



ФБК
Grant Thornton

Ежемесячный научно-практический журнал

ФИНАНСОВЫЕ И БУХГАЛТЕРСКИЕ КОНСУЛЬТАЦИИ

объясняем мир, изменяем мир

№3

МАРТ
2016



СОДЕРЖАНИЕ

АКТУАЛЬНЫЙ КОММЕНТАРИЙ

- 4 ПРАКТИЧЕСКИЙ КОММЕНТАРИЙ ОСНОВНЫХ ИЗМЕНЕНИЙ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О КОНТРОЛИРУЕМЫХ ИНОСТРАННЫХ КОМПАНИЯХ

С.С. ТАРАСОВА

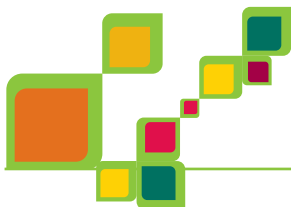
ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

- 10 НОВОСТИ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА / 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 / ОТЧЕТНОСТЬ / МСФО / ГРАЖДАНСКОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО / АНТИМОНОПОЛЬНОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО / ЭКОНОМИКА / ВАЛЮТНОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО / ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО О БАНКРОТСТВЕ / БАНКОВСКОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО / ТРУДОВОЕ И МИГРАЦИОННОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО / ПРОЦЕССУАЛЬНОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- 22 ПОРЯДОК ОПРЕДЕЛЕНИЯ МЕСТА РЕАЛИЗАЦИИ УСЛУГ ПО ПОИСКУ И ПОДБОРУ ПЕРСОНАЛА, ОКАЗЫВАЕМЫХ ИНОСТРАННОЙ ОРГАНИЗАЦИЕЙ, ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

А.М. ХОМИЧ



КОРПОРАТИВНЫЙ ЮРИСТ

25 ВОПРОСЫ РАБОТЫ ВАХТОВИКОВ В РОССИИ

Д.С. ТЕРЕЩЕНКО, Е.А. ШИГИДИНА, А.А. ШКАДОВ, А.С. ЕРМОЛЕНКО

НОВОСТИ КОМПАНИИ «ФБК»

34 ИССЛЕДОВАНИЯ ФБК / КОНФЕРЕНЦИИ / НОВЫЕ ПРОЕКТЫ ФБК

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

Практический комментарий основных изменений законодательства о контролируемых иностранных компаниях

С.С. Тарасова

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

Федеральным законом от 15 февраля 2016 г. № 32-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в Федеральный закон “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 № 32-ФЗ) принят крупный пакет изменений, уточняющий нормы законодательства о налогообложении прибыли контролируемых иностранных компаний (далее — КИК). Рассмотрим изменения законодательства о КИК, внесенные данным Законом, актуальные для российских налогоплательщиков — контролирующих лиц.

Закон № 32-ФЗ вступил в силу¹ со дня его официального опубликования, за исключением отдельных положений, для которых ст. 5 Закона установлены иные сроки вступления в силу.

Обратите внимание: изменения, внесенные Законом № 32-ФЗ, требуют внесения изменений в налоговые регистры, используемые контролирующим лицом в целях формирования прибыли (убытка) КИК, и, соответственно, внесения необходимых изменений в учетную политику для целей налогообложения на 2016 г., поскольку налоговые регистры являются составной частью учетной политики для целей налогообложения.

Увеличен срок подачи уведомления об участии в иностранных организациях

В соответствии с изменениями, внесенными в ст. 25¹⁴ Налогового кодекса РФ, уведомление об участии в иностранных организациях (об учреждении иностранных структур без образования юридического лица) представляется налогоплательщиком — контролирующим лицом в налоговые органы в срок *не позднее трех месяцев* с даты возникновения (изменения доли) участия в иностранной организации (даты учреждения иностранной структуры без образования юридического лица).

Аналогично срок информирования налоговых органов в случае прекращения участия в иностранных организациях (прекращения (ликвидации) иностранных структур без образования юридического лица) увеличен *до трех месяцев* с даты прекращения участия (с указанием даты окончания

¹ Опубликован на официальном интернет-портале правовой информации <http://www.pravo.gov.ru> 15 февраля 2016 г.

участия в иностранной организации (даты прекращения (ликвидации) иностранной структуры без образования юридического лица).

Указанные изменения вступают в силу по истечении одного месяца со дня официального опубликования Закона № 32-ФЗ.

Изменены условия, при выполнении которых контролирующее лицо вправе формировать прибыль КИК по данным ее финансовой отчетности

1. В статью 309¹ НК РФ внесены следующие изменения в отношении условий, при выполнении которых прибыль КИК определяется контролирующим лицом по данным финансовой отчетности (далее — ФО):

- а) упразднено требование *одновременности* наличия аудита и постоянного местонахождения КИК в государстве, с которым имеется международный договор по вопросам налогообложения. Теперь достаточно выполнения одного из этих условий;
- б) для подтверждения права на формирование прибыли КИК по данным ФО теперь необходимо, чтобы государство постоянного местонахождения КИК не входило в перечень государств (территорий), не обеспечивающих обмен с Российской Федерацией информацией для целей налогообложения;
- в) упразднено требование *об обязательном аудите* ФО. Достаточно наличия аудиторского заключения, которое не содержит отрицательного мнения или отказа в выражении мнения.

Таким образом, контролирующее лицо получило право формировать прибыль КИК по данным ее ФО в случае осуществления *добровольного аудита* ФО, но при условии, что данный аудит проведен в соответствии с международными стандартами аудита.

При этом финансовая отчетность, используемая контролирующим лицом для формирования прибыли (убытка) КИК, должна соответствовать требованиям законодательства о КИК, о чем будет сказано далее.

2. Уточнены требования к финансовой отчетности КИК, которую контролирующее лицо вправе использовать для формирования прибыли (убытка) КИК (ст. 309¹ НК РФ).

Согласно изменениям, внесенным Законом № 32-ФЗ, для формирования прибыли (убытка) КИК наряду с ФО, составленной КИК в соответствии со стандартом, установленным личным законом КИК, допускается применение ФО, составленной в соответствии с МСФО либо иными международно признанными стандартами составления финансовой отчетности, принимаемыми иностранными фондовыми биржами

и иностранными депозитарно-клиринговыми организациями, включенными в перечень иностранных финансовых посредников, для принятия решения о допуске ценных бумаг к торгам.

Использование контролирующим лицом финансовой отчетности КИК, составленной в соответствии с МСФО или указанными международно признанными стандартами, допускается, только если личным законом КИК не установлен стандарт составления финансовой отчетности.

3. Контролирующему лицу, имеющему право формировать прибыль (убыток) конкретной КИК по данным ФО, предоставлено также право *по своему выбору* определять прибыль (убыток) данной КИК по правилам главы 25 НК РФ.

Этот выбор должен быть закреплен в учетной политике для целей налогообложения контролирующего лица и подлежит применению в отношении соответствующей КИК в течение *не менее пяти налоговых периодов* с даты начала его применения.

Действие указанных изменений в ст. 309¹ НК РФ распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2015 г.

Дополнен перечень доходов (расходов), не учитываемых при формировании прибыли (убытка) КИК по данным ее финансовой отчетности

На правоотношения, возникшие с 1 января 2015 г., распространяются следующие изменения, внесенные в п. 3 ст. 309¹ НК РФ.

1. В перечень доходов (расходов), не учитываемых при формировании прибыли (убытка) КИК по данным ФО, дополнительно включены:

- » доходы (расходы) от переоценки долей в уставном (складочном) капитале (фонде) организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах;
- » доходы (расходы) в виде сумм прибыли (убытка) дочерних (ассоциированных) организаций (за исключением дивидендов), признанных в ФО КИК в соответствии с ее личным законом (учетной политикой этой компании для целей составления ее финансовой отчетности).

2. В случае реализации или иного выбытия долей в уставном (складочном) капитале (фонде) организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг, производных финансовых инструментов прибыль (убыток) КИК, определяемая по данным ФО, корректируется на суммы от их переоценки (если такая переоценка производилась), в том числе убытка от обесценения,

за период, за который составляется ФО за финансовый год.

Таким образом, стоимость реализованного (выбывшего по иным основаниям) указанного имущества, учтенная КИК при формировании ФО, должна быть откорректирована в целях формирования прибыли (убытка) КИК на суммы переоценки данного имущества (если такая переоценка производилась).

3. При определении суммы расходов на формирование резервов, не учитываемых при формировании прибыли (убытка) КИК, необходимо учитывать следующие изменения:

- » прибыль КИК уменьшается на суммы расходов, уменьшающих величину ранее сформированного резерва;
- » если по данным ФО, составленной КИК, определен убыток, то расходы, которые уменьшают величину ранее сформированного резерва, увеличивают сумму такого убытка.

Таким образом, контролирующее лицо при формировании прибыли (убытка) КИК по данным ФО вправе учесть расходы, которые были списаны КИК в финансовом году за счет ранее созданного резерва. При этом расходы, уменьшающие ранее сформированные резервы, могут быть учтены контролирующим лицом при формировании прибыли (убытка) КИК при условии раскрытия в ФО КИК данных расходов или при условии документального подтверждения таких расходов.

Уточнено, на каком этапе подлежит пересчету в рубли прибыль (убыток) КИК, сформированная по данным ФО и выраженная в иностранной валюте

Для пересчета в рубли прибыли (убытка) КИК, сформированной по данным ФО и выраженной в иностранной валюте, применяется средний курс иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленный ЦБ РФ, определяемый за период, за который в соответствии с личным законом КИК составляется финансовая отчетность за финансовый год (далее — средний курс ЦБ РФ).

При применении данной нормы возникал вопрос, на каком этапе формирования прибыли КИК по данным ФО подлежит пересчету по среднему курсу ЦБ РФ:

- » прибыль КИК, сформированная только с учетом требований ст. 309¹ НК РФ (т.е. за минусом доходов (расходов), перечисленных в п. 3 ст. 309¹ НК РФ, и убытка прошлых лет);
- » прибыль КИК, сформированная с учетом требований ст. 309¹ НК РФ и требований п. 1 ст. 25¹⁵ НК РФ (т.е. дополнительно за минусом дивиден-

дов, выплаченных КИК (распределенной прибыли КИК)).

Изменения, внесенные в п. 2 ст. 309¹ НК РФ, уточняют, что пересчету в рубли с применением среднего курса ЦБ РФ подлежит прибыль (убыток) КИК, выраженная в иностранной валюте, уменьшенная на величину дивидендов (распределенной прибыли), учитываемых в соответствии с порядком, предусмотренным п. 1 ст. 25¹⁵ НК РФ.

Действие указанной нормы распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2015 г.

Исходя из буквального прочтения п. 2 ст. 309¹ НК РФ, указанная норма применяется только в отношении прибыли КИК, *определенной по данным ФО*, и не распространяется на прибыль КИК, сформированную по правилам главы 25 НК РФ.

Разрешено формировать в иностранной валюте прибыль (убыток) КИК по правилам главы 25 НК РФ

В соответствии с изменениями, внесенными в п. 2 ст. 309¹ НК РФ, с финансового года, начавшегося в 2015 г., формирование прибыли (убытка) КИК по правилам главы 25 НК РФ осуществляется *в иностранной валюте* государства постоянного местонахождения КИК.

Прибыль (убыток) КИК, сформированная по правилам главы 25 НК РФ в иностранной валюте, подлежит пересчету в рубли по среднему курсу ЦБ РФ.

Указанное изменение избавило контролирующие компании, формирующие прибыль (убыток) КИК по правилам главы 25 НК РФ, от необходимости:

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

Дивиденды, полученные контролирующим лицом от КИК, не учитываются при формировании налоговой базы контролирующего лица

Пункт 1 ст. 251 НК РФ дополнен подп. 53, предусматривающим, что при определении налогоплательщиком — контролирующим лицом налоговой базы не

учитываются доходы в виде дивидендов, полученных контролирующим лицом от КИК, при выполнении следующих условий:

- а) доход в виде прибыли этой КИК указан контролирующим лицом в налоговой отчетности за соответствующие периоды;
- б) доходы в виде дивидендов не учитываются при определении налоговой базы в сумме, не превышающей сумм дохода в виде прибыли КИК, указанных контролирующим лицом в налоговой отчетности;
- в) контролирующее лицо располагает следующими документами (их копиями), подтверждающими:
 - уплату контролирующим лицом налога с дохода в виде прибыли КИК, являющейся источником выплаты указанных дивидендов, и (или) уплату налога, исчисленного с такой прибыли в соответствии с законодательством иностранных государств и (или) законодательством РФ, а также налога на прибыль организаций, исчисленного в отношении прибыли постоянного представительства этой КИК в РФ, подлежащего зачету в соответствии с п. 11 ст. 309¹ НК РФ,
 - выплату дохода в виде дивидендов за счет прибыли КИК, доход в виде которой указан контролирующим лицом в налоговой отчетности за соответствующие налоговые периоды.

Данная норма, видимо, направлена не на полное освобождение от налогообложения доходов в виде дивидендов, полученных контролирующим лицом от КИК, а на устранение двойного налогообложения указанных дивидендов в случае, если прибыль КИК, за счет которой выплачены дивиденды, будет включена в налоговую базу контролирующего лица.

