



ФБК
Grant Thornton

Ежемесячный научно-практический журнал

ФИНАНСОВЫЕ И БУХГАЛТЕРСКИЕ КОНСУЛЬТАЦИИ

объясняем мир, изменяем мир

№2

ФЕВРАЛЬ
2016



СОДЕРЖАНИЕ

АКТУАЛЬНЫЙ КОММЕНТАРИЙ

- 4 УЧЕТ ЛИЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ ПРИ ВСТУПЛЕНИИ
В СИЛУ ПБУ «УЧЕТ АРЕНДЫ»

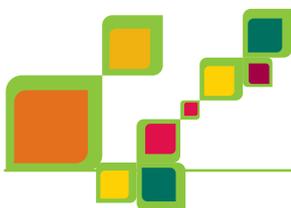
Л.В. ТИТОВА

- 11 ВОПРОСЫ ФОРМИРОВАНИЯ ПРИБЫЛИ
КОНТРОЛИРУЕМЫХ ИНОСТРАННЫХ КОМПАНИЙ

С.С. ТАРАСОВА

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

- 21 ОБЩИЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ /
УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГОВ И СБОРОВ / НАЛОГ
НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ / НАЛОГ
НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ / СПЕЦИАЛЬНЫЕ
НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ / ПРОЧИЕ НАЛОГИ
И СБОРЫ / СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ /
НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ / ОТВЕТСТВЕННОСТЬ /
ОТЧЕТНОСТЬ / ГРАЖДАНСКОЕ
ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО / ХОЗЯЙСТВЕННАЯ
ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ / ЦЕННЫЕ БУМАГИ / ФИНАНСОВЫЙ
РЫНОК / ВАЛЮТНОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО /
АНТИМОНОПОЛЬНОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО /
ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО О БАНКРОТСТВЕ /
ТАМОЖЕННОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО / ТРУДОВОЕ
И МИГРАЦИОННОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО /
ПРОЦЕССУАЛЬНОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО / РАЗНОЕ



УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

33 ГОРНО-ПОДГОТОВИТЕЛЬНЫЕ И ВСКРЫШНЫЕ РАБОТЫ

В.В. ЗЕМСКОВ

КОРПОРАТИВНЫЙ ЮРИСТ

37 ПРАВО РАБОТНИКА НА ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЙ ОПЛАЧИВАЕМЫЙ ОТПУСК В СВЯЗИ С ПОЛУЧЕНИЕМ СРЕДНЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ ПРИ НАЛИЧИИ ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ

М.С. ЛУКАСЕВИЧ

НОВОСТИ КОМПАНИИ «ФБК»

40 НОВЫЕ ПРОЕКТЫ ФБК / НАШИ АНОНСЫ

По вопросам редакционной подписки на электронный журнал «Финансовые и бухгалтерские консультации» обращайтесь к Владимиру Светашеву по адресу: dso_admin@fbk.ru

По поводу сотрудничества с электронным журналом «Финансовые и бухгалтерские консультации» можно связываться с координатором проекта Александром Скотниковым по адресу: infopress@fbk.ru

АКТУАЛЬНЫЙ КОММЕНТАРИЙ

Учет лизинговых операций при вступлении в силу ПБУ «Учет аренды»



Л.В. Титова
ведущий консультант
компании «ФБК»

В 2012 году на сайте Минфина России¹ был размещен проект положения по бухгалтерскому учету «Учет аренды». Ожидалось, что ПБУ вступит в силу с бухгалтерской отчетности 2013 г., но данный нормативный документ в настоящий момент все еще находится в стадии обсуждения. Указанное ПБУ содержит принципиально новые для российского бухгалтерского учета правила отражения аренды (в том числе лизинга). В частности, если отношения сторон не предполагают сохранения прав собственности за передающей стороной, арендаторам и лизингополучателям придется столкнуться с необходимостью учитывать на своем балансе такой актив, как «(первоначальная) стоимость аренды», уравновешивая его кредиторской задолженностью перед арендодателем (лизингодателем). Арендодатели (лизингодатели), в свою очередь, должны будут на своем балансе отражать выбытие передаваемого имущества, а взамен — дебиторскую задолженность принимающей стороны. Рассмотрим, каким образом организациям после вступления в силу ПБУ «Учет аренды» следует учитывать предмет аренды (лизинга) и расходы по лизинговым платежам.

В настоящее время порядок отражения лизинговых операций установлен приказом Минфина России от 17 февраля 1997 г. № 15, согласно которому предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя в зависимости от условий договора, а расходы лизингополучателя и доходы лизингодателя признаются в сумме фактически уплаченных лизинговых платежей и амортизации предмета лизинга.

Однако данный способ отражения не вполне отвечает критериям признания активов, расходов, обязательств и доходов, приведенным в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России².

Согласно данному документу активом считаются хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые могут быть:

¹ http://www.minfin.ru/ru/search/?q_4=%D1%83%D1%87%D0%B5%D1%82+%D0%B0%D1%80%D0%B5%D0%BD%D0%B4%D1%8B&source_id_4=6 или http://bmcenter.ru/Files/proekt_pbu_uchet_arendu

² Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России, Президентским советом ИПБ РФ 29 декабря 1997 г.

- а) использованы обособленно или в сочетании с другим активом в процессе производства продукции, работ, услуг, предназначенных для продажи;
- б) обменены на другой актив;
- в) использованы для погашения обязательства;
- г) распределены между собственниками организации.

Обязательством считается существующая на отчетную дату задолженность организации, которая является следствием свершившихся проектов ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку активов.

Статьей 2 Федерального закона от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» (далее — Закон о лизинге) определено, что по договору лизинга арендодатель (далее — лизингодатель) обязуется приобрести в собственность указанное арендатором (далее — лизингополучатель) имущество у определенного им продавца и *предоставить лизингополучателю* это имущество за плату во временное владение и пользование.

Таким образом, исходя из экономического содержания прав на предмет лизинга, данное имущество отвечает критерию признания актива у лизингополучателя, а активом лизингодателя, соответственно, являются ожидаемые поступления средств от лизингополучателя.

Пунктом 6 ПБУ 1/2008¹ установлен принцип, в соответствии с которым при отражении операций в бухгалтерском учете организации должны исходить из экономического содержания данной операции независимо от правовой формы. При этом согласно п. 7 ПБУ 1/2008 если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то организацией осуществляется разработка соответствующего способа исходя из *настоющего и иных положений по бухгалтерскому учету, а также международных стандартов финансовой отчетности.*

Проект ПБУ «Учет аренды» предусматривает соблюдение установленных ПБУ 1/2008 принципов и в целом соответствует положениям МСФО (IAS) 17 «Аренда»².

Необходимо отметить, что проект ПБУ «Учет аренды» предусматривает следующие варианты классификации арендных отношений (рис. 1).

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ: проект ПБУ «Учет аренды» (и МСФО 17) для аренды с последующим переходом

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утверждено приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н.

² Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 17 «Аренда» введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н.

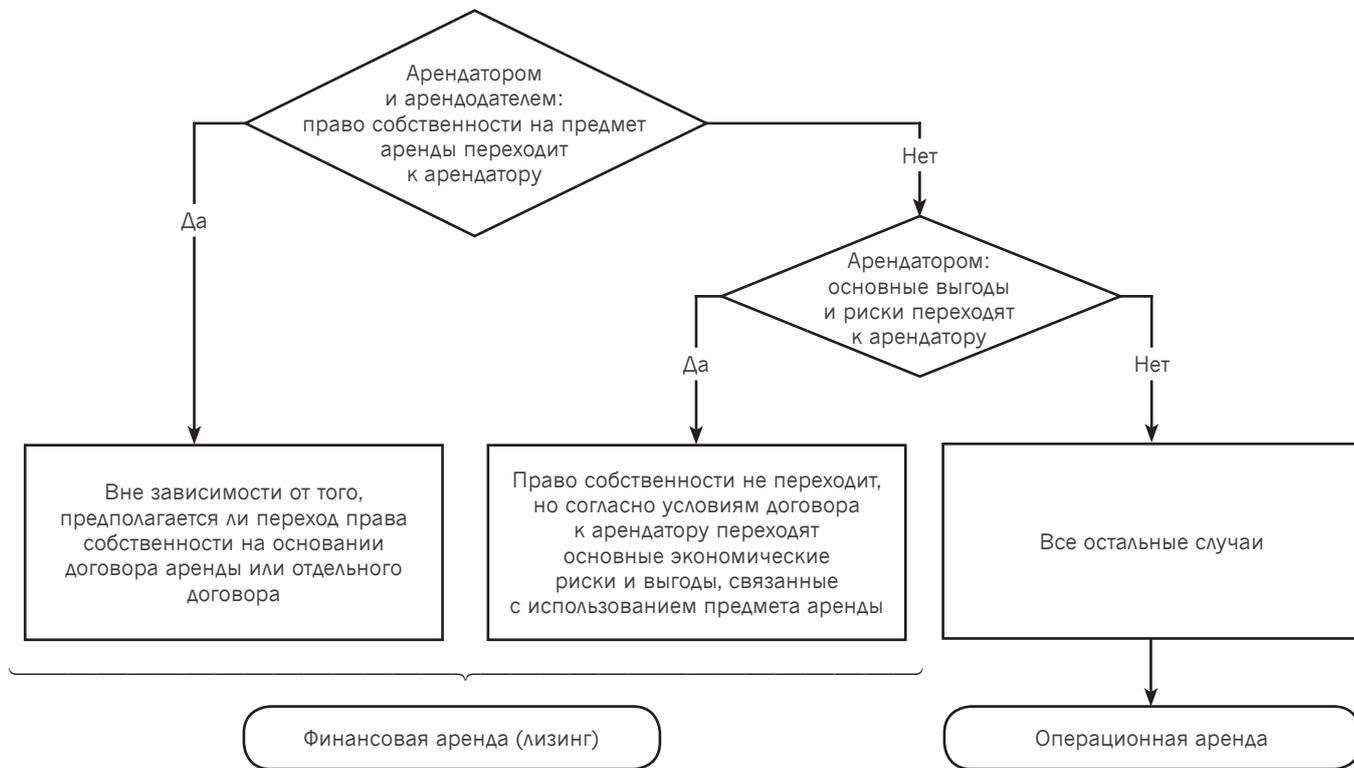


РИС. 1. КЛАССИФИКАЦИЯ АРЕНДНЫХ ОТНОШЕНИЙ

права собственности использует термин «финансовая аренда» в значении, отличающемся от значения, указанного в Гражданском кодексе РФ: согласно ст. 665 ГК РФ аренда считается финансовой, когда арендодатель приобретает имущество, указанное арендатором, с целью передачи арендатору. В проекте ПБУ «Учет аренды» аренда считается финансовой независимо от условий приобретения имущества.

После вступления в силу ПБУ «Учет аренды» лизинговые операции в бухгалтерском учете лизингодателя и лизингополучателя будут отражаться следующим образом.

Учет расходов по лизинговым платежам и объекта лизинга до момента его выкупа из лизинга — до момента окончания действия договора лизинга

Основные правила учета лизинговых операций приведены на рис. 2.

Дебиторская и кредиторская задолженность лизингополучателя перед лизингодателем признается в сумме так называемой первоначальной стоимости аренды (см. рис. 3).

Статьей 28 Закона о лизинге определено, что под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входят:

- » возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю;
- » возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг;
- » доход лизингодателя;
- » выкупная цена предмета лизинга — если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю¹.

¹ В соответствии со ст. 624 ГК РФ выкупная цена — это цена, которую арендатор должен уплатить за объект аренды, приобретаемый в собственность.

Учет предмета лизинга

Как уже отмечалось, лизингодатель отражает приобретенный предмет лизинга до его передачи как поступление и передачу актива.

Лизингополучатель классифицирует полученный предмет лизинга в соответствии с требованиями проекта ПБУ «Учет аренды» как актив, который отвечает критериям объекта основных средств (ОС), установленным в п. 4 ПБУ 6/01²:

- а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
- г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем³.

Стоимость предмета лизинга как объекта ОС погашается лизингополучателем посредством начисления амортизации в порядке, установленном ПБУ 6/01: согласно п. 23 проекта ПБУ «Учет аренды» арендатор при формировании учетной политики (например, включение в стоимость актива затрат на его приведение в пригодное к использованию состояние, срок полезного использования, методы амортизации) применяет единые подходы в отношении собственных активов и активов, признаваемых в связи с арендой.

² Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утверждено приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н.

³ Аналогичные требования установлены проектом федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства»: http://bmccenter.ru/Files/proekt_FSBU_Osnovniye_sredstva.



РИС. 2. ОСНОВНЫЕ ПРАВИЛА УЧЕТА ЛИЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ



РИС. 3. ПОРЯДОК ПРИЗНАНИЯ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ЛИЗИНГОПОЛУЧАТЕЛЯ

Для ситуаций, когда лизинг не предполагает в конце срока действия договора перехода права собственности к лизингополучателю, п. 23 проекта ПБУ «Учет аренды» установлено, что срок полезного использования актива не должен превышать срока аренды, что соответствует общему правилу ПБУ 6/01, согласно которому срок полезного использования определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету исходя:

- » из ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- » ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- » нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срока аренды).

Аналогичные критерии для определения срока полезного использования объекта установлены и п. 56 МСФО (IAS) 16 «Основные средства»: «Будущие экономические выгоды, заключенные в активе, потребляются предприятием главным образом через его ис-

пользование. Тем не менее действие других факторов, таких как моральное или коммерческое устаревание и физический износ при простое актива, часто приводит к уменьшению экономических выгод, которые могли бы быть получены от данного актива <...> срок полезного использования актива определяется с точки зрения предполагаемой полезности актива для предприятия. Политика предприятия по управлению активами может предусматривать выбытие активов по истечении определенного времени или после потребления определенной доли будущих экономических выгод, заключенных в активе».

В этой ситуации лизингодатель одновременно с признанием дебиторской задолженности лизингополучателя признает актив, представляющий собой право лизингодателя на получение предмета аренды от арендатора в конце срока аренды. При этом стоимость дебиторской задолженности по аренде уменьшается на стоимость остаточного актива в аренде (см. рис. 4).

Учет процентов на задолженность по аренде

Помимо возмещения затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, т.е. первоначальной стоимости аренды, в состав расходов лизингополучателя и дохо-

¹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н.

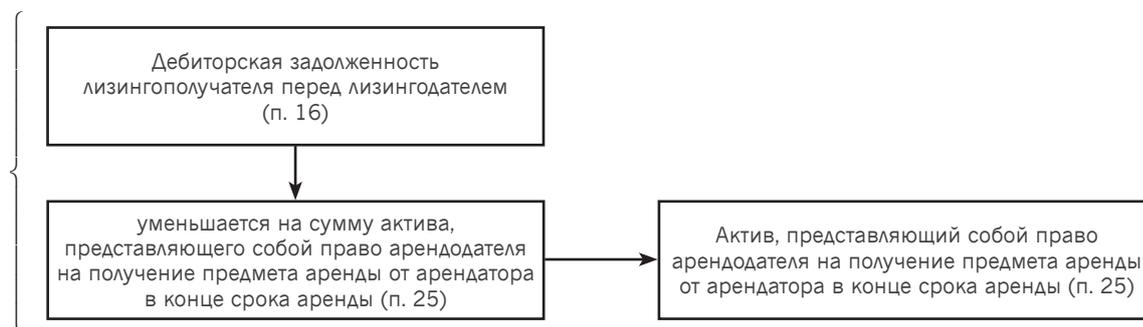


РИС. 4. ФОРМИРОВАНИЕ СТОИМОСТИ АКТИВА У ЛИЗИНГОДАТЕЛЯ

да лизингодателя входят проценты на задолженность по аренде.

Пунктом 18 проекта ПБУ «Учет аренды» установлено, что задолженность по аренде после признания увеличивается по мере истечения срока аренды на величину начисляемых процентов и уменьшается на величину фактически уплачиваемых (получаемых) сумм; при этом частота *начисления процентов* выбирается организацией в зависимости от частоты арендных платежей и наступления отчетных дат.

