивного эффекта», — сказал А. Ермоленко.

Экспертный совет ОАО «АК «Транснефть»» функционирует с декабря 2012 г. как общественная площадка для обсуждения актуальных тем, связанных с функционированием и правовым регулированием топливно-энергетического комплекса России. Заседания Экспертного совета проходят в регулярном режиме с участием представителей ведущих консалтинговых компаний, органов государственного управления и руководителей предприятий ТЭК.

<http://www.fbk.ru/press-center/news/neftetransportnye-alternativy-fbk-na-ekspertnom-sovete-transnefti/>

Новые проекты ФБК Grant Thornton

ФБК Grant Thornton проведет аудит Санкт-Петербургской Международной Товарно-сырьевой биржи

Специалисты **департамента международной отчетности ФБК Grant Thornton** проведут аудит годовой финансовой отчетности ЗАО «Санкт-Петербургская Международная Товарно-сырьевая Биржа», составленной в соответствии с МСФО, за 2014 г.

По словам **заместителя директора ДМО ФБК Grant Thornton Полины Сунгуровой**, аудиторы не первый год проводят проверку отчетности ЗАО «СПбМТСБ».

«Проект получился комплексный. По запросу клиента аудиторские процедуры проводятся одновременно по международным стандартам аудита и федеральным стандартам аудиторской деятельности, что соответствует практике крупнейших организаторов торговли в России. Наши коллеги из департамента аудита предприятий ТЭК проведут аудит отчетности биржи по РСБУ», — отметила П. Сунгурова.

Закрытое акционерное общество «**Санкт-Петербургская Международная Товарно-сырьевая Биржа**» (ЗАО «СПбМТСБ») создано в 2008 г. и на сегодня является крупнейшей товарной биржей России. На бирже проводятся торги реальным товаром (спотовый рынок нефтепродуктов) и срочными контрактами (фьючерсы на поставку, фьючерсы на биржевые индексы и др.).

<http://www.fbk.ru/press-center/news/fbk-grant-thornton-provedet-audit-sankt-peterburgskoy-mezhdunarodnoy-tovarno-syrevoy-birzhi/> @



ул. Мясницкая, 44/1,
Москва, Россия 101990

Т.: +7 495 737 5353
Ф.: +7 495 737 5347

E: fbk@fbk.ru

fbk.ru

www.fbk.ru