Тогда при применении данной нормы необходимо учитывать, что согласно ст. 25¹⁵ НК РФ в уменьшение прибыли КИК принимается величина дивидендов, выплаченных этой КИК в календарном году, следующем за годом, за который в соответствии с личным законом такой компании составляется ФО. Таким образом, важно не допустить двойного освобождения от налогообложения дивидендов, полученных контролирующим лицом от КИК:

- » и путем уменьшения прибыли КИК, сформированной по данным ФО, на сумму выплаченных КИК дивидендов на основании ст. 25¹⁵ НК РФ;
- » и путем исключения из налоговой базы самого контролирующего лица полученных от КИК дивидендов на основании нормы подп. 53 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Видимо, контролирующее лицо будет вправе в соответствии с подп. 53 п. 1 ст. 251 НК РФ исключить из налоговой базы полученные от КИК дивиденды, если

по какой-либо причине оно не имело возможности уменьшить на сумму данных дивидендов прибыль КИК, отраженную в налоговой отчетности контролирующего лица (например, если сумма прибыли КИК распределяется и дивиденды выплачиваются контролирующему лицу уже после представления им налоговой отчетности и уплаты налога с прибыли КИК).

При формировании прибыли КИК по правилам главы 25 НК РФ предоставлена возможность учесть убыток прошлых лет

В соответствии с изменениями ст. 309¹ НК РФ с 1 января 2015 г. стало возможным при формировании контролирующим лицом прибыли КИК *по правилам главы 25 НК РФ* учесть убыток, полученный КИК до 1 января 2015 г. по данным ФО, составляемой на основании ее личного закона. Данный убыток может быть перенесен на будущие периоды в сумме, не превышающей сумму убытка за три финансовых года, предшествующих 1 января 2015 г. (т.е. за 2012–2014 гг.).

Уточнен порядок определения доли прибыли КИК, включаемой в налоговую базу контролирующего лица

Согласно изменениям, внесенным в п. 3 ст. 25¹⁵ НК РФ, прибыль КИК учитывается при определении налоговой базы у налогоплательщика — контролирующего лица в доле, соответствующей доле:

- » участия этого лица в КИК;
- » в прибыли КИК, на которую контролирующее лицо имеет право при ее распределении, если в соответствии с личным законом КИК, уставными документами либо соглашением между акционерами (участниками) доля участия контролирующего лица в КИК отличается от доли в прибыли, на которую контролирующее лицо в случае ее распределения имеет право.

Указанная доля участия в КИК (доля в прибыли КИК) определяется:

- » на дату принятия решения о распределении прибыли, принятого в *календарном году, следующем за налоговым периодом по налогу на прибыль организаций, на который приходится дата окончания финансового года в соответствии с личным законом КИК;*
- » если такое решение не принято, то на 31 декабря *календарного года, следующего за налоговым периодом по налогу на прибыль организаций, на который приходится дата окончания финансового года в соответствии с личным законом КИК.*

Действие указанной нормы распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2015 г.

Таким образом, доля прибыли КИК, подлежащая включению в налоговую базу контролирующего лица, определяется не на дату принятия решения о выплате промежуточных дивидендов (как это следовало из прежней редакции п. 3 ст. 25¹⁵ НК РФ), а на дату принятия КИК решения о выплате дивидендов по итогам финансового года. Иными словами, доля прибыли КИК за 2015 г., подлежащая налогообложению в РФ, определяется на дату принятия решения о распределении прибыли по итогам 2015 г., принимаемого КИК в 2016 г. А если такое решение не принято, то на 31 декабря 2016 г.

Уточнен порядок уменьшения суммы налога с прибыли КИК на суммы налогов, исчисленных КИК по законодательству иностранных государств и РФ

1. В соответствии с уточнениями, внесенными в п. 11 ст. 309¹ НК РФ, суммы налога, принимаемые в уменьшение величины налога, исчисленного в отношении прибыли КИК за соответствующий период, определяются *пропорционально доле участия контролирующего лица в КИК*.

Таким образом, решен вопрос относительно того, в каком размере налоги, исчисленные КИК по законодательству иностранных государств и РФ, принимаются к зачету контролирующим лицом при исчислении налога с прибыли КИК.

В то же время появился новый вопрос относительно применения данной нормы в случае, если невозможно определить долю участия контролирующего лица в КИК или доля его участия в КИК отличается от доли в прибыли КИК, на которую контролирующее лицо имеет право в случае ее распределения. Остается неясным, как определяются в этом случае суммы налога, принимаемые в уменьшение величины налога, исчисленного в отношении прибыли КИК:

- » пропорционально доле участия контролирующего лица в КИК или
- » пропорционально доле в прибыли, на которую контролирующее лицо имеет право в случае ее распределения.

2. В соответствии с изменениями, внесенными в п. 11 ст. 309¹ НК РФ, с 1 января 2015 г. сумма налога с прибыли КИК, определенной *по правилам главы 25 НК РФ*, может быть уменьшена на величину налогов, исчисленных КИК по законодательству иностранных государств и законодательству РФ.

Уточнен порядок применения освобождения прибыли КИК от налогообложения

1. В пункте 4 ст. 309¹ НК РФ перечислены доходы, признаваемые доходами от пассивной деятельности (далее — «пассивные» доходы).

Для признания КИК в качестве активной иностранной компании или активной иностранной холдинговой/субхолдинговой компании, прибыль которых освобождается от налогообложения в соответствии с п. 3, 5, 6 ст. 25¹³⁻¹ НК РФ, необходимо, чтобы доля «пассивных» доходов в общей сумме доходов КИК составляла:

- » не более 20% — для активной иностранной компании;
- » не более 5% — для активной иностранной холдинговой/субхолдинговой компании.

С 1 января 2015 г. в соответствии с изменениями, внесенными в ст. 25¹³⁻¹ НК РФ, при определении доли «пассивных» доходов не учитываются признанные при составлении ФО КИК доходы:

- » в виде курсовой разницы;
- » перечисленные в п. 3 ст. 309¹ НК РФ (доходы от переоценки, доходы от восстановления резервов, доходы в виде сумм прибыли дочерних (ассоциированных) организаций).

2. Из перечня КИК, прибыль которых освобождается от налогообложения, исключены иностранные организации, уполномоченные на получение процентных доходов, подлежащих выплате по обращающимся облигациям (подп. 6 п. 1 ст. 25¹³⁻¹ НК РФ в редакции Закона № 32-ФЗ).

Данная норма вступает в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня официального опубликования Закона № 32-ФЗ и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по налогу на прибыль организаций, т.е. с 1 января 2017 г.

3. Освобождается от налогообложения прибыль КИК, являющихся:

- » эмитентом обращающихся облигаций;
- » организацией, которой были уступлены права и обязанности по выпущенным обращающимся облигациям, эмитентом которых является другая иностранная организация.

Освобождение прибыли указанных компаний осуществляется при условии одновременного соблюдения условий, перечисленных в п. 10 ст. 25¹³⁻¹ НК РФ (в редакции Закона № 32-ФЗ), в частности при условии, что доля *процентных расходов* по обращающимся облигациям, осуществленных за период, за который в соответствии с личным законом КИК составляется ФО за финансовый год, равна не менее 90% в сумме всех расходов этой КИК по данным ее ФО за указанный период.

Заменяя в п. 10 ст. 25¹³⁻¹ НК РФ слова «процентные доходы» словами «процентные расходы», законодатель исправил ранее допущенную ошибку, поскольку у эмитента обращающихся облигаций не может возникнуть процентных доходов по выпущенным им облигациям.

Однако ввиду того, что данная норма вступает в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня официального опубликования Закона № 32-ФЗ и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по налогу на прибыль организаций, налогоплательщики —

контролирующие лица смогут применить ее только при формировании налоговой базы с 1 января 2017 г.

Определено, что сумма налога с прибыли КИК подлежит зачислению в федеральный бюджет

Законом № 32-ФЗ внесено изменение в ст. 284 НК РФ, согласно которому сумма налога с дохода в виде прибыли КИК подлежит зачислению в федеральный бюджет. ©



ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

1.	Новости законодательства
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.	Отчетность
10.	МСФО
11.	Гражданское законодательство
12.	Антимонопольное законодательство
13.	Экономика
14.	Валютное законодательство
15.	Законодательство о банкротстве
16.	Банковское законодательство
17.	Трудовое и миграционное законодательство
18.	Процессуальное законодательство

§ НОВОСТИ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

» Федеральный закон от 15 февраля 2016 г. № 32-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в Федеральный закон “О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)”»

Закон направлен на устранение неоднозначного толкования отдельных положений законодательства о налогах и сборах, устанавливающих правила налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний (КИК), а также на уточнение ряда соответствующих положений НК РФ.

Общие вопросы налогообложения

Фактическое право на доход

Лицами, имеющими фактическое право на доходы, теперь признаются также иностранные структуры без образования юридического лица (п. 2 ст. 7 НК РФ). Действие положений распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2015 г.

Закрепляется *обязанность* иностранных организаций представлять налоговому агенту, выплачивающему доход, подтверждение, что эта организация имеет фактическое право на получение соответствующего дохода для целей применения соглашения об избежании двойного налогообложения. В настоящее время за налоговым агентом закреплено право на запрос у иностранной организации соответствующего подтверждения.

Уведомление об участии в иностранных организациях и уведомление о КИК. Порядок признания налогоплательщиков контролирующими лицами

Срок, в течение которого необходимо подать в налоговый орган *уведомление об участии в иностранных организациях* и проинформировать налоговые органы о *прекращении такого участия*, увеличился с одного до трех месяцев с даты возникновения или прекращения участия в такой иностранной организации.

Устанавливается, что если физическое лицо, которое не является налоговым резидентом РФ на момент возникновения оснований для представления уведомления об участии в иностранных организациях, признается налоговым резидентом РФ по итогам календарного года, то уведомление об участии должно быть представлено не позднее 1 марта года, следующего за данным календарным годом.

Положения вступают в силу 15 марта 2016 г.

Освобождение от налогообложения прибыли КИК

С 1 января 2017 г. уточняется порядок освобождения от налогообложения прибыли иностранных организаций, являющихся эмитентом обращающихся облигаций, организацией, уполномоченной на получение процентных доходов, подлежащих выплате по обращающимся облигациям, организацией, которой были уступлены права и обязанности по выпу-

щенным обращающимся облигациям, эмитентом которых является другая иностранная организация (п. 10 ст. 25¹³⁻¹ НК РФ).

Порядок учета прибыли КИК при налогообложении

Прибыль КИК, являющейся иностранным юридическим лицом, для которого в соответствии с его личным законом не предусмотрено участие в капитале, может быть уменьшена на величину распределенной прибыли. Ранее такая возможность была напрямую предусмотрена только для иностранных структур без образования юридического лица. Причем в отношении структур без образования юридического лица Законом было исключено правило о том, что прибыль должна распределяться именно в пользу контролирующих лиц. Положение вступает в силу 1 января 2015 г.

При определении прибыли КИК, являющейся структурой без образования юридического лица, не учитываются доходы в виде имущества (включая денежные средства, имущественные права), которые получены в качестве вклада от учредителя данной структуры и (или) лиц, являющихся членами его семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом РФ, а также от иной КИК (в том числе иностранной структуры без образования юридического лица), в отношении которой хотя бы одно из указанных лиц является контролирующим лицом. Для такой КИК при определении прибыли не учитываются расходы в виде переданного имущества.

Не признается получением дохода или возникновением права на распоряжение доходом получение прав контроля в отношении иностранной структуры, если права передаются между лицами, являющимися членами одной семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с СК РФ.

Данные правила применяются в аналогичном порядке в отношении иностранных юридических лиц, для которых в соответствии с их личным законом не предусмотрено участие в капитале.

Устанавливается, что доля участия контролирующего лица для расчета прибыли КИК для включения в налоговую базу у такого лица определяется как дата принятия решения о распределении прибыли, принятого в календарном году, *следующем* за периодом, на который приходится дата окончания финансового года КИК, либо, если такое решение не принято, 31 декабря года, следующего за периодом, на который приходится дата окончания финансового года КИК. По сравнению с предыдущей редакцией соответствующие даты определяются в следующем календарном году, а не на дату окончания финансового года.

В новой редакции изложены положения, касающиеся сведений и информации, подлежащих отражению

в уведомлениях об участии в иностранной организации и о КИК.

Если налогоплательщик не направил в налоговый орган уведомление о КИК, то при наличии у налогового органа информации, свидетельствующей о том, что налогоплательщик является контролирующим лицом иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица), налоговый орган направляет этому налогоплательщику требование представить уведомление в установленный налоговым органом срок, который не может составлять менее 30 дней с даты получения указанного требования (в предыдущей редакции срок представления уведомления не мог составлять менее 20 дней).

Положения применяются с 15 марта 2016 г.

Порядок определения доли участия лица в организации

Статья 105² НК РФ, вступающая в силу 15 марта 2016 г., изложена в новой редакции.

Уточнен порядок определения доли косвенного участия лица в другой организации. В частности, при определении доли косвенного участия одной организации (иного лица) в другой организации каждой последовательности доля косвенного участия определяется как произведение долей прямого участия первых двух организаций (иных лиц) в последовательности, а при наличии последующего участия — путем умножения получившегося произведения на долю следующего прямого участия в последовательности и каждого следующего получившегося произведения на каждую долю следующего прямого участия до последней организации в последовательности. При наличии нескольких последовательностей участия суммируются все доли косвенного участия лица в организации.