Согласно п. 19 проекта ставка для начисления процентов на задолженность по аренде определяется исходя из соотношения подлежащих уплате (получению) денежных сумм с учетом сроков их уплаты и оценки задолженности по аренде при признании по следующей формуле:

$$R = [(H/\Pi)^{1/T} - 1] \times 100\%,$$

где R — годовая процентная ставка;

H — номинальная величина арендного платежа (денежная сумма, подлежащая выплате или получению);

Π — приведенная стоимость арендного платежа;

T — количество лет (в том числе дробное) до момента осуществления (получения) платежа.

При этом организация вправе применять упрощенные способы расчета приведенной стоимости арендных платежей на отчетную дату и процентов, начисляемых по кредиторской или дебиторской задолженности по арендным платежам за отчетный период, при условии, что полученные в результате их применения значения существенно не отклоняются от значений, которые были бы получены с использованием формул, приведенных в проекте ПБУ «Учет аренды».

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ: в проекте ПБУ «Учет аренды» не содержится определения процентов, но по смыслу документа они представляют собой сумму, подлежащую выплате лизингодателю по условиям договора лизинга свыше первоначальной стоимости лизингового имущества.

Используя право, которое предоставляется организациям п. 7 ПБУ 1/2008, обратимся к порядку, предлагаемому международными стандартами финансовой отчетности. МСФО (IAS) 17 «Аренда» оперирует понятием ставки дисконтирования, при использовании которой на дату начала арендных отношений агрегированная приведенная стоимость (валовые инвестиции в аренду) минимальных арендных платежей и (чистые инвестиции в аренду) негарантированная остаточная стоимость становится равна сумме справедливой стоимости актива, являющегося предметом аренды. В практике подготовки отчетности по МСФО используются также упрощенные методы для расчета (распределения) сумм процентных платежей по отчетным периодам (в частности, кумулятивный метод).

Расчеты с лизингодателем, в свою очередь, представляют собой сумму кредиторской задолженности (равную сумме первоначальной стоимости аренды), которая увеличивается на сумму процентов (частота начисления процентов устанавливается локальными нормативными документами) и уменьшается на сумму фактически перечисленных в соответствии с графиком лизинговых платежей.

ПРИМЕР. Организация-лизингополучатель получила предмет лизинга 1 февраля 2015 г. Согласно условиям договора лизинга:

- » стоимость предмета лизинга по договору поставки (или первоначальная стоимость аренды) составляет 7 000 000 руб. (без НДС);
- » сумма лизинговых платежей, установленных графиком (номинальная величина арендного платежа), составляет 10 000 000 руб. (без НДС);
- » срок лизинга составляет 3 года, или 36 месяцев, начиная с 1 февраля 2015 г., при этом лизинговые платежи уплачиваются ежемесячно, но распределяются неравномерно (первый месяц — 300 000 руб. без НДС, второй месяц — 250 000 руб. без НДС и т.д.);
- » выкупная стоимость предмета лизинга составляет 100 руб. (без НДС).

Ответственными лицами лизингополучателя определено, что предмет лизинга принадлежит ко второй амортизационной группе, срок полезного использования определен в 3 года, или 36 месяцев; соответственно, ежемесячная сумма амортизации составит 194 444,44 руб./мес. (7 000 000 руб. : 36 мес.).

Локальными нормативными документами лизингополучателя установлено, что сумма процентов начисляется в течение срока лизинга на последний календарный день месяца.

Величина процентов, полученная лизингополучателем путем применения ставки дисконтирования исходя из всей суммы лизинговых платежей, первоначальной стоимости аренды и срока на основании метода суммы чисел лет (кумулятивного метода), составляет:

- » за первый месяц — 162 162 руб.;
- » за второй месяц — 157 658 руб. и т.д.

Таким образом, организация в I квартале 2015 г. признает прочие расходы в сумме 514 264,44 руб. (162 162 руб. + 194 444,44 руб. + 157 658 руб.). При этом кредиторская задолженность перед лизингодателем на конец периода составит 6 769 820 руб. (7 000 000 руб. + 162 162 руб. – 300 000 руб. + 157 658 руб. – 250 000 руб.).

Первоначальная стоимость объекта ОС «Предмет лизинга» составляет 7 000 000 руб., сумма начисленной в соответствии с требованиями ПБУ 6/01 амортизации — 194 444,44 руб., остаточная стоимость на конец I квартала 2015 г. — 6 805 555,56 руб. (7 000 000 руб. – 194 444,44 руб.).

Пунктом 20 проекта ПБУ «Учет аренды» установлено, что проценты, начисляемые на кредиторскую задолженность по аренде, учитываются арендатором в соответствии с порядком формирования в бухгалтерском учете информации о расходах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам, т.е. указанные проценты признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива (п. 7 ПБУ 15/2008¹). Согласно указанному пункту ПБУ 15/2008 под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов.

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008, утверждено приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 107н.

Таким образом, в проекте ПБУ «Учет аренды» механизм учета лизинговых платежей *не предполагает признания расходов или активов в сумме фактического перечисления денежных средств*: расходы текущего периода представляют собой сумму амортизационных отчислений по объекту основных средств «Предмет лизинга» и сумму процентов «удорожания» предмета лизинга, рассчитанных исходя из ставки, определяемой по приведенной ранее формуле, или в случае несущественных отклонений от значений, которые были бы получены с использованием настоящей формулы, — путем упрощенного способа расчетов процентов, закрепленного локальными нормативными документами организации.

Отражение ранее признанных расходов по лизинговым платежам после вступления в силу ПБУ «Учет аренды»

Согласно п. 14–15 ПБУ 1/2008 последствия изменения учетной политики, вызванного изменением нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном соответствующим нормативным правовым актом. Если данный акт не устанавливает порядка отражения последствий изменения учетной политики, то эти последствия отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в следующем порядке:

- » последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать *существенное* влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, отражаются в бухгалтерской отчетности ретроспективно, за исключением случаев, когда оценка в денежном выражении таких последствий в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью;
- » когда оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью, измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется в отношении соответствующих фактов хозяйственной деятельности, свершившихся после введения измененного способа (перспективно).

Таким образом, при принятии решения об учете расходов по ранее признанным лизинговым платежам необходимо иметь в виду:

- » возможность оценки последствий изменения учетной политики в денежном выражении;
- » степень влияния последствий изменения учетной политики на финансовое положение организа-

ции, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств.

Критерий и способ расчета существенности определяются положениями учетной политики и другими локальными нормативными документами организации.

Если влияние последствий изменения учетной политики будет признано существенным, то признание расходов по ранее признанным лизинговым платежам должно производиться исходя из требований абз. 2 п. 15 ПБУ 1/2008 (ретроспективно): ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» за самый ранний представленный в бухгалтерской отчетности период, а также значений связанных статей бухгалтерской отчетности, раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период, как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

В рассматриваемой ситуации такими связанными статьями бухгалтерской отчетности могут являться:

- » в бухгалтерском балансе — «Основные средства», «Кредиторская задолженность», «Дебиторская задолженность»;

- » в отчете о прибылях и убытках — «Выручка», «Себестоимость продаж», «Коммерческие расходы», «Управленческие расходы», «Прочие доходы», «Прочие расходы».

Если влияние последствий изменения учетной политики не будет признано существенным, то организация в периоде вступления в силу ПБУ «Учет аренды» формирует активы и обязательства в соответствии с требованиями ПБУ *без корректировки бухгалтерской отчетности*.

Согласно п. 21 ПБУ 1/2008 в случае изменения учетной политики организация должна раскрывать информацию о сумме корректировок, связанных с изменением учетной политики, по каждой статье бухгалтерской отчетности *за каждый из представленных отчетных периодов*.

Если изменение учетной политики обусловлено применением нормативного правового акта впервые или изменением нормативного правового акта, раскрытию также подлежит факт отражения последствий изменения учетной политики в соответствии с порядком, предусмотренным этим актом. ©

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

АКТУАЛЬНЫЙ КОММЕНТАРИЙ

Вопросы формирования прибыли контролируемых иностранных компаний

С.С. Тарасова

советник налоговой службы РФ III ранга
налоговый консультант (сертификат Палаты
налоговых консультантов)

Вступление

Федеральный закон от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» (далее — Закон № 376-ФЗ) ввел в России механизм налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний (далее — КИК) путем включения нераспределенной прибыли данных компаний в налогооблагаемую базу контролирующих их лиц — налоговых резидентов РФ, а также ответственность налогоплательщиков — контролирующих лиц за неисполнение соответствующих обязанностей.

Указанные изменения в Налоговый кодекс РФ вступили в силу 1 января 2015 г. и применяются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в отношении прибыли КИК, определяемой с периодов, начинающихся в 2015 г.

Федеральным законом от 8 июня 2015 г. № 150-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 3 Федерального закона “О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)”» (далее — Закон № 150-ФЗ) принят крупный пакет изменений, уточняющих нормы Закона № 376-ФЗ о налогообложении КИК.

В декабре 2015 г. в Государственной Думе прошел первое чтение проект федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в Федеральный закон от 24 ноября 2014 года № 376-ФЗ “О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)”» (далее — Законопроект).

Рассмотрим вопросы формирования прибыли КИК на основании норм Закона № 376-ФЗ с учетом изменений, внесенных Законом № 150-ФЗ (далее — законодательство о КИК), и планируемых изменений применительно к контролируемому лицу — российской организации, участвующей в иностранных организациях, и попробуем на основании норм **действующего** законодательства сформулировать алгоритм формирования прибыли КИК, подлежащей включению в налоговую базу контролирующего лица.

Признание иностранных организаций в качестве контролируемых иностранных компаний

1. *Кто признается КИК.* Контролируемой иностранной компанией признается:

а) иностранная организация, удовлетворяющая **одновременно** следующим условиям:

- организация не признается налоговым резидентом РФ,
- контролирующим лицом компании является организация, признаваемая налоговым резидентом РФ;
- б) иностранная структура без образования юридического лица, контролирующим лицом которой является организация, признаваемая налоговым резидентом РФ.

2. Кто признается контролирующим лицом иностранной организации. В соответствии со ст. 25¹³ НК РФ **контролирующим лицом иностранной организации** признается:

- а) юридическое лицо, доля участия которого в этой организации составляет **более 25%**;
- б) юридическое лицо, доля участия которого в этой организации составляет **более 10%**, если доля участия всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами РФ, в этой организации составляет более 50%;

ВАЖНО: на переходный период до 1 января 2016 г. доля участия лица в организации для признания такого лица контролирующим составляла **50%**.

в) лицо, не отвечающее указанным признакам, но **осуществляющее контроль** над организацией в своих интересах;

г) юридическое лицо, для которого в соответствии с его личным законом¹ не предусмотрено участие в капитале и которое признается контролирующим лицом организации согласно правилам, установленным для иностранных структур без образования юридического лица.

При этом лицо **не признается** контролирующим лицом иностранной организации, если его участие в этой иностранной организации реализовано исключительно через прямое и (или) косвенное участие в одной или нескольких публичных компаниях², являющихся российскими организациями.

3. Что понимается под осуществлением контроля над иностранной организацией. Как следует из ст. 25¹³ НК РФ, осуществлением контроля **над иностранной организацией** признается оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые этой организацией в отношении распределения полученной организацией прибыли (дохода) после налогообложения, в силу:

- прямого или косвенного участия в такой организации;
- участия в договоре (соглашении), предметом которого является управление этой организацией; или
- иных особенностей отношений между лицом и этой организацией и (или) иными лицами.

4. Порядок признания иностранной организации контролируемой иностранной компанией. Налоговый резидент РФ, **самостоятельно** признавший себя контролирующим лицом, направляет в налоговый орган по месту своего учета уведомление о контролируемых иностранных компаниях (далее — Уведомление о КИК). Налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют Уведомление о КИК по месту своего учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Уведомление о КИК представляется в налоговые органы в срок **не позднее 20 марта года, следующего за налоговым периодом**, в котором доля прибыли КИК подлежит учету у контролирующего лица.

Форма и формат Уведомления о КИК, а также порядок его заполнения до настоящего времени не утверждены. Перечень данных, подлежащих отражению в Уведомлении о КИК, определен п. 6 ст. 25¹⁴ НК РФ.

По мнению Минфина России (письмо от 26 октября 2015 г. № 03-03-06/61247), в Уведомление о КИК включаются иностранные компании, в отношении которых налоговый резидент РФ признается контролирующим лицом **по состоянию на 31 декабря** календарного года, следующего за налоговым периодом, на который приходится дата окончания периода, за который составляется финансовая отчетность иностранной компании в соответствии с ее личным законом, а в случае отсутствия в личном законе обязанности по составлению финансовой отчетности — по состоянию на 31 декабря календарного года, следующего за налоговым периодом, на который приходится дата окончания финансового периода. Например, при формировании прибыли КИК по итогам 2015 г. в Уведомление о КИК включаются иностранные компании, в отношении которых налоговый резидент РФ признается контролирующим лицом по состоянию на 31 декабря 2016 г.

При наличии у налогового органа информации, что налогоплательщик является контролирующим лицом иностранной компании, но такое лицо не направило в налоговый орган Уведомление о КИК, налоговый орган направляет этому налогоплательщику требование представить в течение 20 дней необходимые пояснения или представить Уведомление о КИК в установленный срок.

Налогоплательщик, получивший такое уведомление, вправе оспорить данное уведомление в суде в течение трех месяцев с даты получения.

¹ Личный закон юридического лица — это право страны, где учреждено данное юридическое лицо.

² Публичные компании — это российские и иностранные организации, являющиеся эмитентами ценных бумаг, которые (либо депозитарные расписки на которые) прошли процедуру листинга и (или) были допущены к обращению на одной или нескольких российских биржах, имеющих соответствующую лицензию, или биржах, включенных в перечень иностранных финансовых посредников.

До вступления в законную силу судебного акта, принятого по результатам рассмотрения заявления об оспаривании уведомления, налогоплательщик не может быть признан контролирующим лицом иностранной компании для целей НК РФ.

Если налогоплательщик не оспорил направленное в его адрес уведомление, то по истечении трех месяцев с даты получения указанного уведомления он считается признавшим себя контролирующим лицом иностранной компании и на него распространяются положения НК РФ в отношении КИК.

Формирование прибыли контролируемых иностранных компаний по правилам НК РФ

1. *Что признается прибылью (убытком) КИК.* 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 (далее также ФО), **с учетом особенностей, предусмотренных ст. 309¹ НК РФ** (далее — прибыль КИК по данным ФО), в случае **одновременного** выполнения следующих условий:

- финансовая отчетность КИК подлежит обязательному аудиту в соответствии с личным законом КИК;
- постоянным местонахождением этой КИК является иностранное государство, с которым имеется международный договор Российской Федерации по вопросам налогообложения.

Если указанные условия не выполняются, прибыль (убыток) КИК определяется **по правилам, установленным главой 25 НК РФ, без учета особенностей, предусмотренных ст. 309¹ НК РФ** (за исключением положения абз. 3 п. 2 ст. 309¹ НК РФ) (далее — прибыль КИК по правилам главы 25 НК РФ).

Законопроектом предусмотрены изменения в отношении требований, при выполнении которых прибыль КИК определяется по данным финансовой отчетности КИК, в частности:

- упраздняется требование об **обязательном** аудите ФО. Достаточно будет наличия аудиторского заключения, которое не содержит отрицательного мнения или отказа в выражении мнения;
- упраздняется требование **одновременности** наличия аудита и постоянного местонахождения КИК в государстве, с которым имеется международный договор по вопросам налогообложения.

Налоговая база КИК определяется контролирующим лицом отдельно в отношении **каждой** контролируемой иностранной компании.

2. *Дата получения дохода в виде прибыли КИК.* Датой **получения** контролирующим лицом дохода в виде прибыли КИК признается **31 декабря календарного года**, следующего за налоговым периодом, на который приходится дата окончания периода, за который в соответствии с личным законом КИК составляется ФО за финансовый год, а в случае отсутствия в соответствии с личным законом КИК обязанности по составлению и представлению ФО — 31 декабря календарного года, следующего за налоговым периодом, на который приходится дата окончания финансового периода (подп. 12 п. 4 ст. 271 НК РФ).

3. *Отражение в учетной политике для целей налогообложения норм в отношении формирования прибыли (убытка) КИК.* Прибыль КИК, определяемая в соответствии с требованиями НК РФ, приравнивается к прибыли организации, полученной контролирующим лицом этой КИК, и учитывается им **при определении налоговой базы** по налогу на прибыль организаций.

Статьей 313 НК РФ определено, что в целях налогообложения прибыли организаций налогоплательщики исчисляют налоговую базу на основе данных налогового учета. При этом порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения (далее — Учетная политика). В качестве приложений к Учетной политике закрепляются также формы налоговых регистров.

Учитывая, что прибыль КИК, определяемая по итогам 2015 г., подлежит включению в налоговую базу контролирующего лица в 2016 г., контролирующее лицо обязано закрепить соответствующие способы/методы налогового учета и налоговые регистры в отношении КИК в своей Учетной политике на 2016 г.

По мнению Минфина России (письмо от 24 сентября 2015 г. № 03-03-06/54561), в целях определения прибыли КИК по правилам главы 25 НК РФ контролирующим лицом в Учетной политике могут быть предусмотрены способы и методы налогового учета, которые закреплены в отношении собственных доходов/расходов.

ВАЖНО: если в отношении конкретной КИК признаются контролирующими лицами несколько налогоплательщиков, целесообразно обеспечить единообразие способов и методов налогового учета и формирования прибыли (убытка) КИК в учетных политиках всех контролирующих лиц этой КИК.

Формирование прибыли КИК по данным ФО

1. *В каком случае контролирующее лицо имеет право на формирование прибыли (убытка) КИК по данным ФО.* Право контролирующего лица на формирование прибыли

(убытка) КИК по данным ФО в первую очередь определяется на основе анализа личного закона КИК.

При этом необходимо иметь в виду, что под финансовой отчетностью КИК для целей НК РФ следует понимать **неконсолидированную** финансовую отчетность иностранной организации.

Анализ личного закона КИК осуществляется контролирующим лицом с целью подтверждения, что:

- неконсолидированная финансовая отчетность КИК составлена в соответствии с личным законом КИК (определяется установленный личным законом стандарт формирования ФО, состав ФО, сроки и периодичность ее составления);
- личным законом КИК предусмотрено проведение обязательного аудита неконсолидированной финансовой отчетности КИК.

Кроме того, необходимо убедиться, что Российской Федерацией заключен международный договор по вопросам налогообложения с иностранным государством (территорией), которое является постоянным местонахождением КИК.

Таким образом, в качестве документов, подтверждающих правомерность формирования контролирующим лицом прибыли КИК по данным ФО этой КИК, могут быть использованы:

- официальные документы государства места инкорпорации иностранной компании, свидетельствующие о регистрации компании и ее статусе (для установления личного закона КИК);
- выдержки из личного закона КИК, подтверждающие требования по составлению КИК неконсолидированной ФО, а также обязательность аудита ФО;
- аудиторское заключение, содержащее подтверждение, что неконсолидированная финансовая отчетность КИК составлена в соответствии с личным законом КИК;
- подтверждение постоянного местонахождения КИК (для целей налогообложения);
- международный договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, заключенный РФ с иностранным государством (территорией) постоянного местонахождения КИК.

Кроме того, в соответствии с Законопроектом для подтверждения права на формирование прибыли КИК по данным ФО необходимо, чтобы государство постоянного местонахождения КИК не входило в перечень государств (территорий), не обеспечивающих обмен с Российской Федерацией информацией для целей налогообложения.

Если упомянутые документы составлены на иностранном языке, то налоговый орган вправе потребовать их перевод на русский язык.

2. *Доходы/расходы, не учитываемые при формировании прибыли (убытка) КИК по данным ФО.* Согласно требованиям п. 3 ст. 309¹ НК РФ при формировании прибыли КИК по данным ФО, составленной в соответствии с личным законом КИК, не учитываются отраженные в финансовой отчетности этой КИК за финансовый год:

- доходы/расходы в виде сумм от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости;
- доходы/расходы в виде сумм от переоценки производных финансовых инструментов по рыночной стоимости;
- расходы на формирование резервов;
- доходы от восстановления резервов.

Поскольку законодательством не определен перечень резервов, расходы по созданию (доходы от восстановления) которых не учитываются при формировании прибыли КИК по данным ФО, расходы по созданию (доходы от восстановления) любого резерва, отраженные в финансовой отчетности КИК, не учитываются контролирующим лицом при формировании прибыли (убытка) КИК.

При этом следует учесть, что в отношении отдельных видов доходов/расходов может потребоваться квалификация, как их следует рассматривать: как доходы/расходы от переоценки или как расходы/доходы, связанные с созданием (восстановлением) резервов. В таком случае целесообразно воспользоваться квалификацией данных доходов/расходов, приведенной в личном законе КИК.

Кроме того, согласно требованиям п. 1 ст. 25¹⁵ НК РФ при определении прибыли КИК не учитываются доходы в виде дивидендов, источником выплаты которых являются российские организации, **если контролирующее лицо этой КИК имеет фактическое право** на такие доходы с учетом положений ст. 312 НК РФ.

3. *Пересчет в рубли прибыли КИК, сформированной по данным ФО и выраженной в иностранной валюте.* В целях включения в налоговую базу контролирующего лица прибыль КИК, определенную по данным ФО этой компании и выраженную в иностранной валюте, необходимо пересчитать в рубли.

В соответствии с п. 2 ст. 309¹ НК РФ для пересчета следует применять средний курс иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленный Банком России и определяемый за период, за который в соответствии с личным законом КИК составляется финансовая отчетность за финансовый год (далее — средний курс ЦБ РФ).

¹ Пункт 24 Обзора практики рассмотрения арбитражными судами дел с участием иностранных лиц (информационное письмо Президиума ВАС РФ от 9 июля 2013 г. № 158).

Законодательством четко не определено, на каком этапе формирования прибыли КИК по данным ФО подлежит пересчету по среднему курсу ЦБ РФ. Это может быть:

- сумма прибыли КИК, сформированная только в соответствии с требованиями ст. 309¹ НК РФ, либо
- сумма прибыли КИК, сформированная с учетом требований ст. 25¹⁵ и 309¹ НК РФ, либо
- сумма прибыли КИК, рассчитанная согласно п. 3 ст. 25¹⁵ НК РФ в доле, соответствующей доле участия контролирующего лица в КИК.

Кроме того, не определен курс пересчета в рубли сумм в иностранной валюте, на которые налогоплательщик вправе уменьшить прибыль КИК (суммы, перечисленные в ст. 25¹⁵ НК РФ; убытки, полученные КИК до 1 января 2015 г.).

Следовательно, пересчет прибыли КИК, сформированной по данным ФО, в рубли по среднему курсу ЦБ РФ до уменьшения прибыли КИК на указанные суммы приведет к тому, что контролирующее лицо не сможет воспользоваться правом уменьшения прибыли КИК.

Формирование прибыли КИК по нормам главы 25 НК РФ

1. В какой валюте формируется прибыль КИК по правилам главы 25 НК РФ. По мнению Минфина России (письмо от 22 апреля 2015 г. № 03-03-06/1/22844), при определении прибыли (убытка) КИК по правилам главы 25 НК РФ **пересчет** доходов/расходов, выраженных в иностранной валюте, в рубли для целей налогообложения осуществляется отдельно **по каждой хозяйственной операции** по официальному курсу ЦБ РФ на дату признания соответствующего дохода/расхода.

При этом в соответствии со ст. 271, 272 НК РФ требования/обязательства налогоплательщика, применяющего для целей налогового учета метод начисления, которые выражены в иностранной валюте, подлежат пересчету в рубли по официальному курсу ЦБ РФ на дату перехода права собственности на указанное имущество, прекращения (исполнения) требований (обязательств) и (или) на последнее число текущего месяца в зависимости от того, что произошло раньше.

Таким образом, если в отношении КИК, прибыль (убыток) которых определяется по правилам главы 25 НК РФ, будет применен порядок пересчета в рубли доходов/расходов и требований/обязательств, выраженных в иностранной валюте, предусмотренный главой 25 НК РФ, это приведет к необходимости:

- ведения контролирующим лицом параллельного учета в рублях всех доходов/расходов, требований/обязательств КИК (в том числе формирования в рублевом эквиваленте в исторической ретроспективе первоначальной и остаточной стоимости основных средств (ОС), нематериальных активов (НМА), стоимости финансовых вложений);
- увеличения прибыли КИК на суммы положительного сальдо курсовых разниц (учитывая волатильность курса рубля по отношению к иностранным валютам) и, соответственно, к уплате налога на прибыль с данных сумм.

Избежать указанных последствий позволят изменения, предусмотренные Законопроектом и обеспечивающие сопоставимость способов приведения к рублевой оценке прибыли КИК по данным ФО и прибыли КИК по правилам главы 25 НК РФ, в частности:

- формирование прибыли (убытка) КИК по правилам главы 25 НК РФ в иностранной валюте государства постоянного местонахождения КИК;
- распространение на прибыль (убыток) КИК, сформированную в иностранной валюте, порядка пересчета в рубли по среднему курсу ЦБ РФ.

2. Вопросы ведения налогового учета доходов/расходов КИК по правилам главы 25 НК РФ. На практике возможны ситуации, когда порядок налогового учета доходов/расходов, объектов, резервов, установленный законодательством иностранного государства, отличается от порядка налогового учета, предусмотренного российским налоговым законодательством. Законом № 376-ФЗ не определено никаких переходных положений для таких ситуаций.

В связи с этим перед контролирующим лицом, осуществляющим формирование прибыли (убытка) КИК по правилам главы 25 НК РФ, неизбежно встанут следующие вопросы налогового учета.

1. В целях определения суммы амортизации ОС и НМА, принадлежащих КИК, обязано ли контролирующее лицо организовать налоговый учет объектов ОС и НМА с момента их приобретения КИК по правилам главы 25 НК РФ (сформировать первоначальную стоимость ОС и НМА, установить сроки их полезного использования, пересчитать амортизацию по ОС и НМА, начиная с момента их приобретения)?

Либо контролирующее лицо вправе воспользоваться входящими данными на 1 января 2015 г., сформированными в учете КИК (первоначальная стоимость объектов ОС, НМА, сумма начисленной амортизации по данным объектам, остаточная стоимость по данным объектам), и на основании этих данных рассчитать сумму амортизации за 2015 г. по правилам главы 25 НК РФ?

Вправе ли контролирующее лицо изменить срок полезного использования объектов ОС и НМА, числящихся в учете КИК на 1 января 2015 г., определив срок их полезного использования в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ, и изменить метод начисления амортизации, если применяемый КИК метод не соответствует требованиям главы 25 НК РФ?

2. Необходимо ли контролирующему лицу организовать налоговый учет финансовых вложений (ценных бумаг, долей участия), принадлежащих КИК, с момента их приобретения/получения, т.е. сформировать по состоянию на 1 января 2015 г. налоговую стоимость данных активов в соответствии с требованиями ст. 277, 280 НК РФ?

Либо контролирующее лицо вправе воспользоваться в целях организации налогового учета финансовых вложений, принадлежащих КИК, данными об их стоимости на 1 января 2015 г., сформированными в учете КИК?

Правомерно ли применение контролирующим лицом приказа ФСФР России от 9 ноября 2010 г. № 10-66/пз-н «Об утверждении порядка определения расчетной цены ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, в целях главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации» при определении расчетной цены ценных бумаг, принадлежащих КИК?

3. Применяется ли порядок определения доходов/расходов в виде процентов, предусмотренный п. 1¹⁻³ ст. 269 НК РФ, при определении учитываемых для целей налогообложения доходов/расходов КИК в виде процентов?

4. Учитывая, что при формировании прибыли КИК по данным ФО суммы созданных (восстановленных) резервов не учитываются, вправе ли контролирующее лицо при формировании прибыли КИК по правилам главы 25 НК РФ предусмотреть создание резервов, поименованных в главе 25 НК РФ, если КИК в своем учете не осуществляла формирование таких резервов?

Ответов на данные вопросы, актуальные для налоговых резидентов РФ, которые могут быть признаны контролирующими лицами иностранных компаний, в настоящее время нет ни в законодательстве о КИК, ни в разъяснениях Минфина России и ФНС России, ни в Законопроекте.

Алгоритм формирования прибыли КИК, подлежащей включению в налоговую базу контролирующего лица

1. Суммы, на которые уменьшается прибыль КИК, сформированная контролирующим лицом. Согласно ст. 25¹⁵ НК РФ в уменьшение прибыли КИК принимаются:

а) величина дивидендов, выплаченных этой КИК в календарном году, следующем за годом, за который в соответствии с личным законом такой компании составляется ФО (с учетом промежуточных дивидендов, выплаченных в течение финансового года, за который составляется эта ФО), с учетом особенностей, предусмотренных ст. 309¹ НК РФ (п. 1 ст. 25¹⁵ НК РФ).

Возможен вывод, что сформированная контролирующим лицом сумма прибыли КИК за конкретный финансовый год может быть уменьшена на сумму дивидендов, выплаченных из прибыли по итогам данного финансового года. И дивиденды, выплаченные из прибыли прошлых лет, не могут быть приняты в уменьшение прибыли КИК ни за данный финансовый год, ни за прошлые годы, за счет прибыли которых они выплачены.

Также следует иметь в виду, что в уменьшение прибыли КИК учитывается сумма дивидендов, выплаченных КИК в пользу всех акционеров (участников), а не только сумма дивидендов, выплаченная в пользу данного контролирующего лица;

б) величина прибыли иностранной структуры без образования юридического лица, распределенной в пользу контролирующих лиц такой структуры и (или) в пользу участников (пайщиков или иных лиц) либо иных выгодоприобретателей, при условии, что с указанной суммы контролирующими лицами, участниками (пайщиками или иными лицами) либо иными выгодоприобретателями уплачена соответствующая сумма налога (п. 1 ст. 25¹⁵ НК РФ);

в) сумма прибыли КИК, направленной на увеличение уставного капитала КИК, если по итогам финансового года, за который в соответствии с личным законом составляется ФО, у иностранной организации отсутствует возможность распределения прибыли (полностью или частично) между участниками (пайщиками или иными лицами) по причине установленной личным законом такой организации обязанности направления этой прибыли на увеличение уставного капитала (п. 8 ст. 25¹⁵ НК РФ);

г) суммы прибыли, подлежащие учету при налогообложении у иных контролирующих лиц этой КИК, через которых осуществляется косвенное участие контролирующего лица в КИК, в доле пропорционально доле участия такого контролирующего лица в организации, через которую осуществляется косвенное участие в КИК (применяется при условии, что косвенное участие в КИК осуществляется через организации, являющиеся контролирующими лицами этой КИК и признаваемые налоговыми резидентами РФ) (п. 4 ст. 25¹⁵ НК РФ).

Кроме того, в соответствии с п. 7 и 8 ст. 309¹ НК РФ прибыль КИК, сформированная по данным ФО,

уменьшается на сумму убытка прошлых лет, в том числе:

- на сумму убытка, полученного КИК до 1 января 2015 г., по данным ФО, составляемой в соответствии с ее личным законом, не превышающую сумму убытка за три финансовых года, предшествующих 1 января 2015 г., т.е. за 2012–2014 гг.;

ВАЖНО: уменьшение прибыли КИК, сформированной по правилам главы 25 НК РФ, на сумму убытка, полученного до 1 января 2015 г., действующим законодательством не предусмотрено, но предусмотрено Законопроектом.

- сумму убытка КИК, сформированного контролирующим лицом по данным ФО за финансовый год, начиная с 1 января 2015 г., если налогоплательщиком — контролирующим лицом представлено Уведомление о КИК за период, за который сформирован указанный убыток.

ВАЖНО: данная норма может быть применена и в отношении прибыли КИК, сформированной по правилам главы 25 НК РФ, но на основании ст. 283 НК РФ.