Предусмотрено, что при определении доли участия лица в организации участие лица в иностранной структуре без образования юридического лица учитывается только в случае, если такое лицо признается контролирующим лицом этой структуры.

Установлены правила определения доли косвенного участия лица в организации при наличии более одного контролирующего лица иностранной структуры без образования юридического лица, а также презумпция равенства долей таких контролирующих лиц в случае невозможности определения размера вклада в имущество, переданное такой структуре.

Налоговый период

Закреплены специальные правила определения первого налогового периода при самостоятельном признании себя иностранной организацией, деятельность которой на дату такого признания не приводила к об-

разованию постоянного представительства в Российской Федерации, налоговым резидентом РФ.

Если иностранная организация самостоятельно признала себя налоговым резидентом РФ с 1 января календарного года, в котором ею представлено заявление о признании себя таким резидентом, первым налоговым периодом по налогу на прибыль организаций для нее является период времени с 1 января календарного года, в котором представлено указанное заявление, до конца этого календарного года; а если с даты представления в налоговый орган заявления о признании себя налоговым резидентом РФ, то первым налоговым периодом по налогу на прибыль организаций для нее является период времени с даты представления в налоговый орган указанного заявления до конца календарного года, в котором оно представлено.

Постановка на учет

Постановка на учет (снятие с учета) в налоговом органе иностранной организации в качестве налогового резидента РФ осуществляется налоговым органом на основании заявления такой иностранной организации о признании себя налоговым резидентом РФ (об отказе от статуса налогового резидента РФ).

Выездная налоговая проверка

Если у налогоплательщиков — иностранных организаций, признаваемых налоговыми резидентами РФ, отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, она может проводиться по месту нахождения обособленного подразделения такой организации.

Решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения иностранной организации, признаваемой налоговым резидентом РФ.

Положения вступают в силу 15 марта 2016 г.

НДФЛ

Не признается получением дохода или возникновением права на распоряжение доходом получение прав контроля в отношении иностранной структуры без образования юридического лица или иностранного юридического лица, для которого в соответствии с его личным законом не предусмотрено участие в капитале, если такие права получены в результате их передачи между лицами, являющимися членами одной семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с СК РФ (супругами, родителями и детьми, в том числе усыновителями и усыновленными, дедушками, бабушками и внуками, полнородными и неполнородными (имеющими общих отца или мать) братьями и сестрами).

Установлены особенности определения налоговой базы при реализации ценных бумаг, приобретенных непосредственно у КИК, если доходы такой КИК от реализации указанных ценных бумаг и расходы в виде цены приобретения ценных бумаг исключаются из прибыли (убытка) такой иностранной компании. Определено, что понимается под фактически произведенными расходами при реализации ценных бумаг, полученных при ликвидации иностранной организации акционером (в том числе контролирующим лицом).

В перечень доходов, освобождаемых от налогообложения, добавлены:

- » дивиденды, полученные контролирующим лицом от контролируемой им иностранной компании в результате распределения прибыли этой компании, если доход в виде прибыли этой компании был указан налогоплательщиком в налоговой декларации, освобождаются от налогообложения в сумме, не превышающей сумм дохода в виде прибыли КИК, указанных налогоплательщиком — российским контролирующим лицом в налоговой декларации, при условии представления этим налогоплательщиком в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией установленного перечня документов;
- » доходы, полученные в денежной и (или) натуральной формах от иностранной структуры без образования юридического лица, не являющиеся распределением прибыли данной структуры, в пределах стоимости имущества (включая денежные средства) и (или) имущественных прав, ранее внесенных в данную структуру получателем дохода и (или) лицами, являющимися членами его семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с СК РФ (супругами, родителями и детьми, в том числе усыновителями и усыновленными, дедушками, бабушками и внуками, полнородными и неполнородными (имеющими общих отца или мать) братьями и сестрами). При наличии нераспределенной прибыли иностранной структуры без образования юридического лица любые выплаты из такой структуры в пределах ее нераспределенной прибыли признаются в целях НК РФ распределением прибыли независимо от особенностей их юридического оформления.

Тем самым устранены ситуации, при которых возникает двойное налогообложение дивидендов, полученных контролирующим лицом в результате распределения прибыли КИК, если данная прибыль ранее уже подлежала налогообложению на уровне контролирующего лица.

Уточнены условия применения права контролирующих лиц иностранной организации и иностранной организации без образования юридического лица на имущественный налоговый вычет при продаже имущества (имущественных прав), полученного при ликвидации иностранной организации (прекращении (ликвидации) иностранной структуры без образования юридического лица).

Введено новое основание применения права на имущественный вычет контролирующим лицом или его российским взаимозависимым лицом: реализация имущественных прав (в том числе долей, паев), приобретенных у КИК, если доходы такой КИК от реализации этих имущественных прав (в том числе долей, паев) и расходы в виде цены их приобретения исключаются из прибыли (убытка) такой иностранной компании на основании п. 10 ст. 309¹ НК РФ (п. 1¹ ст. 223 НК РФ).

Корректируется порядок определения даты фактического получения дохода.

В отношении правил устранения двойного налогообложения установлено, что налог с прибыли КИК за соответствующий период уменьшается на величину налога, исчисленного в отношении этой прибыли в соответствии с законодательством иностранных государств и (или) законодательством РФ (в том числе налога на доходы, удерживаемого у источника выплаты дохода), а также на величину налога на прибыль организаций, исчисленного в отношении прибыли постоянного представительства этой КИК в Российской Федерации, пропорционально доле участия контролирующего лица в этой компании при документальном подтверждении компетентным органом иностранного государства (п. 10 ст. 232 НК РФ).

Налог на прибыль организаций

Вводится дополнительное условие, при котором иностранная компания может быть признана налоговым резидентом РФ исключительно в порядке, предусмотренном п. 8 ст. 246² НК РФ (добровольное признание): иностранная организация осуществляет деятельность по предоставлению в аренду (субаренду) морских судов, судов смешанного (река — море) плавания и (или) деятельность по международным перевозкам грузов, пассажиров и их багажа и оказанию иных связанных с осуществлением указанных перевозок услуг, при этом доля доходов от таких видов деятельности в общей сумме доходов должна составлять не менее 80% (подп. 4 п. 6 ст. 246² НК РФ). Действие положений распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2015 г.

Иностранная организация, самостоятельно признавшая себя налоговым резидентом РФ, вправе отказаться

от статуса налогового резидента РФ на основании заявления, представляемого в налоговый орган, после проверки налоговым органом оснований для утраты статуса налогового резидента РФ.

Вводится положение, в соответствии с которым не может рассматриваться в качестве руководящего управления (критерий налогового резидентства) иностранным инвестиционным фондом (ПИФ) или иностранными организациями, в капитале которых прямо или косвенно участвует такой фонд, осуществление на территории РФ его управляющим лицом или нанятыми им лицами, их сотрудниками или представителями функций, указанных в п. 3 ст. 246² НК РФ (принятие решений по вопросам, относящимся к компетенции общего собрания акционеров иностранной организации; подготовка к проведению заседания совета директоров иностранной организации; осуществление отдельных функций в рамках планирования и контроля деятельности иностранной организации), в отношении российских и иностранных организаций, в капитале которых прямо или косвенно участвует такой фонд (компания), а также иной деятельности, непосредственно связанной с реализацией указанных функций.

Уточнены условия освобождения доходов в виде дивидендов, полученных от иностранных организаций, фактическим источником выплаты которых являются российские организации, на которые налогоплательщик имеет фактическое право и к которым применялись налоговые ставки, установленные подп. 1 или 2 п. 3 ст. 284 НК РФ с учетом порядка, предусмотренного ст. 312 НК РФ (п. 50 ст. 251 НК РФ).

Перечень освобождаемых от налогообложения доходов дополнен дивидендами, полученными налогоплательщиком — контролирующим лицом от контролируемой им иностранной компании в результате распределения прибыли этой компании, если доход в виде прибыли такой компании был указан налогоплательщиком в налоговой декларации (налоговых декларациях), представленной (представленных) за соответствующие налоговые периоды, и при выполнении условий, установленных п. 53 ст. 251 НК РФ.

Срок завершения ликвидации иностранных организаций продлен до 1 января 2018 г., а в случае наличия следующих ограничений предельный срок завершения ликвидации составляет 365 дней с даты окончания таких ограничений, а именно: а) ввиду возможных ограничений, связанных с особенностями личного закона КИК либо участием в судебном разбирательстве; б) если необходимо обеспечить выполнение требования по минимальному сроку владения акциями КИК для применения освобождения от налогообложения в иностранном государстве; в) в связи с ограничени-

ями, установленными условиями выпуска обращающихся облигаций (при соблюдении дополнительных условий) (п. 2³ ст. 277 НК РФ).

Устанавливается, что только иностранная организация, самостоятельно признавшая себя налоговым резидентом Российской Федерации, вправе применять предусмотренную подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ ставку в 0% по доходам, полученным в виде дивидендов (подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ).

Установлено, что прибылью (убытком) КИК признается величина прибыли (убытка) этой компании, определенная одним из следующих способов в соответствии с порядком, установленным настоящей статьей:

- 1) по данным ее финансовой отчетности, составленной в соответствии с личным законом такой компании за финансовый год. В этом случае прибылью (убытком) КИК признается величина прибыли (убытка) этой компании до налогообложения;
- 2) по правилам, установленным главой 25 НК РФ для налогоплательщиков — российских организаций (п. 1 ст. 309¹ НК РФ).

Прибыль (убыток) КИК определяется теперь при выполнении одного из следующих условий (п. 1^{1–12} ст. 309¹ НК РФ):

- 1) постоянным местонахождением этой КИК является иностранное государство, с которым имеется международный договор РФ по вопросам налогообложения, за исключением государств (территорий), не обеспечивающих обмена информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией. В данном случае используется неконсолидированная финансовая отчетность такой компании, составленная в соответствии со стандартом, установленным личным законом такой компании. Если стандарт составления финансовой отчетности не установлен, прибыль (убыток) определяется по данным финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО либо иными международно признанными стандартами составления финансовой отчетности;
- 2) в отношении финансовой отчетности представлено аудиторское заключение, которое не содержит отрицательного мнения или отказа в выражении мнения.

Устанавливается, что в случае, если прибыль КИК рассчитывается в соответствии с правилами главы 25 НК РФ, то сумма прибыли должна определяться в официальной валюте государства КИК и подлежать пересчету в рубли с применением среднего курса иностранной валюты к рублю, установленного Банком России за календарный год, за который определяется прибыль КИК (п. 2 ст. 309¹ НК РФ).

Уточняется, что при определении прибыли КИК не учитывается прибыль (убыток) дочерних (ассоциированных) организаций (за исключением дивидендов), признанная в финансовой отчетности КИК согласно ее личному закону (учетной политике), а также прибыль в виде сумм переоценки долей в уставном (складочном) капитале, паев в паевых фондах кооперативов и ПИФ, в виде сумм расходов на формирование резервов и доходов от восстановления резервов.

Закон вступает в силу со дня его официального опубликования, за исключением положений, для которых установлены иные сроки вступления их в силу.

§ УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГОВ И СБОРОВ

» Письмо Минфина России от 1 февраля 2016 г. № 03-02-07/1/4409 <Об исполнении банком поручений налоговых органов на перечисление налогов, сборов со счетов ликвидируемого юридического лица>

Обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается после внесения сведений о прекращении юридического лица в Единый государственный реестр юридических лиц в установленном порядке.

Налоговым кодексом РФ не предусмотрен возврат банками неисполненных поручений налоговых органов на перечисление сумм налогов, сборов, соответствующих пеней и штрафов в бюджетную систему РФ со счетов ликвидированного юридического лица.

§ НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

» Приказ Минфина России от 10 ноября 2015 г. № 174н «Об утверждении Порядка выставления и получения счетов-фактур в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи»

Порядком устанавливаются процедуры документооборота между участниками электронного взаимодействия в рамках выставления и получения счетов-фактур (в том числе исправленных, корректировочных) в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи согласно ст. 169 НК РФ.

Приказ зарегистрирован в Минюсте России 18 февраля 2016 г. № 41145 и вступает в силу по истечении одного месяца со дня его официального опубликования, но не ранее 1-го числа очередного налогового периода по НДС.

§ НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

» Федеральный закон от 31 января 2016 г. № 6-ФЗ «О ратификации Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и Протокола к нему, а также Протокола о внесении изменений в Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы»

Ратифицированы Соглашение между Правительством РФ и Правительством Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и Протокол к нему, подписанные в городе Москве 13 октября 2014 г., а также Протокол о внесении изменений в Соглашение между Правительством РФ и Правительством Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы, подписанный в городе Москве 8 мая 2015 г.

» Федеральный закон от 15 февраля 2016 г. № 25-ФЗ «О внесении изменений в статью 269 части второй Налогового кодекса Российской Федерации в части определения понятия контролируемой задолженности»

Внесены изменения в ст. 269 части второй НК РФ.

Законом установлены следующие случаи признания задолженности контролируемой:

- » если кредитор — иностранное лицо прямо или косвенно участвует в российской организации — заемщике (при этом такой кредитор должен быть

взаимозависимым с российской организацией — заемщиком);

- » если кредитор — иностранное лицо является взаимозависимым с другим иностранным лицом, прямо или косвенно участвующим в российской организации — заемщике;
- » если иностранное лицо, прямо или косвенно участвующее в российской организации — заемщике, или взаимозависимое с ним иное иностранное лицо выступают поручителем, гарантом обеспечения исполнения долгового обязательства российской организации — заемщика.