Минфин России в письме от 22 апреля 2015 г. № 03-03-06/1/22858 высказал мнение, что в уменьшение прибыли КИК могут быть приняты убытки за 2012–2014 гг., уменьшенные на доходы (расходы) этой КИК в виде сумм переоценки по рыночной стоимости ценных бумаг и производных финансовых инструментов, а также на суммы расходов (доходов), связанных с созданием (восстановлением) резервов.

Такая позиция финансового ведомства представляется не вполне обоснованной, поскольку буквальное прочтение формулировки п. 8 ст. 309¹ НК РФ позволяет сделать вывод, что в уменьшение прибыли КИК может быть принят убыток по данным финансовой отчетности, **полученный КИК** до 1 января 2015 г., а не определенный контролирующим лицом.

2. *Расчет доли прибыли КИК, относящейся к конкретному контролирующему лицу.* Прибыль КИК учитывается при определении налоговой базы у налогоплательщика — контролирующего лица **в доле, соответствующей доле участия этого лица в КИК** на дату принятия решения о распределении прибыли, а если такое решение не принято до 31 декабря года, на который приходится конец периода, за который в соответствии с личным законом КИК составляется ФО за финансовый год, — на конец соответствующего периода (п. 3 ст. 25¹⁵ НК РФ).

Законопроектом уточнено, что под датой принятия решения о распределении прибыли КИК следует понимать дату принятия такого решения в календар-

ном году (а если решение не принято, то 31 декабря календарного года), следующем за налоговым периодом по налогу на прибыль организаций, на который приходится дата окончания финансового года в соответствии с личным законом КИК.

3. *Числовой критерий, в пределах которого прибыль КИК не учитывается для целей налогообложения.* Прибыль КИК учитывается при определении налоговой базы за налоговый период по налогу на прибыль организаций, если ее величина, рассчитанная в соответствии со ст. 309¹ НК РФ, составила **более 10 000 000 руб.**

ВАЖНО: для налоговых периодов 2015 и 2016 гг. в качестве нормы переходного периода установлены более высокие пороги величины прибыли КИК:

- за 2015 г. — 50 000 000 руб.;
- за 2016 г. — 30 000 000 руб.

Порядок применения указанного числового критерия не определен НК РФ.

Вместе с тем, учитывая, что числовой критерий выражен в рублях, а большинство сумм, на которые контролирующее лицо вправе уменьшить прибыль КИК, выражено в иностранной валюте, возможен вывод, что числовой критерий следует применять к прибыли КИК после ее уменьшения на суммы, указанные в ст. 25¹⁵ НК РФ.

Следует также обратить внимание, что указанный критерий сравнивается с величиной прибыли КИК, рассчитанной в соответствии со ст. 309¹ НК РФ. Поскольку в данном случае речь идет не о доле прибыли КИК, подлежащей включению в налоговую базу контролирующего лица, указанный критерий следует применять к полной сумме прибыли КИК, сформированной контролирующим лицом, а не к доле прибыли КИК, соответствующей доле участия контролирующего лица в КИК.

4. *Алгоритм формирования прибыли КИК, подлежащей включению в налоговую базу контролирующего лица.* Для ситуаций, когда в отношении одной КИК в наличии сразу несколько сумм, уменьшающих прибыль (например, выплаченные дивиденды; суммы прибыли, подлежащие учету у иных контролирующих лиц данной КИК; убытки прошлых лет), важно понимать, в каком порядке следует уменьшать прибыль КИК на указанные суммы.

Налоговым кодексом РФ не определена последовательность уменьшения прибыли КИК:

- на дивиденды, выплаченные КИК, или величину прибыли, распределенной иностранной структурой без образования юридического лица;
- сумму прибыли КИК, направленной на увеличение уставного капитала;

- суммы прибыли, подлежащие учету при налогообложении у иных контролирующих лиц этой КИК;
- сумму убытка прошлых лет.

Возможно, в дальнейшем данная последовательность будет закреплена в декларации по налогу на прибыль организаций. Но в настоящее время в декларацию по налогу на прибыль организаций и Порядок ее заполнения, утвержденные приказом ФНС России от 26 ноября 2014 г. № ММВ-7-3/600^а, не внесены необходимые дополнения в отношении формирования прибыли (убытка) КИК.

Учитывая обязанность контролирующего лица закрепить в Учетной политике на 2016 г. (утверждаемой **до 1 января 2016 г.**) регистры налогового учета для формирования прибыли (убытка) КИК, контролирующему лицу необходимо было самостоятельно, руководствуясь нормами НК РФ, закрепить в налоговых регистрах алгоритм формирования прибыли (убытка) КИК.

При решении вопроса относительно последовательности уменьшения прибыли КИК на суммы, указанные в ст. 25¹⁵ НК РФ, целесообразно опереться на следующие факты:

- законодательством определен порядок пересчета в рублевый эквивалент только суммы прибыли КИК по данным ФО; в отношении сумм, уменьшающих прибыль КИК и выраженных в иностранной валюте, такой порядок пересчета не предусмотрен;
- законодательством четко не определено, на каком этапе прибыль КИК по данным ФО, выраженная в иностранной валюте, подлежит пересчету в рубли;
- законодательством определен числовой критерий, выраженный в рублевом эквиваленте, в пределах которого прибыль КИК не учитывается для целей налогообложения у контролирующего лица;
- действующим в настоящее время Порядком заполнения декларации по налогу на прибыль организаций предусмотрено, что уменьшение налоговой базы на сумму убытков прошлых лет применяется после уменьшения прибыли на установленные законодательством суммы после применения льгот;
- суммы прибыли, подлежащие учету другими контролирующими лицами КИК — налоговыми резидентами РФ при формировании ими налоговой базы по налогу на прибыль организаций, выражены в рублевом эквиваленте;
- суммы прибыли, подлежащие учету другими контролирующими лицами КИК, представляют собой не полную сумму прибыли КИК, а долю прибыли

КИК, соответствующую доле участия других контролирующих лиц в этой КИК.

Учитывая изложенное, на основании норм действующего законодательства о КИК возможно обосновать следующую последовательность **формирования прибыли КИК по данным ФО**.

1-й этап: уменьшение прибыли КИК, сформированной по данным ФО (скорректированной на суммы переоценок и резервов) и выраженной в иностранной валюте, на суммы выплаченных дивидендов (суммы прибыли, направленной на увеличение уставного капитала КИК).

Прибыль, подлежащая учету при формировании налоговой базы другими контролирующими лицами данной КИК, на этом этапе в уменьшение прибыли не принимается, поскольку выражена в рублях и представляет собой долю прибыли КИК, как указывалось ранее.

2-й этап: уменьшение прибыли КИК, сформированной в рамках 1-го этапа, на сумму убытка прошлых лет, выраженную в валюте. При определении суммы убытка прошлых лет, учитываемой при налогообложении, убытки КИК, сформированные контролирующим лицом начиная с 1 января 2015 г., также следует учитывать в иностранной валюте.

3-й этап: пересчет прибыли КИК, сформированной с учетом 1-го и 2-го этапов, в рубли по среднему курсу ЦБ РФ.

4-й этап: применение числового критерия к прибыли КИК, сформированной в рамках 3-го этапа.

5-й этап: если прибыль КИК, сформированная в рамках 3-го этапа, превышает установленный числовой критерий, осуществляется расчет доли прибыли КИК, относящейся к конкретному контролирующему лицу (доля прибыли КИК, сформированной в рамках 3-го этапа, соответствующая доле участия контролирующего лица в КИК).

6-й этап: уменьшение доли прибыли КИК, сформированной на 5-м этапе, на прибыль, учтенную другими контролирующими лицами этой КИК при формировании налоговой базы, в доле, соответствующей доле участия контролирующего лица в других контролирующих лицах этой КИК.

ВАЖНО: необходимо проконтролировать, чтобы у всех контролирующих лиц конкретной КИК была сформирована одинаковая сумма прибыли (убытка) КИК.

7-й этап: контролирующим лицом может быть применено одно из условий освобождения прибыли КИК от налогообложения, установленных ст. 25¹³⁻¹ НК РФ. При выполнении данных условий освобождения при-

были КИК налогоплательщик — контролирующее лицо вправе не включать прибыль КИК в налоговую базу по налогу на прибыль организаций, даже если величина прибыли КИК превышает указанный числовой критерий.

Приведенный алгоритм может быть также применен и в отношении прибыли КИК, сформированной по правилам главы 25 НК РФ. В этом случае выраженные в иностранной валюте суммы, уменьшающие прибыль КИК (например, суммы выплаченных дивидендов; сумму прибыли, направленную на увеличение уставного капитала), налогоплательщик имеет право пересчитать в рубли в соответствии с правилами главы 25 НК РФ.

КОММЕНТАРИЙ. В заключение данного раздела хотелось бы еще раз обратить внимание на следующее. Возможно, предложенный алгоритм расчета прибыли КИК, подлежащей включению в налоговую базу контролирующего лица, не в полной мере соответствует тому, к чему стремился законодатель. Но, учитывая изложенные неясности и противоречия законодательства о КИК, предложенный алгоритм формирования прибыли КИК является попыткой, оставаясь в правовом поле, все же найти выход из сложившейся ситуации.

Формирование суммы налога в отношении прибыли КИК, подлежащего уплате в бюджет

1. Какая ставка налога на прибыль применяется в отношении прибыли КИК, включаемой в налоговую базу контролирующего лица. В соответствии с п. 1⁶ ст. 284 НК РФ к налоговой базе, определяемой налогоплательщиками — контролирующими лицами по доходам в виде прибыли КИК, налоговая ставка устанавливается в размере 20%.

Законопроект предусматривает дополнение законодательства о КИК нормой, согласно которой сумма налога с дохода в виде прибыли КИК подлежит зачислению в федеральный бюджет.

2. Какие налоги принимаются в уменьшение суммы налога на прибыль, исчисленного в отношении прибыли КИК. Согласно п. 11 ст. 309¹ НК РФ сумма налога, исчисленного в отношении прибыли КИК, сформированной по данным ФО за соответствующий период, уменьшается на величину налога, исчисленного в отношении:

- этой прибыли в соответствии с законодательством иностранных государств. Сумма налога, исчисленного согласно законодательству иностранного государства, должна быть документально подтверждена, а в случае отсутствия у РФ с государством (территорией) действующего междуна-

родного договора по вопросам налогообложения заверена компетентным органом иностранного государства, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов;

- прибыли (дохода) КИК в соответствии с законодательством Российской Федерации. Возможно, в этом случае имеется в виду налог, удержанный у источника выплаты в РФ из прибыли (дохода) КИК, не связанной с ее предпринимательской деятельностью в РФ;
- прибыли постоянного представительства этой КИК в Российской Федерации.

Непонятно, вправе ли контролирующее лицо уменьшить сумму налога, исчисленного в отношении прибыли КИК по данным ФО, на суммы налогов, удержанных с доходов (прибыли) КИК в соответствии с законодательством других иностранных государств. Например, если налог удержан с дивидендов, полученных КИК от источников в других иностранных государствах, в соответствии с требованиями международного договора по вопросам налогообложения между государствами участников данной хозяйственной операции (государством постоянного местонахождения КИК и государством постоянного местонахождения организации — источника выплаты дохода). Поскольку Российская Федерация не является стороной подобного международного договора, налоговые органы РФ могут отказать в уменьшении суммы налога, исчисленного в РФ в отношении прибыли КИК, на суммы налога, удержанные в этом случае с доходов КИК в другом иностранном государстве.

ВАЖНО: исходя из совокупности норм п. 1 и 11 ст. 309¹ НК РФ, не вполне ясно, распространяются ли положения п. 11 ст. 309¹ НК РФ на сумму налога, исчисленного в отношении прибыли КИК, сформированной по нормам главы 25 НК РФ. В соответствии с изменениями, предусмотренными Законопроектом, п. 11 ст. 309¹ НК РФ распространит свое действие в отношении прибыли КИК, сформированной по правилам главы 25 НК РФ.

3. Какая сумма налога принимается к зачету — исчисленная или уплаченная. Исходя из буквального прочтения п. 11 ст. 309¹ НК РФ, в уменьшение суммы налога, исчисленного в отношении прибыли КИК, принимаются **исчисленные** суммы налога в отношении этой прибыли в соответствии с законодательством иностранных государств и (или) законодательством РФ.

В то же время согласно требованиям главы 25 НК РФ налогоплательщик может заявить к зачету только сумму налога, **уплаченного** в иностранном государстве.

Статьей 311 НК РФ прямо предусмотрено, что в качестве документов, подтверждающих право налогоплательщика на зачет суммы налога, уплаченной в соответствии с законодательством иностранного государства, необходимо представить документ, подтверждающий **уплату (удержание)** налога за пределами РФ.

Велика вероятность, что налоговые органы будут предъявлять такие же требования и в случае уменьшения суммы налога, исчисленного в отношении прибыли КИК, на суммы налогов, исчисленных в отношении этой прибыли в соответствии с законодательством иностранного государства и (или) законодательством РФ.

4. *Порядок пересчета в рубли сумм налогов, принимаемых в уменьшение суммы налога, исчисленного в отношении при-*

были КИК. Законодательство о КИК не содержит норм, определяющих порядок пересчета в рубли сумм налогов, принимаемых в уменьшение суммы налога, исчисленной в отношении прибыли КИК.

Возможно, в данном случае налогоплательщик — контролирующее лицо вправе воспользоваться порядком, предусмотренным в ст. 311 НК РФ и Инструкции по заполнению налоговой декларации о доходах, полученных российской организацией от источников за пределами Российской Федерации, утвержденной приказом МНС России от 23 декабря 2003 № БГ-3-23/709[®]. В разделе I указанной Инструкции предусмотрено, что сумма налога, удержанного (уплаченного) в иностранном государстве, подлежит пересчету в рубли по курсу ЦБ РФ на дату удержания (уплаты) налога. [®]



ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

1.	Общие вопросы налогообложения
2.	Уплата и возврат налогов и сборов
3.	Налог на добавленную стоимость
4.	Налог на прибыль организаций
5.	Специальные налоговые режимы
6.	Прочие налоги и сборы
7.	Страховые взносы
8.	Налоговый контроль
9.	Ответственность
10.	Отчетность
11.	Гражданское законодательство
12.	Хозяйственная деятельность
13.	Ценные бумаги / Финансовый рынок
14.	Валютное законодательство
15.	Антимонопольное законодательство
16.	Законодательство о банкротстве
17.	Таможенное законодательство
18.	Трудовое и миграционное законодательство
19.	Процессуальное законодательство
20.	Разное

§ ОБЩИЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

» Письмо ФНС России от 23 декабря 2015 г. № ЕД-4-15/22619 <О применении формы УПД с дополнительными показателями>

В письме ФНС России от 21 октября 2013 г. № ММВ-20-3/96 «Об отсутствии налоговых рисков при применении налогоплательщиками первичного документа, составленного на основе формы счета-фактуры» приведена одна из возможных форм документа о передаче товаров (работ, услуг и имущественных прав), который одновременно соответствует требованиям ст. 169 НК РФ и общим требованиям к первичным учетным документам.

Эта форма рекомендована для применения по взаимному согласию сторон для оформления операций передачи товаров (работ, услуг, имущественных прав) в случаях, не имеющих специального регулирования.

Стороны могут использовать приведенный в указанном письме ФНС России образец формы документа, дополняя его любыми другими показателями, необходимыми для отражения специальных условий сделок.

Это могут быть не содержащиеся в образце столбцы и строки за пределами черной рамки, что обеспечивает условие сохранения формы счета-фактуры.

§ УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГОВ И СБОРОВ

» Письмо Минфина России от 7 декабря 2015 г. № 03-04-06/71293 <О перечислении с 2016 г. НДФЛ с доходов работников обособленных подразделений>

Порядок уплаты в бюджет сумм НДФЛ с доходов, начисляемых и выплачиваемых работникам обособленных подразделений, с 1 января 2016 г. не изменится. Таким образом, суммы НДФЛ, исчисленные и удержанные с доходов работников обособленного подразделения, должны быть перечислены в бюджет по месту учета соответствующего обособленного подразделения.

§ НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

» Приказ ФНС России от 3 декабря 2015 г. № ММВ-7-8/555@ «Об утверждении формы требования о возврате в бюджет излишне полученных налогоплательщиком (зачтенных ему) сумм налога (процентов)»

Утверждена форма требования о возврате в бюджет излишне полученных налогоплательщиком (зачтенных ему) сумм налога (процентов).