Предусмотрено, что в случае, если размер контролируемой задолженности налогоплательщика более чем в 3 раза превышает разницу между суммой активов и величиной обязательств этого налогоплательщика, используется правило «тонкой капитализации», т.е. ст. 269 НК РФ. В этом случае при определении размера контролируемой задолженности налогоплательщика учитываются суммы контролируемой задолженности, возникшей по всем обязательствам этого налогоплательщика в совокупности.

Непогашенная задолженность по долговому обязательству не признается для налогоплательщика — российской организации контролируемой задолженностью, если исчисление и удержание суммы налога с процентных доходов иностранной организации, выплачиваемых по такому долговому обязательству, не производятся налоговым агентом.

По задолженности, где кредитор является взаимозависимым лицом иностранного лица, которое имеет долю участия в российской организации — заемщике, установлено, что такая задолженность не признается для российского заемщика контролируемой, если соблюдаются условия:

- » долговое обязательство возникло перед налоговым резидентом Российской Федерации, являющимся взаимозависимым лицом иностранного лица, участвующего в налогоплательщике прямо или косвенно;
- » российский кредитор не имеет непогашенной задолженности по сопоставимым долговым обязательствам перед указанным иностранным лицом.

В отношении задолженности, выданной под гарантию (поручительство) иностранного лица, являющегося взаимозависимым с организацией-заемщиком, установлено, что такая задолженность не признается для налогоплательщика — российской организации контролируемой задолженностью при одновременном выполнении следующих условий:

- » долговое обязательство возникло перед банком, не признаваемым взаимозависимым лицом как с российской организацией — заемщиком,

так и с лицами, выступающими поручителем, гарантом;

- » долговое обязательство с момента возникновения не прекращается (исполняется) полностью или частично иностранным лицом либо его взаимозависимым лицом, выступающим гарантом (поручителем) заемщика.

На период с 1 января 2016 г. по 31 декабря 2016 г. Законом устанавливаются переходные положения: любая непогашенная задолженность, указанная в п. 2 ст. 269 НК РФ, не признается для российской организации — заемщика контролируемой задолженностью при одновременном выполнении следующих условий:

- » долговое обязательство возникло перед банком, не признаваемым взаимозависимым как с российским заемщиком, так и с лицами, выступающими поручителем, гарантом;
- » долговое обязательство с момента возникновения не прекращается (исполняется) полностью или частично иностранным лицом либо его взаимозависимым лицом, выступающим гарантом (поручителем) заемщика.

Кроме того, установлено, что суд вправе признать контролируемой задолженностью непогашенную задолженность налогоплательщика — российской организации по долговым обязательствам, не указанным в п. 2 ст. 269 НК РФ, если будет установлено, что конечной целью выплат по таким долговым обязательствам являются выплаты иностранным кредиторам, взаимозависимым с налогоплательщиком.

Закон вступает в силу со дня его официального опубликования.

§ СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

- » Письмо Минфина России от 5 февраля 2016 г. № 03-11-06/2/5872 <Об учете для целей налога при УСН расходов на обязательное страхование работников, имущества и ответственности>

Суммы расходов на все виды обязательного страхования работников, имущества и ответственности, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимых в соответствии с законодательством РФ, учитываются налогоплательщиками

при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, в тех отчетных (налоговых) периодах, в которых они были уплачены.

Условием, при котором страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и страхование от несчастных случаев (профзаболеваний) уменьшают налоговую базу, является начисление данных взносов на те выплаты работникам, которые предусмотрены заключенными с ними трудовыми и гражданско-правовыми договорами.

- » Письмо Минфина России от 1 февраля 2016 г. № 03-11-06/2/4597 <Об уменьшении налога при УСН на сумму пособий по временной нетрудоспособности, выплаченных работникам за счет средств страхователя>

Сумма налога, уплачиваемого в связи с применением УСН (авансовых платежей по налогу), исчисленная за налоговый (отчетный) период, может быть уменьшена на сумму фактически выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности за счет средств страхователя (но не более чем на 50%).

§ ПРОЧИЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

- » Федеральный закон от 29 февраля 2016 г. № 34-ФЗ «О внесении изменений в статью 193 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»

В новой редакции изложен п. 1 ст. 193 НК РФ, которым устанавливаются ставки акцизов для подакцизных товаров с 1 января 2016 г. В частности, повышаются ставки акцизов на автомобильный бензин, дизельное топливо, прямогонный бензин и средние дистилляты.

Закон вступает в силу по истечении одного месяца со дня его официального опубликования, но не ранее 1-го числа очередного налогового периода по акцизам.

- » Постановление Правительства РФ от 6 февраля 2016 г. № 81 «Об утилизационном сборе в отношении самоходных машин и (или) прицепов к ним и о внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации»

Утверждены:

- » Правила взимания, исчисления, уплаты и взыскания утилизационного сбора в отношении само-

ходных машин и (или) прицепов к ним, а также возврата и зачета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм этого сбора;

- » перечень видов и категорий самоходных машин и прицепов к ним, в отношении которых уплачивается утилизационный сбор, а также размеров утилизационного сбора;
- » изменения, которые вносятся в акты Правительства РФ (постановления от 12 августа 1994 г. № 938 «О государственной регистрации автотранспортных средств и других видов техники на территории Российской Федерации» и от 26 декабря 2013 г. № 1291 «Об утилизационном сборе в отношении колесных транспортных средств и шасси и о внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации»).

- » Постановление Правительства РФ от 11 февраля 2016 г. № 96 «О внесении изменения в пункт 22 Правил взимания, исчисления, уплаты и взыскания утилизационного сбора в отношении колесных транспортных средств (шасси) и прицепов к ним, а также возврата и зачета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм этого сбора»

Пункт 22 Правил взимания, исчисления, уплаты и взыскания утилизационного сбора в отношении колесных транспортных средств (шасси) и прицепов к ним, а также возврата и зачета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм этого сбора, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26 декабря 2013 г. № 1291, дополнен положением, согласно которому за IV квартал 2015 г. крупнейший производитель осуществляет уплату утилизационного сбора в течение 90 календарных дней, следующих за указанным кварталом.

- » Приказ ФНС России от 11 декабря 2015 г. № ММВ-7-15/571@ «Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах»

Утверждены формы:

- » «Решение о возмещении суммы акциза, заявленной к возмещению»;

- » «Решение об отказе в возмещении суммы акциза, заявленной к возмещению»;
- » «Решение об отмене решения о возмещении суммы акциза, заявленной к возмещению»;
- » «Заявление об освобождении банка от обязательств по банковской гарантии».

Приказ зарегистрирован в Минюсте России 2 февраля 2016 г. № 40916.

§ СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ

- » Приказ ФСС России от 29 декабря 2015 г. № 642 «Об утверждении Порядка направления территориальным органом Фонда социального страхования Российской Федерации запросов в банк о наличии счетов в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, о представлении выписок по операциям на счетах организаций, индивидуальных предпринимателей, а также форм соответствующих запросов»

Утверждены:

- » Порядок направления территориальным органом Фонда социального страхования Российской Федерации запросов в банк о наличии счетов в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, о представлении выписок по операциям на счетах организаций, индивидуальных предпринимателей;
- » форма запроса о представлении справки о наличии счетов;
- » форма запроса о представлении справки об остатках денежных средств на счетах;
- » форма запроса о представлении выписок по операциям на счетах.

§ НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

- » Письмо ФНС России от 30 декабря 2015 г. № ЕД-4-15/23207@ «О сроках проведения камеральной проверки декларации по НДС и вынесения решения о возмещении заявленных в ней сумм НДС»

Вынесение решения о возмещении из бюджета сумм НДС в сокращенные сроки возможно в случае отсутствия выявленных нарушений по результатам проведенных мероприятий налогового контроля, необходимость которых определяется в каждом случае отдельно и зависит от конкретных обстоятельств, выявленных в ходе проверки.

- » Письмо ФНС России от 24 декабря 2015 г. № ЕД-4-2/22699 «О проведении выездной проверки при изменении местонахождения организации»

Налоговый орган, в котором организация состоит на учете до момента внесения в ЕГРЮЛ записи об изменении места нахождения этой организации, вправе вынести решение о проведении в отношении такой организации выездной налоговой проверки в день снятия с учета.

§ ОТЧЕТНОСТЬ

- » Приказ ФНС России от 22 декабря 2015 г. № ММВ-7-3/590@ «О внесении изменений в приложения к приказу ФНС России от 04.07.2014 № ММВ-7-3/353@»

Внесены изменения в приложения, утвержденные приказом ФНС России от 4 июля 2014 г. № ММВ-7-3/353@ «Об утверждении формы налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности в электронной форме».

В форме декларации (приложение № 1), в частности, в новой редакции изложен раздел 2 «Расчет суммы единого налога на вмененный доход по отдельным видам деятельности».

Поправками также затронуты формат представления и порядок заполнения декларации (приложения № 2 и 3).

§ МСФО

- » Приказ Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации»

На территории Российской Федерации вводятся в действие 40 Международных стандартов финансовой отчетности и 26 Разъяснений МСФО.

§ ГРАЖДАНСКОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

- » Федеральный закон от 31 января 2016 г. № 7-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»

Законом ряд положений законодательных актов Российской Федерации, в том числе определяющих предметы их регулирования, приводится в соответствие с Гражданским кодексом РФ.

Кроме того, Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», в частности, дополнен ст. 5¹, которой для общественных организаций и ассоциаций (союзов) предусмотрена возможность иметь территориальные подразделения.

Установлено право учредителей (участников) некоммерческих корпораций, учредителей фондов и автономных некоммерческих организаций выйти из состава учредителей и (или) участников этих юридических лиц в любое время без согласия остальных учредителей и (или) участников, направив сведения о своем выходе в регистрирующий орган.

В случае выхода из состава учредителей и (или) участников последнего либо единственного учредителя и (или) участника он обязан до направления сведений о своем выходе передать свои права учредителя и (или) участника другому лицу.

Права и обязанности учредителя (участника) некоммерческой корпорации либо права и обязанности учредителя фонда или автономной некоммерческой организации в случае его выхода из состава учредителей и (или) участников прекращаются со дня внесения изменений в сведения о юридическом лице, содержащиеся в ЕГРЮЛ. Учредитель (участник), вышедший из состава учредителей (участников), обязан направить уведомление об этом соответствующему юридическому лицу в день направления сведений о своем выходе из состава учредителей (участников) в регистрирующий орган.

Также предусмотрено право физических и (или) юридических лиц войти в состав учредителей (участников) некоммерческой корпорации, в состав учредителей фонда и автономной некоммерческой организации с согласия других учредителей и (или) участников.

Соответствующие изменения внесены в ст. 17 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

Поправками в п. 1 ст. 291 ГК РФ и Жилищный кодекс РФ уточняются цели создания товариществ соб-

ственников жилья, признаки этого вида товариществ собственников недвижимости, требования к содержанию их уставов и наименованиям.

§ АНТИМОНОПОЛЬНОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

- » Приказ ФАС России от 28 декабря 2015 г. № 1318/15 «Об утверждении Порядка направления предостережения о недопустимости совершения действий, которые могут привести к нарушению антимонопольного законодательства»

В соответствии со ст. 25⁷ Федерального закона от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции» утверждены Порядок направления предостережения о недопустимости совершения действий, которые могут привести к нарушению антимонопольного законодательства, и форма такого предостережения.

Порядком устанавливаются процедуры и сроки направления антимонопольным органом указанного предостережения. Основанием для направления предостережения должностному лицу хозяйствующего субъекта является публичное заявление этого лица о планируемом поведении на товарном рынке, если такое поведение может привести к нарушению антимонопольного законодательства и в то же время отсутствуют основания для возбуждения и рассмотрения дела о нарушении антимонопольного законодательства.

- » Приказ Минпромторга России от 21 января 2016 г. № 86 «Об утверждении Порядка выдачи заключения Министерства промышленности и торговли Российской Федерации об отсутствии производства на территории Российской Федерации товаров обрабатывающих отраслей промышленности»

Во исполнение п. 3(1) Постановления Правительства РФ от 24 декабря 2013 г. № 1224 «Об установлении запрета и ограничений на допуск товаров, происходящих из иностранных государств, работ (услуг), выполняемых (оказываемых) иностранными лицами, для целей осуществления закупок товаров, работ (услуг) для нужд обороны страны и безопасности государства» утвержден Порядок выдачи заключения Министерства промышленности и торговли Российской Федерации об отсутствии производства на территории Российской Федерации товаров обрабатывающих отраслей промышленности.

§ ЭКОНОМИКА

- » Федеральный закон от 29 января 2016 г. № 1-ФЗ «О ратификации Протокола к Соглашению между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики о сотрудничестве в сфере реализации проекта «Ямал СПГ»»

Ратифицирован Протокол к Соглашению между Правительством РФ и Правительством Китайской Народной Республики о сотрудничестве в сфере реализации проекта «Ямал СПГ», подписанный в городе Пекине 17 декабря 2015 г.

- » Федеральный закон от 31 января 2016 г. № 4-ФЗ «О ратификации Соглашения о единых принципах и правилах обращения медицинских изделий (изделий медицинского назначения и медицинской техники) в рамках Евразийского экономического союза»

Ратифицировано Соглашение о единых принципах и правилах обращения медицинских изделий (изделий медицинского назначения и медицинской техники) в рамках Евразийского экономического союза, подписанное в городе Москве 23 декабря 2014 г.

- » Федеральный закон от 31 января 2016 г. № 5-ФЗ «О ратификации Соглашения о единых принципах и правилах обращения лекарственных средств в рамках Евразийского экономического союза»

Ратифицировано Соглашение о единых принципах и правилах обращения лекарственных средств в рамках Евразийского экономического союза, подписанное в городе Москве 23 декабря 2014 г.

§ ВАЛЮТНОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

- » Федеральный закон от 15 февраля 2016 г. № 30-ФЗ «О внесении изменений в статью 15.25 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях»

Внесены изменения в ст. 15.25 «Нарушение валютного законодательства Российской Федерации и актов органов валютного регулирования» КоАП РФ.

В частности, корректируется санкция за невыполнение резидентом в установленный срок обязанности по возврату в РФ денежных средств, уплаченных не-резидентам за не ввезенные в РФ (не полученные в РФ) товары, невыполненные работы, неоказанные услуги либо за непереданные информацию или результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них.

Такое правонарушение влечет за собой наложение административного штрафа на должностных лиц и юридических лиц в размере $\frac{1}{150}$ ставки рефинансирования Банка России от суммы денежных средств, возвращенных в РФ с нарушением установленного срока, за каждый день просрочки возврата в РФ таких денежных средств и (или) в размере от трех четвертых до одного размера суммы денежных средств, не возвращенных в РФ.

Предусмотрено, что расчет административного штрафа за административные правонарушения, административная ответственность за которые установлена указанной нормой, при возврате в РФ соответствующих денежных средств с нарушением установленного срока осуществляется исходя из размера ставки рефинансирования Банка России, действовавшей в период просрочки.

§ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО О БАНКРОТСТВЕ

» Приказ Минэкономразвития России от 23 июля 2015 г. № 495 «Об утверждении Порядка проведения торгов в электронной форме по продаже имущества или предприятия должников в ходе процедур, применяемых в деле о банкротстве, Требований к операторам электронных площадок, к электронным площадкам, в том числе технологическим, программным, лингвистическим, правовым и организационным средствам, необходимым для проведения торгов в электронной форме по продаже имущества или предприятия должников в ходе процедур, применяемых в деле о банкротстве, внесении изменений в приказ Минэкономразвития России от 5 апреля 2013 г. № 178 и признании утратившими силу некоторых приказов Минэкономразвития России»

Утверждены:

- » Порядок проведения торгов в электронной форме по продаже имущества или предприятия

должников в ходе процедур, применяемых в деле о банкротстве;

- » Требования к операторам электронных площадок, к электронным площадкам, в том числе технологическим, программным, лингвистическим, правовым и организационным средствам, необходимым для проведения торгов в электронной форме по продаже имущества или предприятия должников в ходе процедур, применяемых в деле о банкротстве.

Вносятся изменения в приказ Минэкономразвития России от 5 апреля 2013 г. № 178 «Об утверждении Порядка формирования и ведения Единого федерального реестра сведений о фактах деятельности юридических лиц и Единого федерального реестра сведений о банкротстве и Перечня сведений, подлежащих включению в Единый федеральный реестр сведений о банкротстве».

Установлено, что положения утвержденного Порядка применяются к отношениям по продаже имущества или предприятия должника на торгах в электронной форме, если сообщение о продаже имущества или предприятия должника опубликовано в официальном издании, осуществляющем опубликование сведений, предусмотренных Федеральным законом от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)», после даты вступления в силу данного приказа.

§ БАНКОВСКОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

» Указание Банка России от 11 декабря 2015 г. № 3893-У «О порядке направления запросов и получения информации из Центрального каталога кредитных историй посредством обращения в кредитную организацию»

Указание устанавливает порядок направления субъектом кредитной истории, пользователем кредитной истории и финансовым управляющим, утвержденным в деле о несостоятельности (банкротстве) субъекта кредитной истории — физического лица, запросов в Центральный каталог кредитных историй (ЦККИ) о представлении информации о бюро кредитных историй (БКИ), в котором хранится кредитная история субъекта кредитной истории, и получения информации из ЦККИ посредством обращения в кредитную организацию.

Субъект кредитной истории (пользователь кредитной истории, финансовый управляющий) вправе получить информацию о БКИ, в котором хранится

кредитная история субъекта кредитной истории, либо об отсутствии такой информации, обратившись с соответствующим запросом в письменной форме в любую кредитную организацию (головной офис, филиал или дополнительный офис кредитной организации). В составе запроса необходимо указать сведения согласно перечню ключевых реквизитов, содержащемуся в приложении 1 к данному Указанию.

§ ТРУДОВОЕ И МИГРАЦИОННОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

» Письмо Роструда от 9 октября 2015 г. № ТЗ/20422-3-3 <О медицинских осмотрах работников, занятых на рабочих местах с ПЭВМ более 50% рабочего времени>

Роструд полагает, что работники, занятые на рабочих местах с ПЭВМ более 50% рабочего времени, должны проходить обязательные предварительные и периодические медицинские осмотры.

» Письмо Минтруда России от 21 октября 2015 г. № 15-1/В-4549 <О предоставлении гарантий (компенсаций) работникам, условия труда которых признаны вредными (опасными) по результатам аттестации рабочих мест>

В отношении работника, условия труда которого признаны вредными (опасными) по результатам проведенной до 31 декабря 2013 г. аттестации рабочих мест по условиям труда, сохраняются порядок предоставления и достигнутые по состоянию на 31 декабря

2013 г. размеры гарантий (компенсаций) за работу во вредных (опасных) условиях труда.

Данная норма действует до улучшения условий труда на рабочем месте, подтвержденного результатами проведения специальной оценки условий труда, и не распространяется на гарантии (компенсации), предоставляемые работнику по иным, не предусмотренным ст. 92, 117, 147 и 219 ТК РФ основаниям.

В случае установления по результатам проведения специальной оценки условий труда на рабочем месте факта улучшения условий труда, характеризующегося снижением итогового класса (подкласса) условий труда, дальнейшее предоставление занятому на данном рабочем месте работнику гарантий (компенсаций) за работу во вредных (опасных) условиях труда осуществляется в порядке, установленном ст. 92, 117, 147 и 219 ТК РФ.

§ ПРОЦЕССУАЛЬНОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

» Постановление Пленума ВС РФ от 21 января 2016 г. № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о возмещении издержек, связанных с рассмотрением дела»

Пленум ВС РФ дает разъяснения в целях обеспечения единства практики применения судами законодательства, регулирующего порядок возмещения судебных расходов по гражданским, административным делам, экономическим спорам.

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

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Порядок определения места реализации услуг по поиску и подбору персонала, оказываемых иностранной организацией, для целей налогообложения



А.М. Хомич
старший эксперт
«ФБК Право»

На практике организации нередко прибегают к помощи кадровых агентств в подборе персонала. Если такие агентства являются иностранными организациями, решение вопроса о необходимости исчисления и уплаты НДС со стоимости оказанных ими услуг по подбору персонала зависит от того, признается РФ местом реализации данных услуг или нет.

В соответствии с п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ объектом обложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) *на территории РФ*, а также передача имущественных прав.

Порядок определения места реализации работ (услуг) установлен ст. 148 НК РФ в зависимости от видов выполняемых работ (оказываемых услуг). Подпунктом 4 п. 1 названной статьи предусмотрено, что в целях применения положений главы 21 НК РФ местом реализации работ (услуг) признается территория РФ, если покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории РФ. При этом установленный данной нормой порядок определения места реализации работ (услуг) применяется лишь *в отношении тех видов работ (услуг), которые прямо в ней поименованы*.

Согласно подп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ местом реализации работ (услуг) признается территория РФ, если деятельность организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют работы (оказывают услуги), осуществляется на территории РФ (в части выполнения видов работ (оказания видов услуг), не предусмотренных подп. 1–4¹, 4⁴ п. 1 ст. 148 НК РФ).

Из системного анализа приведенных норм следует, что по общему правилу местом реализации работ (услуг) является место деятельности организации или индивидуального предпринимателя, которые выполняют работы (оказывают услуги). Исключением из данного правила являются те виды работ (услуг), которые предусмотрены в подп. 1–4¹, 4⁴ п. 1 ст. 148 НК РФ. На это неоднократно указывали и налоговые органы в официальных разъяснениях по вопросу определения места реализации работ (услуг) для целей НДС (см., например, письма ФНС России от 13 мая 2010 г. № ШС-20-3/658 и от 21 июля 2006 г. № 03-4-03/1379[@], а также письма УФНС России по г. Москве от 18 октября 2010 г. № 16-15/108863[@] и от 8 мая 2007 г. № 19-11/42174).

В соответствии с п. 2 ст. 148 НК РФ местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, выполняющих работы (оказывающих услуги), не предусмотренные подп. 1–4¹ п. 1 данной статьи, считается территория РФ в случае фактического присутствия этой организации или индивидуального предпринимателя на территории РФ на основе государственной регистрации, а при ее отсутствии — на ос-

новании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, местонахождения постоянно действующего исполнительного органа организации, местонахождения постоянного представительства в РФ (если работы выполнены (услуги оказаны) через это постоянное представительство) либо места жительства индивидуального предпринимателя.

На основании подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ территория РФ признается местом реализации услуг при оказании *услуг по предоставлению персонала*, если персонал работает в месте деятельности покупателя, а покупатель услуг осуществляет деятельность на территории РФ.

Однако установленный приведенной нормой механизм определения места реализации услуг по предоставлению персонала, по мнению автора, не может быть применен при определении места реализации услуг по *подбору* персонала, поскольку указанные услуги не совпадают по своему содержанию. Услуги по предоставлению персонала предполагают предоставление персонала определенной квалификации на оговоренный договором срок для выполнения тех или иных функций, т.е. носят длящийся характер. Услуги по подбору персонала, напротив, носят разовый характер: они считаются оказанными в момент подбора исполнителем кандидата, соответствующего требованиям заказчика.

На необходимость отличать услуги по предоставлению персонала от услуг по его подбору указало и Управление МНС России по г. Москве в письме от 20 августа 2001 г. № 15-06/37967. Главным различием соглашений об оказании услуг или подбору персонала и соглашений о предоставлении персонала, по мнению Управления, является то, что в первом случае направляющая персонал фирма принимает на себя обязательства по оказанию предусмотренных контрактом конкретных услуг и несет ответственность за их выполнение. Документом, подтверждающим фактическое исполнение обязательств о предоставлении персонала, является акт (или иной документ) о предоставлении персонала, а не акт об оказании услуг; по соглашению о предоставлении персонала организация, предоставляющая персонал, не принимает на себя обязательств по оказанию каких-либо услуг. Единственным ее обязательством является обязательство предоставить квалифицированный персонал.

Приведенное письмо УМНС России по г. Москве было выпущено по вопросу налогообложения доходов иностранных юридических лиц, однако арбитражные суды руководствуются им и при квалификации договоров об оказании услуг, связанных с персоналом, для целей применения положений ст. 148 НК РФ (см.,

например, Решение Арбитражного суда г. Москвы от 19, 17 мая 2005 г. по делу № А40-10398/05-111-114, оставленное без изменения Постановлением Девятого ААС от 28 июля 2005 г. № 09АП-7598/05-АК и Постановлением ФАС Московского округа от 8 ноября, 31 октября 2005 г. № КА-А40/10909-05).

В качестве критерия, позволяющего разграничить услуги по предоставлению персонала и услуги по подбору персонала, можно также использовать субъект, с которым у персонала существуют трудовые отношения. При оказании услуг по предоставлению персонала у работников сохраняются трудовые правоотношения с лицом, оказывающим услуги (исполнителем). При оказании услуг по подбору персонала, напротив, работники вступают в трудовые правоотношения с заказчиком услуг.

Вместе с тем в судебной практике существует и иной подход, в соответствии с которым в отношении услуг по подбору персонала, который будет работать в месте деятельности покупателя таких услуг, следует применять положения подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ.

Так, в Постановлении от 21 декабря 2005 г. № Ф03-А51/05-2/4094 ФАС Дальневосточного округа пришел к выводу, что на основании подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ местом реализации услуг по найму экипажа для судов, находящихся под иностранным флагом, оказанных российской организацией американской компании, территория РФ не является, поэтому полученная налогоплательщиком выручка обоснованно включена им в обороты, не облагаемые НДС, и, следовательно, доначисление налоговым органом указанного налога, соответствующих пеней, а также привлечение общества к налоговой ответственности за неуплату НДС неправомерны. При этом суд отклонил ссылку налогового органа на подп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ как необоснованную.

К аналогичным выводам пришел ФАС Северо-Западного округа в Постановлениях от 28 февраля 2006 г. № А13-7889/2005-15 и от 24 января 2005 г. № А56-14661/04.

Однако приведенный подход арбитражных судов к вопросу об определении места реализации услуг по подбору персонала, на наш взгляд, не соответствует положениям п. 1 ст. 148 НК РФ, которыми особый порядок определения места реализации работ (услуг) — по месту осуществления деятельности покупателя таких работ (услуг) — установлен в части оказания услуг по предоставлению персонала, а не в части услуг по его подбору. При этом указанные виды услуг, как было отмечено ранее, не совпадают по своему содержанию.