» Письмо Минфина России от 3 декабря 2015 г. № 03-03-06/70541 <О моменте определения налоговой базы по НДС и налогу на прибыль при выполнении СМР>

В целях установления момента определения налоговой базы по НДС и налогу на прибыль днем выполнения строительно-монтажных работ следует

признавать дату подписания акта сдачи-приемки работ заказчиком, свидетельствующего факт передачи результатов работ от исполнителя заказчику.

» Письмо Минфина России от 17 декабря 2015 г. № 03-07-11/74079 <Об НДС при получении покупателем премий (бонусов) за выполнение определенных условий договора поставки>

Премии (бонусы) включаются в налоговую базу по НДС у покупателя, если договор поставки товаров содержит элементы других договоров, предусматривающих оказание покупателем продавцу каких-либо услуг, за которые продавцом выплачиваются премии (бонусы). Соответствующие счета-фактуры выставляются не позднее пяти календарных дней, считая со дня оказания услуг.

» Письмо ФНС России от 20 января 2016 г. № СД-4-3/609@ «О порядке применения НДС»

Суммы НДС, предъявленные подрядчиками заказчику-инвестору по выполненным работам (услугам), принимаются к вычету заказчиком-инвестором на основании счетов-фактур подрядчиков, выставленных в соответствии с п. 3 ст. 168 НК РФ в адрес заказчика-инвестора, при условии принятия к учету, в том числе на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», результата этих работ, наличия соответствующих первичных документов и использования строящегося объекта для осуществления операций, облагаемых НДС, т.е. не дожидаясь ввода в эксплуатацию завершеного капитальным строительством объекта основного средства.

В аналогичном порядке производятся вычеты сумм НДС, предъявленных подрядными организациями при проведении заказчиком-застройщиком достройки, реконструкции и модернизации объектов основных средств.

§ НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

» Письмо Минфина России от 8 декабря 2015 г. № 03-03-06/1/71647 <О налогообложении при выкупе и дальнейшем уничтожении или утилизации продуктов переработки молока с истекшим сроком годности>

Сообщается, в частности, что если нормативными правовыми актами предусмотрена обязанность по вы-

купу товаров с истекшим сроком годности, то затраты на их приобретение и дальнейшие уничтожение или утилизацию уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль у производителя при условии их соответствия критериям, установленным п. 1 ст. 252 НК РФ.

» Письмо Минфина России от 8 декабря 2015 г. № 03-03-06/2/71581 <Об исчислении налога на прибыль по доходам в виде прибыли КИК>

Положения НК РФ не позволяют налоговую базу, определяемую контролирующими лицами по прибыли контролируемых ими иностранных компаний, уменьшать на величину расходов от обычной деятельности контролирующих лиц.

» Письмо Минфина России от 11 декабря 2015 г. № 03-03-06/2/72711 <Об учете представительских расходов и расходов на оплату суточных в целях налога на прибыль>

Расходы на командировки в виде суточных учитываются на основании утвержденного в установленном порядке авансового отчета. Представления каких-либо документов, подтверждающих фактически понесенные работником затраты, для признания расходов в виде суточных не требуется.

К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний.

» Письмо ФНС России от 13 января 2016 г. № СД-4-3/105@ <О документальном подтверждении расходов для целей налога на прибыль, если в актах об оказании услуг отсутствует отпечаток печати>

При надлежащем заполнении в первичном учетном документе всех обязательных реквизитов, предусмотренных п. 2 ст. 9 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», отсутствие отпечатка печати (печатей) организации (организаций) не является основанием для отказа в признании соответствующих затрат в составе расходов по налогу на прибыль.

В частности, такой же подход к оценке первичных документов налоговыми органами при проведении мероприятий налогового контроля изложен в письме ФНС России от 21 октября 2013 г. № ММВ-20-3/96@, согласованном с Минфином России (приложение № 3 к указанному письму).

§ СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

- » Письмо Минфина России от 11 декабря 2015 г. № 03-11-06/3/72888 <Об уплате ЕНВД организацией, имеющей филиал за пределами Российской Федерации>

Если организация, имеющая филиал, расположенный за пределами Российской Федерации, осуществляет на территории муниципального образования в субъекте Российской Федерации, в котором введен ЕНВД, предпринимательскую деятельность, предусмотренную п. 2 ст. 346²⁶ НК РФ, то такая организация при соблюдении общих ограничений, установленных главой 26³ НК РФ, вправе применять ЕНВД.

- » Письмо Минфина России от 17 декабря 2015 г. № 03-11-06/2/73977 <Об учете обеспечительного платежа для целей налога при УСН>

Минфин России считает, что обеспечительный платеж не учитывается в составе доходов при определении объекта налогообложения по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН.

- » Письмо Минфина России от 30 декабря 2015 г. № 03-11-06/2/77747 <Об учете расходов на приобретение товарно-материальных ценностей при применении УСН>

Расходы на приобретение товарно-материальных ценностей, предусмотренные п. 1 ст. 346¹⁶ НК РФ и подтвержденные, в частности, товарным чеком или квитанцией, учитываются в составе расходов при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН.

§ ПРОЧИЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

- » Письмо Минфина России от 7 декабря 2015 г. № 03-04-06/71288 <Об НДФЛ с сумм возмещения организацией расходов на наем жилья работника, переехавшего на работу в другую местность>

Суммы возмещения организацией расходов на наем жилья работников, переехавших на работу в другую местность, не освобождаются от обложения НДФЛ,

поскольку п. 3 ст. 217 НК РФ предусмотрено освобождение от налогообложения сумм возмещения расходов работника только на проезд.

- » Письмо ФНС России от 25 декабря 2015 г. № БС-4-11/22949@ <Об обложении НДФЛ денежных средств, получаемых в рамках программы лояльности по операциям с банковскими картами>

ФНС России направляет письмо Минфина России от 16 декабря 2015 г. № 03-04-07/73675 по вопросу обложения НДФЛ денежных средств, получаемых в рамках программы лояльности по операциям с банковскими картами.

Начисляемые за пользование услугами банка бонусные баллы, равные определенному денежному вознаграждению, которые могут быть зачтены в оплату полной или частичной стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, предоставляемых иными организациями — участниками бонусной программы, можно рассматривать как авансовую оплату физическим лицом стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав.

В указанных случаях дохода, подлежащего налогообложению, у физического лица также не возникает.

§ СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ

- » Постановление Правления ПФР от 22 декабря 2015 г. № 511п «Об утверждении форм документов, применяемых при осуществлении Пенсионным фондом Российской Федерации зачета или возврата сумм излишне уплаченных (взысканных) страховых взносов»

Утверждены формы:

- » акта совместной сверки расчетов по страховым взносам, пеням и штрафам (форма 21-ПФР);
- » заявления о зачете сумм излишне уплаченных страховых взносов, пеней и штрафов (форма 22-ПФР);
- » заявления о возврате сумм излишне уплаченных страховых взносов, пеней и штрафов (форма 23-ПФР);
- » заявления о возврате сумм излишне взысканных страховых взносов, пеней и штрафов (форма 24-ПФР);
- » решения о зачете сумм излишне уплаченных страховых взносов, пеней и штрафов (форма 25-ПФР);

- » решения о возврате сумм излишне уплаченных (взысканных) страховых взносов, пеней и штрафов (форма 26-ПФР);
- » решения о зачете сумм излишне взысканных страховых взносов, пеней и штрафов (форма 27-ПФР).

» Письмо Минтруда России от 13 ноября 2015 г. № 17-3/В-542 <О начислении страховых взносов на сумму компенсации, выплачиваемую работнику за использование транспортного средства, управляемого им на основании доверенности, в служебных целях>

Суммы компенсации, выплачиваемые работнику за использование транспортного средства, управляемого на основании доверенности на право управления транспортным средством, облагаются страховыми взносами в общеустановленном порядке.

§ НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

» Письмо Минфина России от 22 декабря 2015 г. № 03-07-03/75213 <О сокращении сроков проведения камеральной проверки декларации по НДС>

Камеральная налоговая проверка проводится в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации. Нормами НК РФ порядок и условия сокращения этого срока не предусмотрены.

В то же время проведение камеральной налоговой проверки, в которой заявлены суммы налогов к возмещению, до истечения трех месяцев с момента представления в налоговые органы налоговых деклараций нормам НК РФ не противоречит.

§ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ

» Федеральный закон от 30 декабря 2015 г. № 442-ФЗ «О внесении изменения в статью 13.19 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях»

Новой редакцией ст. 13.19 КоАП РФ устанавливается ответственность должностных лиц за непредоставление (несвоевременное предоставление, предоставление недостоверных данных) респондентами субъектам официального статистического учета первичных статистических данных.

» Информация ФНС России от 30 декабря 2015 г. <О доведении информации об отличии времени на кассовом чеке от фактического>

ВС РФ признал расхождение времени покупки с реальным временем на выданном чеке основанием для привлечения организации к административной ответственности (ч. 2 ст. 14.5 КоАП РФ). Соответствующее право налоговых органов подтверждается Постановлением ВС РФ от 24 ноября 2015 г. № 308-АД15-10504.

Отклонение времени на контрольно-кассовых машинах не должно превышать пяти минут от времени, исчисленного в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 8 января 1992 г. № 23 «О порядке исчисления времени на территории Российской Федерации».

§ ОТЧЕТНОСТЬ

» Информация ФНС России от 14 декабря 2015 г. <О представлении сведений о доходах физических лиц налоговыми агентами за 2015 год по новой форме>

С 2016 года налоговые агенты обязаны представлять в налоговые органы Справки о доходах физического лица (2-НДФЛ) по новой форме, по этой же форме налоговые агенты обязаны сообщать налогоплательщику и налоговому органу о невозможности удержать налог.

Новая форма 2-НДФЛ разработана с учетом изменений законодательства, утверждена приказом ФНС России от 30 октября 2015 г. № ММВ-7-11/485[®] и дополнена отдельными показателями.

В частности, в Разделе 4 отражаются инвестиционные налоговые вычеты, а также данные об уведомлении, подтверждающем право на социальный налоговый вычет.

В Разделе 5 отражается сумма фиксированных авансовых платежей, а также данные об уведомлении, подтверждающем право на уменьшение налога на фиксированные авансовые платежи.

Кроме того, в новой форме справки 2-НДФЛ предусмотрена возможность подписания (представления) ее не только налоговым агентом, но и уполномоченным представителем.

В связи с тем, что с 2016 г. налоговые агенты будут нести ответственность за представление недостоверных сведений в справках 2-НДФЛ, ФНС России обращает внимание на необходимость корректного заполнения показателей данной отчетности.

» Письмо ФНС России от 28 декабря 2015 г. № БС-4-11/23081@ «О направлении контрольных соотношений»

ФНС России направляет Контрольные соотношения показателей формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), утвержденной приказом ФНС России от 14 октября 2015 г. № ММВ-7-11/450@.

» Письмо ФНС России от 28 декабря 2015 г. № БС-4-11/23129@ «О заполнении и представлении расчета по форме 6-НДФЛ налоговым агентом, имеющим обособленные подразделения»

Расчет по форме 6-НДФЛ заполняется налоговым агентом отдельно по каждому обособленному подразделению независимо от того, что состоят данные обособленные подразделения на учете в одном налоговом органе.

§ ГРАЖДАНСКОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

» Приказ ФНС России от 28 декабря 2015 г. № ММВ-7-6/606@ «О вводе в промышленную эксплуатацию модернизированного программного обеспечения сервиса подачи заявлений о государственной регистрации в интерактивном режиме через сеть Интернет, в том числе при помощи мобильных устройств»

Вводится в промышленную эксплуатацию модернизированное программное обеспечение сервиса, позволяющее, в частности, формировать и направлять в налоговый орган заявление о государственной регистрации юридического лица при создании в интерактивном режиме через сеть Интернет, а также выполнять предварительную проверку формируемых заявлений на соответствие требованиям действующего законодательства с предоставлением заявителю результатов такой проверки.

» Письмо Федеральной нотариальной палаты от 20 октября 2015 г. № 3294/03-16-3 «О предоставлении сведений о государственной регистрации прав и об объектах недвижимого имущества»

Федеральным законом от 13 июля 2015 г. № 259-ФЗ Основы законодательства Российской Федерации

о нотариате дополнены ст. 47¹ «Совершение нотариальных действий, требующих использования сведений, содержащихся в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним и государственном кадастре недвижимости», вступившей в силу 12 октября 2015 г.

В связи с применением этой статьи сообщается следующее. За подготовку запроса кадастровой справки о кадастровой стоимости объекта недвижимости, получаемой нотариусом из органа кадастрового учета, плата с лица, обратившегося за совершением нотариального действия, нотариусом не взимается, поскольку указанная справка предоставляется бесплатно по запросу любых лиц.

За предоставление других сведений, внесенных в государственный кадастр недвижимости, в частности кадастровой выписки об объекте недвижимости, кадастрового паспорта объекта недвижимости, кадастрового плана территории, взимается плата, поскольку предоставление нотариусу указанных сведений по его запросу осуществляется за установленную плату. В связи с этим, по мнению ФНП, нотариус вправе компенсировать затраты, связанные с подготовкой запроса и получением сведений из органа кадастрового учета, в рамках взимания платы за оказание услуг правового и технического характера.

» Информация ФНС России «Об изменении законодательства о регистрации с 1 января 2016 г.»

ФНС России разъясняет следующие вопросы:

- » о сроке осуществления государственной регистрации юридического лица и физического лица в качестве индивидуального предпринимателя;
- » заявителе при внесении в ЕГРЮЛ изменений, касающихся перехода доли или части доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью на основании сделки, подлежащей обязательному нотариальному удостоверению;
- » документах, которые представляются в регистрирующий орган для внесения в ЕГРЮЛ изменений, касающихся перехода доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью к обществу в связи с выходом участника общества из общества;
- » заявителе при внесении в ЕГРЮЛ сведений о передаче доли или части доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью в залог на основании нотариально удостоверенного договора;
- » об основании для погашения в ЕГРЮЛ записи об обременении залогом доли или части доли

в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью;

- » о порядке внесения в ЕГРЮЛ изменений в сведения о юридическом лице, связанных с изменением им места нахождения (адреса, влекущего изменение места нахождения).

» Письмо ФНС России от 11 января 2016 г. № ГД-4-14/52 «О некоторых вопросах, связанных с применением Федеральных законов от 30 марта 2015 года № 67-ФЗ, от 29 июня 2015 года № 209-ФЗ и от 29 декабря 2015 года № 391-ФЗ»

ФНС России разъясняет вопросы в связи с вступлением в силу положений Федеральных законов от 30 марта 2015 г. № 67-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части обеспечения достоверности сведений, представляемых при государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», от 29 июня 2015 г. № 209-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части введения возможности использования юридическими лицами типовых уставов», от 29 декабря 2015 г. № 391-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», связанных с изменениями в порядке регистрационных действий.

§ ХОЗЯЙСТВЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

» Федеральный закон от 29 декабря 2015 г. № 392-ФЗ «О внесении изменений в статью 24¹ Федерального закона “Об отходах производства и потребления”»

Внесенными в ст. 24¹ Федерального закона от 24 июня 1998 г. № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления» изменениями предусматривается уплата утилизационного сбора за каждую самоходную машину, каждый прицеп к ним, ввозимые в Российскую Федерацию или произведенные, изготовленные в Российской Федерации.

» Федеральный закон от 29 декабря 2015 г. № 404-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “Об охране окружающей среды” и отдельные законодательные акты Российской Федерации»

Законом уточняются положения законодательных актов Российской Федерации, касающиеся платы за

негативное воздействие на окружающую среду, обращения с отходами производства и потребления.

Внесенными в Федеральный закон от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды» изменениями, в частности, предусмотрено, что плата за негативное воздействие на окружающую среду взимается за следующие его виды:

- » выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух стационарными источниками;
- » сбросы загрязняющих веществ в водные объекты;
- » хранение, захоронение отходов производства и потребления (размещение отходов).