Услуги по поиску и подбору персонала в подп. 1–4¹ и 4⁴ п. 1 ст. 148 НК РФ прямо не поименованы. Следовательно, для определения места реализации дан-

ных услуг следует руководствоваться положениями подп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ, в соответствии с которыми место реализации услуг для целей обложения НДС определяется по месту осуществления деятельности исполнителя.

С учетом изложенного при оказании иностранной компанией услуг по поиску и подбору на территории соответствующего иностранного государства кандидатов на вакантные в российской организации должности местом реализации таких услуг территория РФ признаваться не будет. Соответственно, объекта обложения НДС в данном случае не возникнет и российская организация не будет признаваться налоговым агентом по НДС.

Косвенным подтверждением правомерности данного вывода может служить позиция Минфина России, выраженная в письме от 7 марта 2013 г. № 03-07-05/6946 по схожему по своей правовой сути вопросу применения НДС при оказании иностранной организацией российскому банку брокерских услуг по поиску контрагентов для заключения сделок с финансовыми инструментами, согласно которой местом реализации указанных услуг территория РФ не является и по таким услугам НДС на территории РФ российским банком в качестве налогового агента не уплачивается. Данный вывод финансового ведомства основан на том, что

брокерские услуги по поиску контрагентов к услугам, перечисленным в подп. 1–4¹, 4⁴ п. 1 ст. 148 НК РФ, не относятся и, следовательно, место оказания таких услуг для целей НДС следует определять по правилам подп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ.

Аналогичные разъяснения по вопросу определения места реализации услуг по поиску и привлечению клиентов, оказываемых иностранной компанией российской организации, выпущены ФНС России (см. письмо от 7 июля 2006 г. № ШТ-6-03/688⁴⁹).

Однако, учитывая приведенные ранее судебные решения, в которых применение положений подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ в отношении услуг по подбору персонала признано обоснованным, не исключен риск предъявления российской организацией, приобретающей у иностранной компании услуги по подбору персонала, претензий со стороны контролирующих органов в связи с признанием неправомерным определения места реализации данных услуг по месту осуществления деятельности иностранной компанией. ®

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

КОРПОРАТИВНЫЙ ЮРИСТ

Вопросы работы вахтовиков в России



Д.С. Терещенко
юрист «ФБК Право»

Будь эта статья написана в стародавние времена, ей можно было бы предпослать подзаголовок или преамбулу с кратким содержанием текста, например так:

Заковыристые особенности учета рабочего времени при организации труда вахтовым методом, особенности оплаты его, предоставления отпусков, в командировки направления и процедура оформления оных, у работников кадровых служб и бухгалтерий причиной головной боли могущие служить.



Е.А. Шигидина
ведущий юрисконсульт
«ФБК Право»

Россия — страна северная. И с детства мы знаем, что наше северное лето — карикатура южных зим. Большая часть нашей территории и меньшая часть нашего населения подпадают под действие особого режима труда с точки зрения предоставления дополнительных гарантий и организации рабочего времени. С развитием труднодоступных территорий сопряжено неизбежное увеличение количества работников, на которых распространяются соответствующие нормы трудового и социального законодательства. При этом ответственность за нарушение таких норм и правил в условиях повышения активности контролирующих органов в сфере труда также становится все более актуальной.

Мы постарались обобщить наиболее часто задаваемые вопросы, связанные с регулированием рабочего времени, организованного вахтовым методом, и ответить на них, опираясь на не всегда ясно изложенное и зачастую явно недостаточное законодательство в этой сфере, разъяснения ответственных государственных органов и запутанную правоприменительную практику.

Итак, перечень выбранных нами для этой статьи вопросов и подвопросов.

Учитываются ли у вахтового персонала (1) для расчета процентной надбавки к заработной плате за стаж работы в районах Крайнего Севера (далее также — РКС), (2) для определения количества дней ежегодного оплачиваемого дополнительного отпуска за работу в РКС, (3) для досрочного назначения трудовой пенсии следующие периоды:

- 1) учебный отпуск;
- 2) отпуск без сохранения заработной платы;
- 3) отпуск по уходу за ребенком;
- 4) командировки, если работник направляется в командировку в организации, расположенные:
 - в местности, не относящейся к РКС и приравненным к ним местностям,
 - в районах Крайнего Севера?

Обобщенные выводы наши таковы.

1. Трудовое законодательство РФ дифференцированно подходит к лицам, работающим в РКС, в зависимости от района, из которого лица едут



А.А. Шкадов
менеджер
«ФБК Право»



А.С. Ермоленко
партнер «ФБК Право»
канд. юрид. наук

на работу, и делит лиц, работающих вахтовым методом в РКС, на две категории: 1) лица, выезжающие в РКС из других районов, не относящихся к РКС и приравненным к ним местностям; 2) лица, выезжающие в РКС из тех же или других РКС и приравненных к ним местностей. Правовое положение указанных категорий в контексте поставленных вопросов существенно различается: гарантии для первой категории работников закреплены в ст. 302 Трудового кодекса РФ, для второй — регулируются положениями главы 50 ТК РФ.

2. У вахтового персонала, выезжающего в РКС из других районов, не относящихся к РКС и приравненным к ним местностям, за стаж работы в РКС:

» для расчета процентной надбавки к заработной плате и для определения количества дней ежегодного дополнительного отпуска не засчитываются периоды учебного отпуска, отпуска без сохранения заработной платы, отпуска по уходу за ребенком. Периоды командировок работников в организации, расположенные в РКС, должны засчитываться в стаж работы. Периоды командировок работников в организации, не расположенные в РКС и приравненных к ним местностях, по нашему мнению, не должны включаться в стаж работы в РКС. Вместе с тем ввиду отсутствия разъяснений по данному вопросу и относимой судебной практики не может быть исключен риск предъявления работником претензий в части учета периодов командировок в районы, не относящиеся к РКС;

» для досрочного назначения страховой пенсии не засчитываются периоды отпуска без сохранения заработной платы, отпуска по уходу за ребенком. Периоды учебного отпуска, а также командировок (как в организации, расположенные в РКС, так и в организации, не расположенные в РКС и приравненных к ним местностях) должны включаться в стаж, дающий право на досрочное назначение пенсии.

3. У вахтового персонала, выезжающего в РКС из тех же или других РКС и приравненных к ним местностей, за стаж работы в РКС:

» для расчета процентной надбавки к заработной плате засчитываются периоды учебного отпуска, а также отпуска без сохранения заработной платы. Период нахождения работника в отпуске по уходу за ребенком засчитывается для расчета процентной надбавки к заработной плате, но не засчитывается для определения количества дней ежегодного дополнительного отпуска. Периоды командировок (как в организации, расположенные в РКС, так и в организации, не расположенные в РКС и приравненных к ним местностях)

должны включаться в стаж, дающий право на выплату процентной надбавки;

» для определения количества дней ежегодного дополнительного отпуска рекомендуем включать периоды отпуска за свой счет сроком, не превышающим 14 дней в течение рабочего года, периоды оплачиваемого учебного отпуска и неоплачиваемого учебного отпуска сроком, не превышающим 14 дней в течение рабочего года. Период отпуска по уходу за ребенком не засчитывается. Период командировок в организации (как расположенные в РКС, так и не расположенные в РКС и приравненных к ним местностях) засчитывается;

» для досрочного назначения страховой пенсии не засчитываются периоды отпуска без сохранения заработной платы, отпуска по уходу за ребенком. Периоды учебного отпуска, а также командировок (как в организации, расположенные в РКС, так и в организации, не расположенные в РКС и приравненных к ним местностях) должны включаться в стаж, дающий право на досрочное назначение пенсии.

Любое солидное исследование требует солидного же обоснования выводов, ибо выступать голословно означает путать читателя, направлять его по дороге сомнений и в итоге утратить его доверие, обратить против автора и результатов озарения его беспокойного ума. Прибегнем же к подробному разъяснению нашей позиции.

Обоснование дифференцированного подхода к лицам, работающим вахтовым методом в РКС и приравненным к ним местностям

Трудовой кодекс РФ в ст. 302 делит работников, работающих вахтовым методом в РКС, на две категории лиц:

- 1) лица, выезжающие в РКС из других районов, не относящихся к РКС и приравненным к ним местностям;
- 2) лица, выезжающие в РКС из тех же или других РКС и приравненных к ним местностей.

Правовое положение двух данных категорий работников, в том числе в части учета стажа работы в РКС, существенно различается: гарантии для первой категории работников закреплены в ст. 302 ТК РФ, для второй — регулируются положениями главы 50 ТК РФ.

Правомерность избранного законодателем дифференцированного подхода подтверждается Конституционным Судом РФ¹: дифференциация правового по-

¹ Определение КС РФ от 21 октября 2008 г. № 493-О-О.

ложения лиц, постоянно проживающих в РКС, и лиц, выезжающих в РКС из других районов, в вопросах предоставления гарантий и компенсаций основывается на объективных критериях, которые учитывают степень неблагоприятного влияния климатических факторов на организм человека.

Рассмотрение поставленных вопросов в отношении лиц, работающих вахтовым методом и выезжающих в РКС из других районов, не относящихся к РКС и приравненным к ним местностям

Учет обозначенных периодов за стаж работы в РКС для расчета процентной надбавки к заработной плате

В отношении лиц, работающих вахтовым методом и выезжающих в РКС из других районов, не относящихся к РКС и приравненным к ним местностям, действует особый порядок исчисления стажа для расчета процентных надбавок, определенный ст. 302 ТК РФ. Согласно ч. 6 ст. 302 ТК РФ в стаж работ, дающих право на получение процентных надбавок к заработной плате, *включаются* следующие периоды:

- » календарные дни вахты в РКС;
- » фактические дни нахождения в пути.

Иные периоды в стаж, необходимый для получения процентных надбавок к заработной плате, *не включаются*. Данный вывод подтверждается судебной практикой. Например, в Апелляционном определении Московского городского суда от 22 июля 2014 г. по делу № 33-25642 отмечено: «Работникам, выезжающим для выполнения работ вахтовым методом в районы Крайнего Севера из других районов, подсчет стажа работы производится исходя из календарных дней вахты и фактических дней нахождения в пути, предусмотренных графиком работы».

Периоды времени, в отношении которых были поставлены вопросы, непосредственно судами или контролирующими органами не исследовались для решения вопроса об их включении в стаж работы, дающий право на получение надбавки для РКС; однозначного вывода в отношении данных периодов нет. Вместе с тем считаем необходимым отметить следующее.

Учебный отпуск, отпуск без сохранения заработной платы и отпуск по уходу за ребенком согласно положениям ст. 107, 116, 128, 256 ТК РФ квалифицируются в трудовом законодательстве как *время отдыха*; кроме того, в ст. 302 ТК РФ данные периоды времени непосредственно не перечислены. Таким образом, с учетом закрытого перечня ч. 6 ст. 302 ТК РФ полагаем, что

данные периоды времени в стаж работы для целей расчета надбавок *включаться не должны*.

В отношении периода, в течение которого работник находится в командировке, следует отметить, что командировка — это *период рабочего времени*, в течение которого работник выполняет служебное поручение работодателя. По общему правилу, закрепленному в п. 3 Постановления № 749¹, работники направляются в командировки на основании решения работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы. При этом труд работника в период нахождения в командировках, а также положенные ему гарантии и компенсации обуславливаются местом его основной работы. Основная работа вахтового персонала осуществляется на вахте, расположенной в РКС.

Согласно позиции Верховного Суда РФ, изложенной в Обзоре², место работы работника определяется местом выполнения его трудовой функции: «По общему правилу труд работника используется по месту работы. Труд отдельных работников организуется вне места нахождения работодателя, его представительства, филиала, иного обособленного структурного подразделения. Если в таких случаях выполнение работником трудовой функции осуществляется в районе Крайнего Севера или местности, приравненной к районам Крайнего Севера, то суды, принимая во внимание фактическое место работы работника, приходят к правильному выводу о начислении к его заработной плате соответствующего коэффициента и процентной надбавки».

Трудовая функция вахтового персонала осуществляется на территории вахты, являющейся РКС. Период командировки — также период работы вахтового работника. В связи с этим, если вахтовый персонал направляется в командировку в РКС, ему с учетом указанных обстоятельств и позиции Верховного Суда РФ полагается за данный период работы начисление надбавок и коэффициентов.

В случае, когда вахтовый персонал направляется в командировку в районы, расположенные в местностях, не относящихся к РКС, данные периоды, по нашему мнению, не должны включаться в стаж работы в РКС. Вместе с тем ввиду отсутствия разъяснений по данному вопросу и относимой судебной практики не может быть исключен риск предъявления работником претензий в части учета периодов командировок в районы, не относящиеся к РКС.

¹ Постановление Правительства РФ от 13 октября 2008 г. № 749 «Об особенностях направления работников в служебные командировки».

² Обзор Верховного Суда Российской Федерации практики рассмотрения судами дел, связанных с осуществлением гражданами трудовой деятельности в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях (утвержден Президиумом ВС РФ 26 февраля 2014 г.).

Учет обозначенных периодов за стаж работы в РКС для целей определения количества дней ежегодного дополнительного отпуска

В соответствии с ч. 5 ст. 302 ТК РФ вахтовый персонал, выезжающий в РКС из других районов, не относящихся к РКС и приравненным к ним местностям, имеет право на получение дополнительного оплачиваемого отпуска в размере 24 календарных дней. Однако аналогично порядку учета стажа для получения процентной надбавки в трудовой стаж, дающий право работнику на дополнительный отпуск, *включаются* только:

- » календарные дни вахты;
- » фактические дни нахождения в пути.

Иные периоды в стаж, необходимый для получения процентных надбавок к заработной плате, *не включаются*.

При рассмотрении дел о проверке периодов, которые учитываются для целей расчета дополнительных отпусков, суды приходят к следующим выводам. Верховный суд Республики Коми¹ отмечает: «...работникам, выезжающим для выполнения работ вахтовым методом в районы Крайнего Севера из других районов, подсчет стажа работы следует производить исходя из календарных дней вахты и фактических дней нахождения в пути, предусмотренных графиками работы. Дополнительный отпуск в этом случае предоставляется пропорционально времени, проработанному в соответствующих условиях». Московский городской суд² отмечает правильный расчет дополнительного отпуска, произведенный работодателем исходя из дней вахты и дней в пути: суд пришел к выводу, что ответчиком правильно определено время дополнительного отпуска истцу Ч. за работу в районах Крайнего Севера пропорционально времени фактического нахождения истца Ч. в районах Крайнего Севера на вахте и дней в пути (24 календарных дня : 12 месяцев × 6 месяцев = 12 дней). Аналогичный вывод содержится в Апелляционном определении Суда Ханты-Мансийского автономного округа — Югры от 12 февраля 2013 г. по делу № 33-274/2013: расчет дополнительных дней отпуска исходя из календарных дней работы в МКС и фактических дней нахождения в пути производится ответчиком правильно.

В связи с этим считаем, что периоды учебного отпуска, отпуска без сохранения заработной платы и отпуска по уходу за ребенком *не должны включаться* в стаж для определения количества дней дополнительного отпуска. Вместе с тем ввиду отсутствия однозначного

нормативного регулирования по данному вопросу и официальной позиции контролирующего органа нельзя полностью исключить риск предъявления претензий со стороны работника.

Относительно периодов, в течение которых работник находился в командировке по поручению работодателя, стоит отметить, по аналогии с предыдущим вопросом, что правовое регулирование командировок обусловлено основным местом работы лица. В отношении лиц, работающих вахтовым методом, место работы обусловлено местом вахты.

Таким образом, если вахтовый персонал направляется в командировку в РКС, период работы в командировках следует учитывать для целей расчета дополнительного отпуска.

Когда же вахтовый персонал направляется в командировку в районы, расположенные в местностях, не относящихся к РКС, данные периоды, по нашему мнению, не должны включаться в стаж работы в РКС для целей расчета дополнительного отпуска. Вместе с тем ввиду отсутствия разъяснений по данному вопросу и относимой судебной практики не может быть исключен риск предъявления работником претензий в части учета периодов командировок в районы, не относящиеся к РКС.

Учет обозначенных периодов за стаж работы в РКС для досрочного назначения трудовой пенсии

Порядок и сроки назначения пенсий в настоящее время регулируются Федеральным законом от 28 декабря 2013 г. № 400-ФЗ «О страховых пенсиях» (далее — Закон «О страховых пенсиях») и частично положениями Федерального закона от 17 декабря 2001 г. № 173-ФЗ «О трудовых пенсиях в Российской Федерации»³, поскольку в соответствии с ч. 8 ст. 13 Закона «О страховых пенсиях» периоды, которые имели место до вступления в силу настоящего Закона и применялись для исчисления трудового стажа, могут включаться в стаж, необходимый для получения страховой пенсии.

Постановление № 516, утверждающее Правила⁴ исчисления периодов работы, включаемых в трудовой

³ Следует обратить внимание, что положения Федерального закона «О трудовых пенсиях в Российской Федерации» с 1 января 2015 г. не применяются, за исключением норм, регулирующих правила исчисления размеров трудовых пенсий в целях определения сумм страховых пенсий.

⁴ Постановление Правительства РФ от 11 июля 2002 г. № 516 «Об утверждении Правил исчисления периодов работы, дающей право на досрочное назначение трудовой пенсии по старости в соответствии со статьями 27 и 28 Федерального закона «О трудовых пенсиях в Российской Федерации»». Положения данных Правил являются действующими и применяются также для учета периодов работы для назначения страховой пенсии.

¹ Определение Верховного суда Республики Коми от 25 июня 2012 г. № 33-263АП/2012.

² Кассационное определение Московского городского суда от 2 марта 2015 г. № 4г/2-1458/15.

стаж, не проводит дифференциации между лицами, выезжающими в РКС из других районов, не относящихся к РКС и приравненным к ним местностям, и лицами, выезжающими в РКС из тех же или других РКС и приравненных к ним местностей.

По общему правилу, содержащемуся в п. 5 Правил, периоды работы, дающей право на досрочное назначение трудовой пенсии по старости, которая выполнялась постоянно в течение полного рабочего дня, засчитываются в стаж в календарном порядке, если иное не предусмотрено указанными Правилами и иными нормативными правовыми актами. При этом в стаж включаются периоды получения пособия по государственному социальному страхованию в период временной нетрудоспособности, а также периоды ежегодных основного и дополнительных оплачиваемых отпусков.

Пунктом 8 Правил установлен закрытый перечень периодов, которые дают право на назначение досрочной пенсии. Для вахтового персонала, работающего в РКС, в общий стаж, дающий право на получение досрочной пенсии, *включаются периоды:*

- » рабочего времени непосредственно на объекте;
- » времени междусменного отдыха в вахтовом поселке;
- » междувахтового отдыха;
- » времени в пути от места нахождения работодателя или от пункта сбора до места выполнения работы и обратно.

Поскольку перечень периодов является закрытым, иные периоды отдыха в специальный стаж не засчитываются. В отношении отпуска по уходу за ребенком установлено прямое исключение: согласно ст. 256 ТК РФ отпуск по уходу за ребенком не засчитывается для случаев досрочного назначения страховой пенсии по старости. Следовательно, периоды отпуска без сохранения заработной платы¹ и отпуска по уходу за ребенком *не должны включаться* в стаж, дающий право на досрочное назначение пенсии.

В то же время в отношении учебного отпуска судебная практика выработала более расширительный подход. Так, Верховный Суд РФ в Определении от 3 июня 2011 г. № 19-В11-8 не согласился с позицией суда нижестоящей инстанции, которая не включила учебные отпуска в подсчет стажа, дающего право на досрочное назначение пенсии, сославшись на то, что это не предусмотрено действующим законодательством. С учетом позиции Верховного Суда РФ, по нашему мнению, период учебного отпуска подлежит

включению в стаж, дающий право на досрочное назначение пенсии.

Относительно периодов, в течение которых работник находился в командировке по поручению работодателя, стоит отметить, что в период командировки работник действует по поручению своего работодателя и выполняет трудовую функцию, обусловленную трудовым договором; периоды командировки квалифицируются как рабочее время. В связи с этим полагаем, что данные периоды, вне зависимости от места назначения командировки, должны включаться в стаж, дающий право на получение досрочной пенсии. Данный вывод подтверждается судебной практикой.

ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 23 августа 2013 г. по делу № А75-6614/2012 отметил: «...несмотря на то что действующие нормативные акты в области социального обеспечения, в том числе в части порядка назначения льготной трудовой пенсии, прямо не регулируют вопросы включения в трудовой стаж периодов нахождения работника в командировке за пределами Крайнего Севера и приравненных к нему местностей, вместе с тем, принимая во внимание содержание пункта 8 Правил², в соответствии с которым в периоды работы вахтовым методом, дающей право на досрочное назначение трудовой пенсии по старости, включается время выполнения работ на объекте, время междусменного отдыха в вахтовом поселке, время пути от места нахождения работодателя или от пункта сбора до места выполнения работы и обратно (то есть для назначения льготной пенсии учитывается не только время нахождения работника непосредственно в районах Крайнего Севера, но и иные периоды времени, в течение которых такой работник находится за пределами территории с суровыми климатическими условиями), обоснованно исходил из того, что периоды нахождения работника в командировке за пределами районов Крайнего Севера либо приравненных к ним местностей включаются в трудовой стаж в случае, если основное место работы расположено на указанных территориях».

ВАС РФ в Определении от 28 ноября 2013 г. № ВАС-16609/13 указал: «...суды также пришли к правильному выводу о том, что в стаж работы, дающий право на досрочное назначение трудовой пенсии по старости, засчитываются периоды нахождения работника в дополнительном оплачиваемом отпуске и командировке за пределами районов Крайнего Севера и мест, приравненных к районам Крайнего Севера, поскольку эти периоды являются периодами работы с сохранением заработной платы, с которой работодатель производил отчисления в Пенсионный фонд Российской Федерации».

¹ Апелляционное определение Оренбургского областного суда от 17 октября 2012 г. по делу № 33-5953/2012, Апелляционное определение Верховного суда Республики Саха (Якутия) от 3 октября 2012 г. по делу № 33-3373/2012.

² Постановление Правительства РФ от 11 июля 2002 г. № 516.

Рассмотрение поставленных вопросов в отношении лиц, работающих вахтовым методом и выезжающих в РКС из тех же или других РКС и приравненных к ним местностей

Учет обозначенных периодов за стаж работы в РКС для расчета процентной надбавки к заработной плате

В отношении лиц, выезжающих для работы вахтовым методом в РКС из тех же или других РКС и приравненных к ним местностей, действуют особые положения трудового законодательства.

Согласно ч. 6 ст. 302 ТК РФ в отношении лиц, выезжающих для работы вахтовым методом в РКС из тех же или других РКС и приравненных к ним местностей, применяются гарантии и компенсации, установленные главой 50 ТК РФ, а именно нормы, устанавливающие особенности регулирования труда лиц, работающих в районах Крайнего Севера.

Так, ст. 317 ТК РФ устанавливает право лиц, работающих в РКС, на процентную надбавку к заработной плате, которая определяется в соответствии со ст. 314 ТК РФ и Порядком установления и исчисления трудового стажа для получения процентной надбавки к заработной плате лицам, работающим в районах Крайнего Севера, приравненных к ним местностях и в остальных районах Севера (утвержден Постановлением Правительства РФ от 7 октября 1993 г. № 1012). Данный Порядок устанавливает, что стаж, дающий право работнику на получение процентной надбавки, имеет непрерывный характер и суммируется независимо от срока перерыва в работе¹.

Периоды, которые подлежат включению в стаж работы для расчета надбавки, определяются согласно положениям Инструкции о порядке предоставления социальных гарантий и компенсаций лицам, работающим в районах Крайнего Севера и в местностях, приравненных к районам Крайнего Севера в соответствии с действующими нормативными актами² (действует в части, не противоречащей ТК РФ). Так, в силу п. 21

и 33 указанной Инструкции при начислении надбавок к заработной плате продолжительность непрерывного стажа определяется на основании записей в трудовых книжках³. Иными словами, периоды времени, засчитываемые в трудовой стаж, подлежат включению в стаж, дающий право на получение процентной надбавки. С учетом того, что и учебный отпуск, и отпуск без сохранения заработной платы включаются в трудовой стаж (в течение данных периодов трудовые отношения не прекращаются и каких-либо записей в трудовой книжке не делается), данные периоды, по нашему мнению, *должны засчитываться* в стаж, дающий право на получение процентной надбавки.

Отпуск по уходу за ребенком в силу прямого указания ст. 256 ТК РФ засчитывается в общий и непрерывный трудовой стаж, а также в стаж работы по специальности. Время частично оплачиваемого отпуска по уходу за ребенком засчитывается как в общий, так и в непрерывный стаж работы и в стаж работы по специальности, в том числе при предоставлении льгот лицам, работающим в районах Крайнего Севера и в местностях, приравненных к районам Крайнего Севера, а также в Карельской АССР, Коми АССР, Архангельской области; в других случаях, когда от стажа зависит получение каких-либо льгот⁴.

Применительно к периодам командировок отметим следующее. Как уже было указано, находясь в командировке, работник действует по поручению работодателя и выполняет свою трудовую функцию. Данное обстоятельство позволяет говорить о том, что периоды командировки должны включаться в стаж работы в РКС вне зависимости от места командировки. Данный вывод подтверждается также в Решении Благовещенского городского суда Амурской области по делу № 2-7924/2011: «...время служебных командировок работников, осуществляющих трудовую деятельность и проживающих на Севере, засчитывается в стаж, дающий право на выплату процентной надбавки к заработной плате, даже если указанные работники были командированы в местности, расположенные за пределами северных территорий».

Учет обозначенных периодов за стаж работы в РКС для определения количества дней ежегодного дополнительного отпуска

Вахтовому персоналу, выезжающему в РКС из тех же или других РКС и приравненных к ним местностей, предоставляется дополнительный оплачиваемый от-

¹ Аналогичные положения содержатся в п. 1 Постановления Правительства РФ от 7 октября 1993 г. № 1012 «О порядке установления и исчисления трудового стажа для получения процентной надбавки к заработной плате лицам, работающим в районах Крайнего Севера, приравненных к ним местностях и в остальных районах Севера», п. 1, 2 разъяснения от 16 мая 1994 г. № 7 «О порядке установления и исчисления трудового стажа для получения процентных надбавок к заработной плате лицам, работающим в районах Крайнего Севера, приравненных к ним местностях, в южных районах Дальнего Востока, Красноярского края, Иркутской и Читинской областей, Республики Бурятия, в Республике Хакасия» (утверждено Постановлением Минтруда России от 16 мая 1994 г. № 37), письме Роструда от 13 сентября 2006 г. № 1597-6-0 «О непрерывном трудовом стаже».