Уточняется порядок исчисления такой платы.

» Федеральный закон от 29 декабря 2015 г. № 408-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»

Законом вносятся изменения в ряд законодательных актов РФ, которые содержат положения о лицензировании отдельных видов деятельности: исключаются нормы, дублирующие положения Федерального закона «О лицензировании отдельных видов деятельности» либо противоречащие ему, а также нормы о лицензировании видов деятельности, лицензирование которых не предусмотрено; уточняется порядок лицензирования в некоторых сферах. Изменениями в КоАП РФ усиливается ответственность за нарушения требований законодательства о лицензировании отдельных видов деятельности при осуществлении предпринимательской деятельности, а также деятельности, не связанной с извлечением прибыли. Кроме того, поправки внесены в Федеральный закон от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации». В частности, уточняются условия отнесения хозяйственных обществ, хозяйственных партнерств, производственных кооперативов, сельскохозяйственных потребительских кооперативов, крестьянских (фермерских) хозяйств и индивидуальных предпринимателей к субъектам малого и среднего предпринимательства. Предусматривается создание единого реестра субъектов малого и среднего предпринимательства. Уточняются полномочия Корпорации развития малого и среднего предпринимательства.

» Письмо ФНС России от 30 декабря 2015 г. № ЕД-4-2/23261 «Об образце знака “Сервисное обслуживание”»

ФНС России в дополнение к письму от 7 сентября 2015 г. № ЕД-4-2/15725[®] разъясняет вопрос применения знаков «Сервисное обслуживание».

Сообщается, что специалист налогового органа визуально проверяет наличие знака «Сервисное обслуживание» на контрольно-кассовой технике (ККТ), подтверждающего техническую поддержку ККТ по соответствующему договору с центром технического обслуживания. Наличие конструктивных элементов знака «Сервисное обслуживание», соответствующих их описанию, но не строго соответствующих рисунку в образце знака, не является основанием для отказа в предоставлении государственной услуги по регистрации (перерегистрации) ККТ.

§ ЦЕННЫЕ БУМАГИ / ФИНАНСОВЫЙ РЫНОК

- » Федеральный закон от 30 декабря 2015 г. № 461-ФЗ «О внесении изменений в статью 17 Федерального закона “О рынке ценных бумаг” и Федеральный закон “Об ипотечных ценных бумагах”»

Изменения, внесенные в Федеральные законы от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» и от 11 ноября 2003 г. № 152-ФЗ «Об ипотечных ценных бумагах», касаются регулирования эмиссии облигаций с ипотечным покрытием.

Предусмотрено, в частности, что решение о выпуске жилищных облигаций с ипотечным покрытием может состоять из первой части, содержащей определяемые общим образом права владельцев облигаций и иные общие условия для одного или нескольких выпусков таких облигаций, и второй части, содержащей конкретные условия отдельного выпуска указанных облигаций.

Определено содержание программы жилищных облигаций с ипотечным покрытием.

Указано, что Банк России устанавливает дополнительные требования к программе таких облигаций.

Уточняется порядок замены требований и (или) иного имущества, составляющих ипотечное покрытие облигаций.

- » Положение о порядке приостановления и возобновления эмиссии ценных бумаг, признания выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг несостоявшимся. Утверждено Банком России 21 октября 2015 г. № 500-П

Положением устанавливается порядок приостановления и возобновления эмиссии ценных бумаг, признания выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг несостоявшимся.

В случае приостановления и возобновления эмиссии ценных бумаг, подлежащих размещению при реорганизации в форме слияния, выделения, разделения или преобразования, уведомления, направляемые (выдаваемые) до внесения в ЕГРЮЛ записи о государственной регистрации создаваемого в результате такой реорганизации юридического лица, являющегося эмитентом ценных бумаг, направляются (выдаются) лицу, указанному в п. 2 ст. 27⁵⁻⁵ Федерального закона «О рынке ценных бумаг».

В случае приостановления эмиссии ценных бумаг течение срока размещения ценных бумаг, указанного в решении о выпуске (дополнительном выпуске) ценных бумаг, не приостанавливается.

§ ВАЛЮТНОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

- » Письмо ФНС России от 24 декабря 2015 г. № ЕД-4-2/22729 «О направлении рекомендаций»

ФНС России направляет представленные письмом ФТС России от 20 октября 2015 г. № 01-28/51614 рекомендации по выявлению сомнительных операций и оценке рисков нарушения требований валютного законодательства РФ по репатриации денежных средств от внешнеторговой деятельности в случаях замены денежных обязательств нерезидентов по внешнеторговым сделкам долговыми обязательствами, выраженными в ценных бумагах.

§ АНТИМОНОПОЛЬНОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

- » Федеральный закон от 29 декабря 2015 г. № 390-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд”»

Внесены изменения в Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд».

Уточняются требования к подаваемым в составе заявки на участие в открытом конкурсе документам, подтверждающим внесение обеспечения заявки. Исключено требование о наличии отметки банка на платежном поручении (его копии) или включении банковской гарантии в реестр банковских гарантий.

Указано, что банковская гарантия должна соответствовать требованиям ст. 45 данного Закона.

Продлевается на 2016 г. действие положений, которыми допускается предоставление заказчиком поставщику (подрядчику, исполнителю) отсрочки уплаты неустоек и (или) осуществление списания начисленных сумм неустоек, а также изменение по соглашению сторон срока исполнения контракта и (или) цены контракта.

У Правительства РФ сохраняются полномочия по определению случаев и условий, при которых заказчик вправе не устанавливать требование обеспечения исполнения контракта.

Кроме того, заказчик осуществляет реструктуризацию задолженности коммерческих банков в связи с предъявлением требований к исполнению банковских гарантий, предоставленных в качестве обеспечения исполнения контракта.

§ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО О БАНКРОТСТВЕ

» Информация ФНС России от 12 января 2016 г. <О расширении полномочий ФНС России в сфере банкротства>

За неподанное заявление о банкротстве налоговые органы теперь могут оштрафовать. Соответствующие полномочия ФНС России расширены Федеральным законом от 29 декабря 2015 г. № 391-ФЗ. Таким образом, на налоговые органы, которые уполномочены представлять интересы Российской Федерации как кредитора в делах о банкротстве должников, возложены новые функции.

Если руководство юридического лица или физическое лицо, в том числе индивидуальный предприниматель, при наличии оснований не подало заявление о банкротстве, налоговые органы вправе самостоятельно привлечь нарушителя к ответственности в виде штрафа (ч. 5 ст. 14.13, ст. 23.5 КоАП РФ). За повторное такое нарушение в течение одного года арбитражный суд по обращению налогового органа может дисквалифицировать виновных должностных лиц (ч. 5.1 ст. 14.13 КоАП РФ).

Также налоговые органы получили право составлять протоколы об административном правонарушении за неисполнение судебного акта, которым контролирующее должника лицо привлечено к субсидиарной ответственности. Арбитражный суд по результатам рассмотрения таких протоколов сможет дисквалифицировать нарушителей (ч. 8 ст. 14.13 КоАП РФ).

Одновременно Законом № 391-ФЗ смягчена ответственность за нарушения арбитражными управля-

ющими и иными профессиональными участниками процедур банкротства законодательства в этой сфере, а также неисполнение должником обязанности по подаче в арбитражный суд заявления о банкротстве. Теперь за указанные нарушения, совершенные впервые, виновные лица не могут быть дисквалифицированы (ч. 3, 5 ст. 14.13 КоАП РФ).

Также тем профессиональным участникам процедур банкротства, кто нарушил Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)» впервые, может быть вынесено предупреждение (ч. 3 ст. 14.13 КоАП РФ). В то же время, если уже привлеченное к ответственности должностное лицо повторно совершит указанное административное правонарушение в течение одного года, арбитражный суд вправе его дисквалифицировать (ч. 3.1 ст. 14.13 КоАП РФ).

Законодателем внесены изменения в Закон о банкротстве в отношении банкротства застройщиков и гражданина-должника, а именно:

- » смягчены условия для погашения требований участников строительства путем передачи объекта незавершенного строительства;
- » упорядочен порядок оплаты услуг лиц, привлеченных финансовым управляющим в деле о банкротстве гражданина;
- » уточнены перечень сведений о банкротстве гражданина, подлежащих опубликованию, а также условия и порядок банкротства гражданина и распределения его имущества с участием нотариуса в случае смерти гражданина-должника.

За неоднократные грубые нарушения Законом о банкротстве в новой редакции предусматривается ограничение на назначение арбитражных управляющих, которые причинили убытки должнику или кредиторам, на новые процедуры банкротства в течение одного года.

§ ТАМОЖЕННОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

» Федеральный закон от 30 декабря 2015 г. № 463-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “О таможенном регулировании в Российской Федерации” в части внесения денежного залога и банковских гарантий уплаты таможенных пошлин, налогов в электронном виде и информационного обмена сведениями о таких банковских гарантиях»

Изменениями, внесенными в Федеральный закон от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулиро-

вании в Российской Федерации», предусматривается возможность представления в таможенные органы банковских гарантий, оформленных в виде электронного документа, подписанного усиленной квалифицированной электронной подписью, а также определяется порядок информационного обмена сведениями о таких банковских гарантиях между ФТС России и банками, иными кредитными организациями, обладающими правом выдачи банковских гарантий уплаты таможенных пошлин, налогов.

Предусматривается возможность внесения денежных средств в качестве обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов (денежный залог) с применением электронных терминалов, платежных терминалов или банкоматов.

Уточняются общие условия обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов. Установлено, что обеспечение уплаты таможенных пошлин, налогов предоставляется плательщиком таможенных пошлин, налогов. Иные лица предоставляют обеспечение уплаты таможенных пошлин, налогов только в случаях, предусмотренных Таможенным кодексом Таможенного союза.

В подтверждение принятия обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов таможенные органы оформляют таможенную расписку. Обеспечение уплаты таможенных пошлин, налогов считается принятым таможенным органом со дня оформления таможенной расписки в письменной форме на бумажном носителе или в форме электронного документа, подписанного усиленной квалифицированной электронной подписью уполномоченного должностного лица таможенного органа.

Исключается возможность представления банковских гарантий, выданных страховыми организациями.

Уточняется порядок возврата (зачета) денежного залога.

§ ТРУДОВОЕ И МИГРАЦИОННОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

» Федеральный закон от 30 декабря 2015 г. № 434-ФЗ «О внесении изменений в статью 142 Трудового кодекса Российской Федерации»

Статья 142 ТК РФ, которой предусматривается возможность работника в случае задержки выплаты заработной платы на срок более 15 дней приостановить работу на весь период до выплаты задержанной суммы, дополнена положением, согласно которому на период приостановления работы за работником сохраняется средний заработок.

» Письмо Минтруда России от 15 октября 2015 г. № 14-1/В-847 «Об учете праздничных дней, премий по показателям эффективности деятельности и ежеквартальных премий при расчете средней заработной платы»

Порядок исчисления среднего заработка установлен ст. 139 ТК РФ и Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 24 декабря 2007 г. № 922.

1. О порядке учета праздничных дней при расчете средней заработной платы

Наличие в календарном месяце нерабочих праздничных дней не является основанием для снижения заработной платы работникам, получающим оклад (должностной оклад).

Следовательно, в количество календарных дней, приходящихся на время, отработанное в неполном месяце, учитываемое при расчете среднего дневного заработка для оплаты отпусков, включаются все рабочие, выходные и праздничные дни этого месяца, за исключением дней, указанных в п. 5 Положения, и дней, приходящихся на время, которое работник не отработал по другим причинам.

2. О порядке учета премий по показателям эффективности деятельности при расчете средней заработной платы

Оценка показателей эффективности деятельности работников осуществляется, как правило, за период (месяц, квартал, год).

В соответствии с принятыми в организации положениями о премировании премии по показателям эффективности деятельности могут выплачиваться как с учетом отработанного за этот период времени, так и без учета отработанного времени.

Например, период оценки эффективности деятельности работников — полугодие. Премирование производится в июле, работник трудоустроился в марте, отработал полностью рабочее время по июнь включительно.

Если премия выплачивается без учета отработанного за полугодие времени, то ее размер при исчислении среднего заработка учитывается пропорционально отработанному в первом полугодии времени.

Если при премировании было учтено, что работник отработал полугодие не полностью, то при исчислении среднего заработка размер данной премии учитывается полностью (при условии, что с марта по июнь включительно из расчетного периода не исключалось время согласно п. 5 Положения).

3. О порядке учета ежеквартальных премий при расчете средней заработной платы

При расчете среднего заработка при расчетном периоде 1 июня 2014 г. — 31 мая 2015 г. с учетом, что в июне работник был в отпуске, ежеквартальная премия, начисленная работнику в августе 2014 г. (за II квартал 2014 г.) за фактически отработанное время, не учитывается.

Работодатель не вправе устанавливать порядок учета указанных премий при расчете средней заработной платы, отличный от установленного Положением.

» Письмо Роструда от 20 ноября 2015 г. № 2631-6-1 «Об установлении в трудовом договоре размера зарплаты в иностранной валюте или условных единицах»

Выплата заработной платы на территории Российской Федерации в иностранной валюте и условных единицах действующим законодательством не предусмотрена. В связи с этим Роструд считает, что в трудовых договорах с работниками заработная плата также должна быть определена в рублях.

Установление в трудовых договорах заработной платы в рублевом эквиваленте суммы в иностранной валюте или в условных единицах, на взгляд Роструда, не в полной мере будет соответствовать трудовому законодательству и в определенных условиях ущемлять права работников.

§ ПРОЦЕССУАЛЬНОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

» Федеральный закон от 29 декабря 2015 г. № 409-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившим силу пункта 3 части 1 статьи 6 Федерального закона “О саморегулируемых организациях” в связи с принятием Федерального закона “Об арбитраже (третейском разбирательстве) в Российской Федерации”»

В связи с принятием Федерального закона от 29 декабря 2015 г. № 382-ФЗ «Об арбитраже (третейском разбирательстве) в Российской Федерации», направленного на развитие и повышение эффективности института арбитража (третейского разбирательства) в Российской Федерации, внесены поправки в отдельные законодательные акты.

Законом, в частности:

- » расширены возможности для судьи, пребывающего в отставке, независимо от его возраста и судейского стажа, а именно установлено право выступать в качестве третейского судьи (арбитра). Ранее судьи имели право замещать только государственные должности, должности государственной службы, муниципальные должности, должности муниципальной службы;
- » внесены изменения в Положение о Международном коммерческом арбитражном суде при Торгово-промышленной палате Российской Федерации и Положение о Морской арбитражной комиссии при Торгово-промышленной палате Российской Федерации;
- » установлено, что судебная защита прав акционеров акционерных обществ и участников обществ с ограниченной ответственностью, предусмотренная соответственно законами об акционерных обществах и об обществах с ограниченной ответственностью, может осуществляться третейским судом в случаях и в порядке, которые установлены федеральным законом;
- » УПК РФ дополнен положением о свидетельском иммунитете арбитра (третейского судьи) в отношении обстоятельств, ставших ему известными в ходе арбитража (третейского разбирательства) (п. 7 ч. 3 ст. 56);
- » в ГПК РФ и АПК РФ определен общий подход в отношении споров, подведомственных судам (арбитражным судам), которые могут быть переданы на рассмотрение третейского суда при наличии действующего арбитражного соглашения между сторонами спора;
- » приведен закрытый перечень споров, которые не могут быть переданы на рассмотрение третейского суда;
- » определен порядок производства по делам, связанным с выполнением судами, арбитражными судами функций содействия и контроля в отношении третейских судов;
- » в АПК РФ сокращен срок рассмотрения в арбитражных судах дел об отмене решения третейского суда и о выдаче исполнительных листов на принудительное его исполнение.

Признан утратившим силу п. 3 ч. 1 ст. 6 Федерального закона от 1 декабря 2007 г. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях», который, по сути, упраздняет обязанность СРО разрабатывать и утверждать внутренний стандарт о системе мер воздействия и порядок их применения за несоблюдение членами саморегулируемой организации требований базовых стандартов, внутренних стандартов

и иных внутренних документов саморегулируемой организации.

§ РАЗНОЕ

» Федеральный закон от 30 декабря 2015 г. № 423-ФЗ «О внесении изменений в статью 7 Федерального закона “О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма”»

Статья 7 Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» дополнена положением, согласно которому при покупке физическим лицом ювелирных изделий из драгоценных металлов и драгоценных камней на сумму, не превышающую 40 000 руб., либо сумму в иностранной валюте, эквивалентную 40 000 руб., а также при использовании персонализированного электронного средства платежа для совершения покупки физическим лицом ювелирных изделий из драгоценных металлов и драгоценных камней в розницу на сумму, не превышающую 100 000 руб., либо сумму в иностранной валюте, эквивалентную 100 000 руб., идентификация клиента — физического лица, представителя клиента, выгодоприобретателя и бенефициарного владельца не проводится (за исключением случая, если у работников организации, осуществляющей операции с денежными средствами или иным имуществом, возникают подозрения, что данная операция осуществляется в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма).

» Федеральный закон от 29 декабря 2015 г. № 391-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»

Законом внесены изменения в том числе в следующие нормативные акты.

Основы законодательства Российской Федерации о нотариате от 11 февраля 1993 г. № 4462-1:

- » определен порядок использования нотариусами преимущественного права на приобретение помещений, находящихся в государственной или муниципальной собственности, в целях осуществления нотариальной деятельности или размещения нотариальной палаты;

- » изменены условия определения нотариального тарифа за удостоверение сделок с недвижимым имуществом;
- » определены новые тарифы за совершение отдельных нотариальных действий;
- » изменены правила изготовления нотариального документа в электронной форме: нотариальный документ, равно удостоверительная надпись или свидетельство, выданное нотариусом, должны быть подписаны усиленной квалифицированной электронной подписью;
- » предусмотрено, что по месту нахождения недвижимого имущества производится удостоверение договоров об отчуждении любых объектов недвижимого имущества;
- » определен порядок осуществления нотариусом полномочий в деле о банкротстве умершего гражданина или гражданина, объявленного умершим;
- » утвержден перечень документов и сведений, необходимых для совершения исполнительной надписи, а также порядок уведомления должника о совершенной исполнительной надписи;
- » внесены изменения в порядок регистрации уведомления о залоге движимого имущества.

Семейный кодекс Российской Федерации: в частности, предусмотрена обязанность нотариального удостоверения соглашения о разделе общего имущества, нажитого супругами в период брака.

Федеральный закон от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним»:

- » определен порядок совершения сделки по продаже доли в праве общей собственности постороннему лицу;
- » предусмотрена обязанность нотариального удостоверения указанных сделок, а также сделок по продаже земельной доли и сделок, связанных с распоряжением недвижимым имуществом на условиях доверительного управления или опеки, сделок по продаже недвижимого имущества, принадлежащего несовершеннолетнему гражданину или гражданину, признанному ограниченно дееспособным.

Федеральный закон от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»: в частности, установлены особенности нотариального удостоверения сделки, направленной на отчуждение доли или части доли в уставном капитале общества, во исполнение опциона на заключение договора допускается отдельное нотариальное удостоверение безотзывной оферты и акцепта.

Федеральный закон от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Феде-

рации»: в целях обеспечения информационной открытости процедуры оценки объектов оценки предусмотрена обязанность заказчика включать в Единый федеральный реестр сведений о фактах деятельности юридических лиц информацию об отчете об оценке объекта оценки.

Кодекс РФ об административных правонарушениях: введены и изменены составы и меры ответственности, предусмотренные ст. 14.13 (неправомерные действия при банкротстве), 14.25 (нарушение законодательства о государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей), 15.22 (нарушение правил ведения реестра владельцев ценных бумаг), 15.39 (нарушение требований законодательства Российской Федерации в части обязательного контроля операций хозяйственных обществ, имеющих стратегическое значение для оборонно-промышленного комплекса и безопасности Российской Федерации).

Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)»: введены положения, определяющие особенности признания недействительными сделок застройщика, открытия специального банковского счета для финансирования строительства объекта незавершенного строительства, урегулирования обязательств застройщика перед участниками строительства, передачи имущества и обязательств застройщика приобретателю.

» Федеральный закон от 30 декабря 2015 г. № 424-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма”»

Внесенными в Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» изменениями действие Закона распространено на иностранные структуры без образования юридического лица. Определено, что иностранная структура без образования юридического лица — организационная форма, созданная в соответствии с законодательством иностранного государства (территории) без образования юридического лица (в частности, фонд, партнерство, товарищество, траст, иная форма осуществления коллективных инвестиций и (или) доверительного управления), которая в соответствии со своим личным законом вправе осуществлять деятельность, направленную на извлечение дохода (прибыли) в интересах своих участников (пайщиков, доверителей или иных лиц) либо иных выгодоприобретателей. Кроме того, уточняются права и обязанно-

сти организаций, осуществляющих операции с денежными средствами или иным имуществом.

» Федеральный закон от 30 декабря 2015 г. № 445-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “Об электронной подписи”»

Изменения, внесенные в Федеральный закон от 6 апреля 2011 г. № 63-ФЗ «Об электронной подписи», направлены на совершенствование механизма использования электронной подписи. В частности, уточняются условия признания электронных документов, подписанных электронной подписью, равнозначными документам на бумажном носителе, подписанным собственноручной подписью, полномочия федеральных органов исполнительной власти в сфере использования электронной подписи, а также устанавливаются дополнительные требования к средствам электронной подписи. Уточняются обязанности удостоверяющих центров, а также требования, предъявляемые к аккредитованным удостоверяющим центрам. Усиливается финансовая ответственность удостоверяющих центров, устанавливаются особенности проведения проверок аккредитованных удостоверяющих центров, корректируется порядок выдачи квалифицированного сертификата ключа проверки электронной подписи.

» Федеральный закон от 30 декабря 2015 г. № 451-ФЗ «О внесении изменений в Закон Российской Федерации “О торгово-промышленных палатах в Российской Федерации”»

Внесены изменения в Закон РФ от 7 июля 1993 г. № 5340-1 «О торгово-промышленных палатах в Российской Федерации». В частности, уточняются понятие торгово-промышленной палаты (ТПП), принципы и порядок образования ТПП. В новой редакции изложена статья, посвященная членству в торгово-промышленной палате. Уточняются сведения, которые должен содержать учредительный документ ТПП — ее устав, а также права торгово-промышленных палат. Скорректированы порядок государственной регистрации торгово-промышленных палат и отказа в такой регистрации, а также правила членства в Торгово-промышленной палате Российской Федерации. Вносятся поправки в перечень полномочий Торгово-промышленной палаты Российской Федерации.

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

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Горно-подготовительные и вскрышные работы



В.В. Земсков
аудитор
д-р экон. наук

В настоящее время часто возникают разногласия между налогоплательщиками и налоговыми органами по вопросу отражения горно-подготовительных работ в налоговой базе по налогу на добычу полезных ископаемых (НДПИ). Эти разногласия вызваны отсутствием четкой нормативной регламентации порядка оценки стоимости добытых полезных ископаемых. Согласно п. 1 ст. 340 Налогового кодекса РФ оценка стоимости добытых полезных ископаемых определяется налогоплательщиком самостоятельно. Основной целью данной статьи является оказание методологической и практической помощи при оценке стоимости добытых полезных ископаемых способом оценки исходя из расчетной стоимости.

Согласно подп. 4 п. 7 ст. 254 НК РФ расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых, расходы по эксплуатационным вскрышным работам на карьерах в целях налогообложения прибыли приравниваются к материальным расходам.

Для начала следует понять, что же собой представляют горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых.

В Горной энциклопедии¹ приведено определение, согласно которому горно-подготовительные работы при разработке месторождений открытым способом включают в себя проведение эксплуатационных траншей. На крупных карьерах, разрабатывающих горизонтальные и слабонаклоненные залежи полезных ископаемых, разрезные траншеи проводятся обычно по простиранию залежи. Это позволяет создать достаточно большой фронт горных работ и вскрыть значительные объемы запасов полезных ископаемых.

К горно-подготовительным работам, в частности, относятся:

- » доразведка месторождений;
- » уточнение количества и качества подготовленных и готовых к выемке запасов полезных ископаемых, очистка территории в зоне открытых горных работ;
- » устройство временных подъездных путей и дорог для вывоза добываемого сырья;
- » транспортировка вскрыши в отвалы;
- » подготовка водоотливных каналов;
- » другие виды работ по выполнению текущей вскрыши и подготовке к добычным работам.

¹ Сайт: www.mining-enc.ru.

Таким образом, данные виды горно-подготовительных работ являются эксплуатационными расходами, поскольку представляют собой работы по вскрытию и подготовке к добыче отдельных участков месторождения со сроками службы существенно меньшими, чем срок отработки всего месторождения.

При разработке месторождений полезных ископаемых открытым способом возникают затраты на вскрышные работы. Эти работы, как правило, капитализируются в составе амортизируемой первоначальной стоимости относящихся к месторождению строительных и горно-подготовительных работ. Таким образом, в состав горно-подготовительных работ при добыче полезных ископаемых включаются также и вскрышные работы. В этом случае возникает объективная необходимость в правильной классификации указанных производимых работ с целью отражения их в составе прямых или косвенных расходов.

Согласно п. 17 Приложения № 6 к Основным положениям о рекультивации земель, снятии, сохранении и рациональном использовании плодородного слоя почвы¹ вскрышные породы (вскрыша) — горные породы, покрывающие и вмещающие полезное ископаемое, подлежащее выемке и перемещению в процессе открытых горных работ.

Следовательно, вскрышные работы, в свою очередь, — это работы по удалению горной массы для обеспечения доступа к запасам полезных ископаемых. При этом расходы по вскрыше изначально невозможно определить отдельно, так как она добывается вместе с полезными ископаемыми, что представляет собой единый технологический процесс. Невозможность учета расходов на руду и вскрышу прямым путем влечет за собой необходимость определения способа распределения расходов.

Поэтому расходы считаются в целом на горную массу, учитываются на счете 20 «Основное производство», а потом распределяются на руду и вскрышу пропорционально объемам в соответствии с учетной политикой для целей налогообложения.

Таким образом, сами вскрышные работы — технологически необходимый этап добычи. Кроме того, вскрышные работы выполняются с использованием тех же основных средств, тех же взрывных материалов, труда тех же работников, которые осуществляют непосредственную добычу полезных ископаемых. Указанный вывод подтверждается, в частности, Постановлением Девятого ААС от 29 февраля 2012 г. № 09АП-2153/2012-АК.

Согласно п. 1 ст. 340 НК РФ стоимость добытых полезных ископаемых оценивается одним из следующих способов:

- 1) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета субсидий;
- 2) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого;
- 3) исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

При этом расчетная стоимость добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно на основании данных налогового учета. В этом случае он применяет тот порядок признания доходов и расходов, который применяет для определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Количество добытого полезного ископаемого определяется в единицах массы или объема. Это положение вытекает из нормы п. 1 ст. 339 НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 318 НК РФ расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются:

- 1) на прямые;
- 2) косвенные.

При этом прямые расходы, произведенные налогоплательщиком в течение налогового периода, распределяются между добытыми полезными ископаемыми и остатком незавершенного производства на конец налогового периода.

Остаток незавершенного производства определяется и оценивается с учетом особенностей ст. 319 НК РФ. Сумма косвенных расходов, относящихся к добытым в налоговом периоде полезным ископаемым, полностью включается в расчетную стоимость добытых ископаемых.

На условном примере рассмотрим порядок оценки незавершенного производства в налоговой базе при применении способа оценки исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

ПРИМЕР 1. Публичное общество «Обогатительный комбинат» (далее — Общество) на основании лицензии осуществляет добычу следующих полезных ископаемых: железной руды (код добытого полезного ископаемого — 04101); ванадия (код — 04308); камня строительного (код — 10012). Для оценки налоговой базы по НДС Общество применяет способ оценки исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

Техническим проектом разработки месторождения в качестве продукта разработки предусмотрены все три вида полезных ископаемых. При этом технология горных работ цикличная с предварительным рыхлением горной массы буровзрывным способом.

¹ Утверждены приказом Минприроды России, Роскомзема от 22 декабря 1995 г. № 525/67.

Общество имеет следующие исходные данные в налоговом учете для оценки незавершенного производства на стадии буровых работ:

- » остаток скважин на начало месяца в количестве 1400 п. м в сумме 6 000 000 руб.;
- » пробурено за месяц 600 п. м;
- » взорвано за месяц 200 п. м;
- » сумма прямых расходов — 4 000 000 руб.

Необходимо определить остаток незавершенного производства и сумму прямых расходов за минусом незавершенного производства.

Как видим из примера 1, согласно техническому проекту разработки месторождения в качестве продукта разработки предусмотрено получение железной руды, ванадия и камня строительного.

Объектом обложения НДС является добытое полезное ископаемое, являющееся продукцией горнодобывающей промышленности и разработки карьеров в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, продукции, услуг ОК 004-93, которая в техническом проекте на разработку месторождения определена как результат указанной деятельности (см. письмо Минфина России от 28 февраля 2006 г. № 03-07-01-04/05).

Следовательно, оценка незавершенного производства на стадии буровых работ в соответствии с учетной политикой для целей налогообложения производится следующим образом (см. табл. 1).

Согласно условиям примера 1 на стадии буровых работ в Обществе сумма прямых расходов за минусом незавершенного производства на конец месяца составила 1 000 000 руб.

Теперь рассмотрим другую ситуацию.

ПРИМЕР 2. Воспользуемся условиями примера 1. Технологический регламент Общества включает в себя буровзрывные работы и экскаваторную погрузку горной массы в автосамосвалы. При этом сумма прямых расходов — 4 000 000 руб. — включает в себя расходы по транспортировке на дробильно-сортировочную фабрику для переработки в сумме 1 500 000 руб.

Горная масса, выработанная за месяц, составила 5000 куб. м, в том числе вскрыша — 4000 куб. м.

Необходимо определить остаток незавершенного производства и сумму прямых расходов за минусом незавершенного производства.

Оценка незавершенного производства на стадии буровых работ в Обществе, вытекающая из условий примера 2, приведена в табл. 2.

Согласно п. 13 Правил охраны недр¹ технические проекты на пользование участками недр могут состоять в том числе из проектов разработки и обустройства месторождений полезных ископаемых и проектов технологических схем переработки минерального сырья.

Как вытекает из требований Технологического регламента Общества, процесс добычи полезных ископаемых заканчивается погрузкой в автосамосвалы, а все операции, осуществляемые с полезными ископаемыми после погрузки (в том числе транспортировка на дробильно-сортировочную фабрику для переработки), не имеют отношения к добыче.

Учитывая технологический процесс добычи полезных ископаемых, прямые расходы Общества на стадии буровых работ на конец месяца составят не 1 000 000 руб., а 850 000 руб. Дело в том, что по усло-

¹ Утверждены Постановлением Госгортехнадзора России от 6 июня 2003 г. № 71.

ТАБЛИЦА 1. ОЦЕНКА НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА НА СТАДИИ БУРОВЫХ РАБОТ

№ п/п	Показатель	Единица измерения	Алгоритм расчета	Данные налогоплательщика
1	Остаток скважин на начало месяца:			
1.1	количество	п. м		1 400
1.2	сумма	руб.		6 000 000
2	Пробурено за месяц	п. м		600
3	Взорвано за месяц	п. м		200
4	Сумма прямых расходов	руб.		4 000 000
5	Остаток скважин на начало месяца:			
5.1	количество	п. м	стр. 1.1 + стр. 2 – стр. 3	1 800
5.2	сумма	руб.	(стр. 1.2 + стр. 4) × стр. 6	9 000 000
6	Доля не взорванных скважин		(стр. 1.1 + стр. 2 – стр. 3) : : (стр. 1.1 + стр. 2)	0,9
7	Сумма прямых расходов за минусом НДС	руб.	стр. 1.2 + стр. 4 – стр. 5.2	1 000 000

ТАБЛИЦА 2. ОЦЕНКА НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА НА СТАДИИ БУРОВЫХ РАБОТ

№ п/п	Показатель	Единица измерения	Алгоритм расчета	Данные налогоплательщика	Данные эксперта*
1	Остаток скважин на начало месяца:				
1.1	количество	п. м		1 400	1 400
1.2	сумма	руб.		6 000 000	6 000 000
2	Пробурено за месяц	п. м		600	600
3	Взорвано за месяц	п. м		200	200
4	Сумма прямых расходов	руб.		4 000 000	2 500 000
5	Остаток скважин на начало месяца:				
5.1	количество	п. м	стр. 1.1 + стр. 2 – стр. 3	1 800	1 800
5.2	сумма	руб.	(стр. 1.2 + стр. 4) × стр. 6	9 000 000	7 650 000
6	Доля не взорванных скважин		(стр. 1.1 + стр. 2 – стр. 3) : (стр. 1.1 + стр. 2)	0,9	0,9
7	Сумма прямых расходов за минусом НЗП	руб.	стр. 1.2 + стр. 4 – стр. 5.2	1 000 000	850 000

* Контролирующий орган или аудиторская организация.

ТАБЛИЦА 3. РАСПРЕДЕЛЕНИЕ СУММЫ ПРЯМЫХ РАСХОДОВ ВЗОРВАННОЙ И ОТГРУЖЕННОЙ ГОРНОЙ МАССЫ ЗА МЕСЯЦ

№ п/п	Показатели	Единица измерения	Алгоритм расчета	Данные налогоплательщика
1	Горная масса — всего	куб. м		5 000
1.1	в том числе вскрыша	куб. м		4 000
2	Сумма прямых расходов за минусом НЗП	руб.	табл. 2, стр. 7	850 000
3	Сумма прямых расходов:	руб.		
3.1	на вскрышу	руб.	(стр. 2 : стр. 1) × стр. 1.1	680 000
3.2	на руду	руб.	стр. 2 – стр. 3.1	170 000

влиям примера 2 Общество в составе прямых расходов неправомерно отразило и косвенные расходы в сумме 1 500 000 руб. на транспортировку на дробильно-сортировочную фабрику для переработки.

Таким образом, Обществом в нарушение п. 4 ст. 340, ст. 318 и 254 НК РФ при исчислении НДС неправомерно в состав прямых расходов включены расходы по транспортировке на дробильно-сортировочную фабрику для переработки, относящиеся к косвенным расходам по добытым полезным ископаемым, что привело к искажению налоговой базы НДС в размере 150 000 руб. (1 000 000 руб. – 850 000 руб.).

В этом случае распределение суммы прямых расходов взорванной и отгруженной горной массы за минусом незавершенного производства на стадии буровых работ будет осуществлено по алгоритму, указанному в табл. 3.

В заключение отметим, что метод, применяемый налогоплательщиком, должен быть закреплен в учетной политике для целей налогообложения. В течение всей деятельности налогоплательщика по добыче полезного ископаемого этот метод изменению не подлежит, кроме случаев внесения коррективов в технический проект разработки месторождения полезных ископаемых в связи с изменением технологии добычи. ©

КОРПОРАТИВНЫЙ ЮРИСТ

Право работника на дополнительный оплачиваемый отпуск в связи с получением среднего профессионального образования при наличии высшего профессионального образования



М.С. Лукасевич
юрист «ФБК Право»

Рассмотрим условную ситуацию. Сотрудник общества, имеющий высшее профессиональное образование (квалификации «Учитель математики и информатики», «Экономист»), обучается в образовательном учреждении среднего профессионального образования по специальности «Юриспруденция». Обязано ли общество предоставить сотруднику дополнительный отпуск с сохранением среднего заработка для прохождения промежуточной аттестации в связи с обучением? Какие существуют налоговые риски в данной ситуации?

Об обязанности работодателя предоставить сотруднику дополнительный отпуск с сохранением среднего заработка для прохождения промежуточной аттестации в связи с обучением

В соответствии с положениями ст. 174 Трудового кодекса РФ работникам, успешно осваивающим имеющие государственную аккредитацию образовательные программы среднего профессионального образования по заочной и очно-заочной формам обучения, работодатель предоставляет дополнительный отпуск с сохранением среднего заработка, в том числе для прохождения промежуточной аттестации на первом и втором курсах — по 30 календарных дней, на каждом из последующих курсов — по 40 календарных дней.

Согласно ч. 1 ст. 177 ТК РФ гарантии и компенсации работникам, совмещающим работу с получением образования, предоставляются при получении образования соответствующего уровня *впервые*.

В соответствии с ч. 5 ст. 10 Федерального закона от 29 декабря 2012 г. № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» устанавливаются следующие уровни профессионального образования:

- » среднее профессиональное образование;
- » высшее образование — бакалавриат;
- » высшее образование — специалитет, магистратура;
- » высшее образование — подготовка кадров высшей квалификации.

Из приведенной нормы следует, что законодательство различает уровни высшего образования и среднего профессионального образования.

В рассматриваемом случае работник уже имеет два высших образования (экономическое, математическое) и параллельно обучается в учреждении

среднего профессионального образования для получения юридической квалификации. Таким образом, среднее профессиональное образование работник получает впервые.

Кроме того, в ТК РФ не предусмотрено, что наличие высшего образования по другой специальности является основанием для отказа в предоставлении дополнительного отпуска или отказа оплатить дополнительный отпуск работнику, получающему среднее профессиональное образование.

Следовательно, на работника распространяются гарантии и компенсации, предусмотренные ст. 174 ТК РФ, в частности предоставляется оплачиваемый дополнительный отпуск при соблюдении указанных условий.

Основанием для предоставления отпуска является справка-вызов (абз. 4 ст. 177 ТК РФ), форма которой утверждена приказом Минобрнауки России от 19 декабря 2013 г. № 1368 «Об утверждении формы справки-вызова, дающей право на предоставление гарантий и компенсаций работникам, совмещающим работу с получением образования».

Таким образом, работодатель обязан предоставить работнику, имеющему высшее экономическое и математическое образование, дополнительный отпуск с сохранением среднего заработка для прохождения промежуточной аттестации в среднем профессиональном учебном заведении по юридической специальности.

О налоговых рисках

В силу п. 13 ст. 255 Налогового кодекса РФ в расходы на оплату труда в целях налогообложения включаются расходы в виде среднего заработка, сохраняемого в соответствии с законодательством Российской Федерации на время учебных отпусков.

Налоговое законодательство не дает определения понятия «учебный отпуск».

Согласно п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

Регулирование трудовых отношений в РФ осуществляется трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, в частности Трудовым кодексом РФ.

Гарантии и компенсации работникам, совмещающим работу с обучением, предусмотрены главой 26 ТК РФ. В частности, как уже отмечалось, ст. 174 ТК РФ

возлагает на работодателя обязанность предоставить работнику, получающему среднее профессиональное образование, дополнительный оплачиваемый отпуск для прохождения промежуточной аттестации: на первом и втором курсах — по 30 календарных дней, на каждом из последующих курсов — по 40 календарных дней.

Таким образом, расходы на оплату труда, сохраняемую на время предоставления дополнительного отпуска в рамках предоставления гарантий, предусмотренных ТК РФ, включаются в состав расходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли¹. Однако следует учитывать, что данные расходы должны отвечать требованиям, установленным ст. 252 НК РФ (быть документально подтвержденными, экономически обоснованными, направлены на получение прибыли).

Для документальной подтвержденности необходимо наличие справки-вызова работника на аттестацию, в которой указываются период аттестации и форма обучения работника, копии свидетельства о государственной аккредитации образовательной программы.

Кроме того, следует учитывать, что согласно п. 24 ст. 270 НК РФ расходы на оплату дополнительно предоставляемых сверх предусмотренных действующим законодательством отпусков работникам не учитываются в целях налогообложения прибыли организации.

Отсюда следует, что общество вправе учесть расходы в виде выплачиваемого среднего заработка, сохраняемого на время отпуска, в том объеме, который предусмотрен ст. 174 ТК РФ, т.е. средний заработок должен быть выплачен за определенное в данной статье количество календарных дней. Коллективным и трудовым договором может быть предусмотрен больший период отпуска, чем установлено ст. 174 ТК РФ, однако средний заработок, выплаченный за календарные дни сверх установленного периода времени, нельзя учесть в целях налогообложения.

Проанализировав судебную практику, не выявив отрицательных судебных решений, а также учитывая наличие положительных разъяснений контролирующих органов, можно сделать следующий вывод. При выплате среднего заработка работнику, имеющему высшее образование и получающему среднее профессиональное образование, на время предоставления дополнительного отпуска налоговые риски отсутствуют при соблюдении следующих условий:

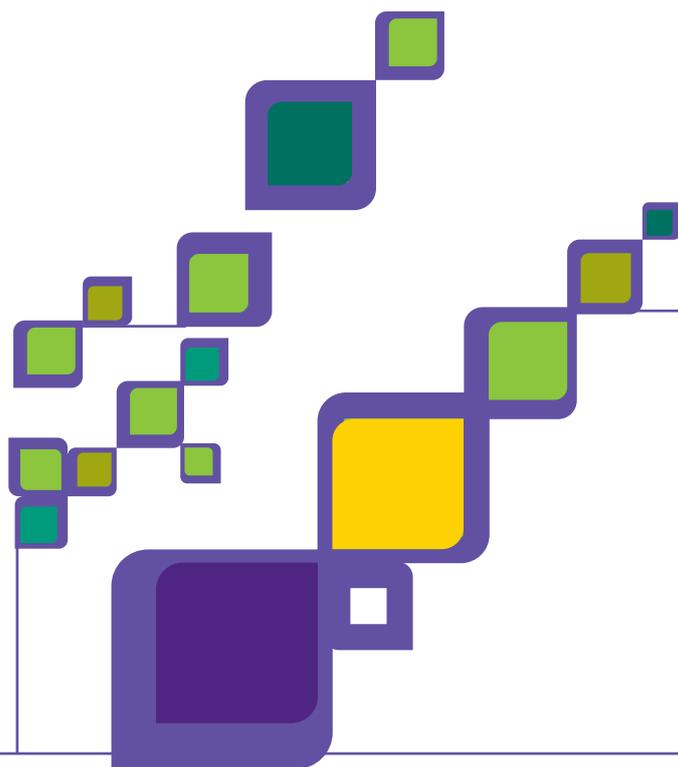
- 1) соблюдены требования ст. 252 НК РФ в части документального подтверждения расходов: наличие

¹ Аналогичная позиция изложена в письме МНС России от 5 сентября 2003 г. № ВГ-6-02/945⁶ «По вопросам, связанным с применением главы 25 НК РФ».

- справки-вызова работника на аттестацию с указанием периода аттестации и формы обучения работника; копии свидетельства о государственной аккредитации образовательной программы;
- 2) образовательная программа среднего профессионального образования имеет государственную аккредитацию;
 - 3) работник должен обучаться по заочной или очно-заочной форме обучения;

- 4) средний заработок выплачивается за период отпуска, не превышающий на первом и втором курсах 30 календарных дней, на каждом из последующих курсов — 40 календарных дней. ©

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



НОВОСТИ КОМПАНИИ «ФБК»

Новые проекты ФБК

Специалисты ФБК провели аудит отчетности «Еврохима»

26.01.2016

Компания «ФБК» выпустила аудиторское заключение по бухгалтерской отчетности АО «МХК “Еврохим”» за 2015 г.

«Многолетний опыт сотрудничества с компаниями отрасли и знание специфики их деятельности позволяют нам обеспечить максимально эффективное взаимодействие с клиентом. Аудит годовой отчетности, который обычно проводится в течение I квартала, нам удалось, с сохранением высокого качества услуг, подготовить фактически за четыре недели», — отметила руководитель проекта, **заместитель директора департамента общего аудита ФБК Наталья Кулакова**.

По ее словам, проведение аудита и подготовка аудиторского заключения в такие сжатые сроки стали возможны благодаря четкому взаимодействию аудиторов ФБК с представителями «Еврохима», проведению большого объема подготовительных работ в декабре, а также использованию обмена данными в электронном виде.

АО «МХК “Еврохим”» — один из крупнейших в мире производителей минеральных удобрений, на долю компании приходится 2% общемирового объема производства минеральных удобрений и 4% объема минеральных удобрений, продаваемых в Европе.

<http://www.fbk.ru/press-center/news/spetsialisty-fbk-proveli-audit-otchetnosti-evrokhima/>

ФБК Grant Thornton и En+ Group заключили соглашение о сотрудничестве

02.02.2016

Компании «ФБК Grant Thornton» и En+ Group заключили соглашение о сотрудничестве, в рамках которого эксперты ФБК окажут содействие Группе в развитии и совершенствовании корпоративных информационных систем.

По словам менеджера проекта, **директора департамента развития и стандартизации учетных процессов ФБК Grant Thornton Елены Тютюнниковой**, это один из ключевых проектов ФБК по методологии отчетности в 2016 г.

По мнению **директора департамента корпоративных систем управления ФБК Елены Соломатиной**, отвечающей в проекте за направление IT, данный проект, безусловно, знаковый для ФБК Grant Thornton. Проект интересен с точки зрения как масштаба бизнеса, так и технической реализации на новом продукте 1С.

«Наши компетенции одновременно и в разработке методологии, и в проектировании автоматизированных систем позволяют сделать конфигурацию проекта более гибкой и удобной в управлении для наших клиентов», — добавила Е. Тютюнникова.

En+ Group — ведущая российская индустриальная группа, объединяет компании, работающие в сфере металлургии, энергетики, горнорудной промышленности и других отраслях.

На сегодня En+ Group является ведущей группой в горно-металлургической и энергетической отраслях, компании Группы занимают лидирующие позиции в России и в мире по производству алюминия и других цветных металлов, угля, электроэнергии, добывают железную руду, производят медь, золото, редкоземельные металлы, реализуют проекты в атомной энергетике и логистике.

<http://www.fbk.ru/press-center/news/fbk-grant-thornton-i-en-group-zaklyuchili-soglashenie-o-sotrudnichestve/>

Наши анонсы

Бизнес-завтрак

03.02.2016

11 февраля 2016 г. пройдет бизнес-завтрак, в ходе которого ведущие юристы «ФБК Право» и эксперты **ФБК Grant Thornton** расскажут о наиболее важных и актуальных изменениях в налогообложении, законодательном регулировании ряда областей экономической деятельности, практике применения неоднозначных норм права и оспаривания решений государственных органов.

Наши специалисты подробно рассмотрят поправки в гражданском, трудовом и антимонопольном законодательстве, разъяснения контролирующих органов по вопросам уплаты налогов и страховых взносов, правила подготовки отчетности за 2015 г., а также остановятся на вопросах трансфертного ценообразования, регулирования деятельности контролируемых иностранных компаний, IT-аудита и ряде других тем, имеющих практическое значение для руководителей, главных специалистов по финансовой и налоговой деятельности, а также юристов организаций.

В бизнес-завтраке примут участие:

- » руководитель практики налогового консалтинга **Татьяна Матвейчева**;
- » партнер «ФБК Право» **Александр Ермоленко**;
- » юристы практики налогового консалтинга **Екатерина Голубева, Екатерина Дбар, Дмитрий Парамонов, Наталья Рябова**;
- » руководитель практики трудового права **Александра Герасимова**;
- » руководитель антимонопольной практики **Сергей Ермоленко**;
- » менеджер корпоративной практики **Евгения Юсипова**;
- » руководитель практики инвестиционного консультирования **Роман Кенигсберг**;
- » старший менеджер департамента финансового консультирования **Алексей Анищенко**;
- » менеджер департамента корпоративных систем управления **Дмитрий Степаненко**.

<http://www.fbk.ru/announcements/14720/> @

Подписка на журнал «Финансовые и бухгалтерские консультации»:



Национальный цифровой ресурс «РУКОНТ»



Агентство «Книга-Сервис»



Объединенный каталог «Пресса России»



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

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

E: fbk@fbk.ru

fbk.ru

© ООО «ФБК», 2016

Перепечатка материалов электронного журнала «Финансовые и бухгалтерские консультации» допускается только по согласованию с редакцией журнала.

При любом использовании материалов журнала активная ссылка на электронный журнал «Финансовые и бухгалтерские консультации» обязательна.