² Утверждена приказом Минтруда РСФСР от 22 ноября 1990 г. № 2.

³ Данное утверждение приведено с учетом положений ранее указанного Постановления Правительства РФ № 1012.

⁴ Пункт 7 Постановления Госкомтруда СССР, Секретариата ВЦСПС от 29 ноября 1989 г. № 375/24-11.

пуск продолжительностью 24 календарных дня и 16 календарных дней соответственно (ст. 321 ТК РФ).

На сегодня единая позиция по вопросу исчисления стажа, дающего право на дополнительный оплачиваемый отпуск, в нормативных актах и в судебной практике отсутствует.

По вопросу о включении в стаж периода учебного отпуска в судебной практике есть положительное решение. Иркутский областной суд в Апелляционном определении от 12 марта 2015 г. по делу № 33-1972/15 отметил: «...в стаж работы, дающий право на дополнительный оплачиваемый отпуск, предусмотренный ст. 321 Трудового кодекса РФ, для лиц, работающих в районах Крайнего Севера либо приравненных к ним местностях, будут включаться периоды ежегодного оплачиваемого и учебного отпусков».

Порядок, который предлагается в иных источниках, заключается в том, чтобы при исчислении стажа для предоставления дополнительного оплачиваемого отпуска руководствоваться общей нормой расчета стажа для ежегодного основного оплачиваемого отпуска, закрепленной в ст. 121 ТК РФ. По условиям ст. 121 ТК РФ включению в стаж, дающий лицу право на дополнительный оплачиваемый отпуск, подлежат периоды:

- » учебного оплачиваемого отпуска;
- » отпуска без сохранения заработной платы сроком не более 14 дней;
- » учебного отпуска за свой счет сроком не более 14 дней (данный срок суммируется с количеством дней, включаемых в стаж для исчисления отпуска без сохранения заработной платы).

В соответствии с ч. 2 ст. 121 ТК РФ период отпуска по уходу за ребенком *не подлежит включению* в стаж, дающий право на получение дополнительного оплачиваемого отпуска.

Полагаем, что при применении данного подхода к расчету дополнительного отпуска, а именно при распространении на него порядка расчета, применяемого к основному отпуску, у организации-работодателя будет возникать меньше споров с работниками и контролирующими органами. В связи с этим рекомендуем включать в стаж для расчета дополнительного отпуска периоды учебного оплачиваемого отпуска, отпуска без сохранения заработной платы сроком не более 14 дней, учебного отпуска за свой счет сроком не более 14 дней. Период отпуска по уходу за ребенком не подлежит включению в стаж, дающий право на получение дополнительного оплачиваемого отпуска.

В отношении периодов нахождения работника в командировках отметим следующее. В стаж, дающий право на дополнительный оплачиваемый отпуск, включаются периоды пребывания работника

в командировках (как в организации, расположенные в РКС, так и в организации, расположенные вне РКС) как периоды выполнения трудовой функции по поручению работодателя.

Учет обозначенных периодов за стаж работы в РКС для досрочного назначения пенсии

Поскольку законодательство, регулирующее порядок и сроки назначения пенсий, не проводит дифференциации между лицами, выезжающими в РКС из других районов, не относящихся к РКС и приравненных к ним местностей, и лицами, выезжающими в РКС из тех же или других РКС и приравненных к ним местностей, вывод о периодах, засчитываемых за стаж работы в РКС для досрочного назначения пенсии лицам, работающим вахтовым методом и выезжающим в РКС из тех же или других РКС и приравненных к ним местностей, аналогичен выводам, сделанным ранее. Период учебного отпуска подлежит включению в стаж, дающий право на досрочное назначение пенсии. Периоды отпуска без сохранения заработной платы и отпуска по уходу за ребенком не должны включаться в стаж, дающий право на досрочное назначение пенсии; периоды командировок, вне зависимости от места назначения командировки, должны включаться в стаж, дающий право на получение досрочной пенсии.

Анализируя рассматриваемые вопросы, мы сочли необходимым выразить мнение относительно необходимости включения периодов междувахтового отдыха и дополнительного отпуска в стаж работы, дающий право на получение процентных надбавок за работу в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях.

По нашему мнению, для лиц, выезжающих в РКС из других районов, не отнесенных к РКС и приравненным к ним местностям, периоды междувахтового отдыха *не включаются* в стаж, дающий право на получение процентных надбавок в районах РКС. Данный вывод подтверждается судебной практикой. В частности, Московский городской суд в Определении от 4 мая 2011 г. по делу № 33-11061 отметил: «...поскольку районный коэффициент и процентная надбавка начисляются только на оплачиваемые по графику работы дни на вахте и не начисляются при оплате дней междувахтового отдыха, суд правильно посчитал, что требования истца о взыскании заработной платы с учетом перерасчета северных и районных коэффициентов за указанные истцом дни удовлетворению не подлежат».

Ту же позицию занимают суды и в отношении правил исчисления стажа, дающего право на дополнительный оплачиваемый отпуск за работу вахтовым

методом в РКС. Например, Суд Ханты-Мансийского автономного округа — Югры в Апелляционном определении от 12 февраля 2013 г. по делу № 33-274/2013, ссылаясь на положения ч. 6 ст. 302 ТК РФ, привел следующую позицию: «...в стаж работы, дающий право работникам, выезжающим для выполнения работ вахтовым методом в районы Крайнего Севера и приравненные к ним местности из других районов, на соответствующие гарантии и компенсации, включаются календарные дни вахты в МКС и фактические дни нахождения в пути, предусмотренные графиками работы на вахте. Период межвахтового отдыха исключается из стажа, дающего право на дополнительный оплачиваемый отпуск, независимо от того, где он проведен работником».

Таким образом, судами делается идентичный вывод относительно неправомерности включения периода междувахтового отдыха в стаж работ, дающий право на получение и процентной надбавки, и дополнительного оплачиваемого отпуска, что, по нашему мнению, объясняется общей правовой природой данных гарантий и компенсаций.

Аналогичной позиции мы придерживаемся и в отношении включения периодов основного и дополнительного отпусков. По нашему мнению, данные периоды *не должны включаться* в стаж, дающий право на получение процентной надбавки, ввиду неиспользования судами расширительного толкования ч. 6 ст. 302 ТК РФ.

Вместе с тем следует иметь в виду и несколько иной подход к регулированию определения «северного» стажа, выраженный в Определении КС РФ от 12 июля 2006 г. № 261-О. Анализируя право лиц, работающих в РКС вахтовым методом, на досрочное назначение пенсии по старости, Суд пришел к выводу, что время междувахтового отдыха не должно исключаться из общего календарного периода, образующего трудовой стаж, дающий право на назначение трудовой пенсии досрочно, аналогично тому как дни отдыха не исключаются из календарного периода, образующего трудовой стаж, для граждан, работающих в любом другом режиме рабочего времени в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях.

Несмотря на то что предметом анализа в данном Определении являлся порядок определения стажа для целей назначения пенсии, а не процентной надбавки, нельзя исключить вероятность применения данной правовой позиции по аналогии с правом лиц на получение процентной надбавки за стаж работы вахтовым методом в РКС в конкретном деле.

Что касается правового положения вахтового персонала, выезжающего в РКС из тех же или других РКС и приравненных к ним местностей, полагаем,

что названные периоды подлежат включению в стаж, дающий право работнику на получение процентных надбавок. Ежегодный оплачиваемый отпуск включается в определяемый стаж, поскольку предоставляется работнику на общих основаниях и сам по себе не является какой-либо дополнительной льготой. Период дополнительного оплачиваемого отпуска также подлежит включению в стаж работы, дающий право на получение процентной надбавки, поскольку в силу прямого указания нормы ст. 321 ТК РФ распространяется на всех лиц, работающих в РКС.

Период междувахтового отдыха, по нашему мнению, также подлежит включению в стаж работ, дающих право на получение процентной надбавки, поскольку в данный период времени работник фактически продолжает находиться в РКС и на него распространяются все льготы, предусмотренные главой 50 ТК РФ.

Также тесно связанными с темой статьи являются вопросы относительно необходимости включения периода временной нетрудоспособности в течение календарных дней вахты в стаж работы, дающий право на получение процентных надбавок за работу в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях. Поэтому также уделим внимание им.

Основой правового регулирования в отношении определения стажа, дающего право на получение процентных надбавок к заработной плате, для лиц, работающих вахтовым методом и выезжающих в районы РКС из других районов, является норма ч. 6 ст. 302 ТК РФ. Данная норма устанавливает, что в специальный «северный» стаж включаются:

- » календарные дни вахты в РКС;
- » фактические дни нахождения в пути.

Период временной нетрудоспособности представляет собой время, в течение которого работник не может выполнять свои трудовые обязанности в связи с неудовлетворительным состоянием собственного здоровья (либо в ряде случаев здоровья членов его семьи). Тем не менее на период временной нетрудоспособности трудовые отношения с работником не прерываются, и работодатель обязан выплачивать такому работнику пособие по временной нетрудоспособности согласно ст. 183 ТК РФ. В рассматриваемой ситуации, по нашему мнению, то обстоятельство, что работник находился в состоянии временной нетрудоспособности в течение календарных дней вахты, не изменяет общего подхода нормы ч. 6 ст. 302 ТК РФ, в соответствии с которым календарные дни вахты должны учитываться при определении «северного» стажа. Таким образом, на наш взгляд, период временной нетрудоспособности в течение календарных дней вахты должен включаться в стаж работы, дающий право на получение

процентных надбавок за работу в районах РКС и приравненных к ним местностях.

В связи с этой темой сотрудники кадровых служб часто задаются вопросом: учитываются ли у вахтового персонала для досрочного назначения трудовой пенсии следующие периоды:

- » междувахтовый отдых;
- » выходные дни в период междувахтового отдыха;
- » ежегодный отпуск;
- » ежегодный дополнительный отпуск;
- » период временной нетрудоспособности?

При исчислении стажа работы для досрочного назначения пенсии по старости, по нашему мнению, следует исходить из системного толкования п. 4, 5 и 8 Правил, утвержденных Постановлением № 516. Данный вывод подтверждается позициями судов, выраженными, в частности, в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа¹. На основании такого толкования указанных норм применению подлежат не только нормы, прямо регламентирующие положение вахтового персонала, но и более общие нормы, устанавливающие более общие положения в части непротиворечия специальным нормам п. 8 Правил.

Таким образом, в стаж работ, дающий право на досрочное назначение пенсии по старости, следует включать периоды:

- » междувахтового отдыха;

- » основного оплачиваемого отпуска;
- » ежегодного дополнительного отпуска;
- » временной нетрудоспособности.

В силу прямого указания п. 8 Правил в стаж работ в РКС вахтовому персоналу засчитываются периоды междувахтового отдыха. Выходные в период междувахтового отдыха подлежат учету аналогично периоду междувахтового отдыха.

Период основного оплачиваемого и дополнительного оплачиваемого отпусков учитывается при досрочном назначении пенсии по старости на основании п. 5 Правил.

Аналогичному учету подлежит период выплаты пособия по временной нетрудоспособности. Если пособие по временной нетрудоспособности работнику не назначается, целесообразным представляется учет данных периодов ввиду того, что работник находится в состоянии временной нетрудоспособности в течение календарных дней вахты в РКС, поэтому данный период, по нашему мнению, подлежит включению в стаж, дающий право на досрочное назначение пенсии.

Таким образом, все указанные периоды, по нашему мнению, *подлежат включению* в стаж, дающий право на досрочное назначение пенсии по старости.

Разумеется, рассмотренные вопросы не представляют собой исчерпывающего перечня и, как, очевидно, обратил внимание пытливый читатель, не все ответы, данные нами, кажутся сведущим людям однозначными. Выразим надежду, что развитие правоприменительной практики судов и административных органов разрешит те дискуссии, которые ведутся по теме сегодня. ©

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

¹ Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 23 августа 2013 г. по делу № А75-6614/2012. Позиция суда: вывод судов о правомерном включении Учреждением в стаж работы, дающий право на досрочное назначение трудовой пенсии по старости, периодов дополнительных оплачиваемых отпусков основан на положениях ст. 116 ТК РФ, п. 5 Правил, а также ст. 6 решения Думы г. Покаячи от 18 марта 2011 г. № 18, в соответствии с которой работникам гарантируется предоставление дополнительных оплачиваемых отпусков в связи с рождением ребенка, собственной свадьбой, свадьбой детей, смертью близких родственников. Учитывая, что возможность самостоятельного установления работодателем дополнительных оплачиваемых отпусков предусмотрена в федеральном законе (ТК РФ) и данной возможностью учреждение воспользовалось, вывод судов о том, что на основании п. 5 Правил периоды нахождения работников в дополнительных оплачиваемых отпусках подлежат включению в стаж работы, предоставляющий право на льготную пенсию по старости, является правильным.

НОВОСТИ КОМПАНИИ «ФБК»

Исследования ФБК

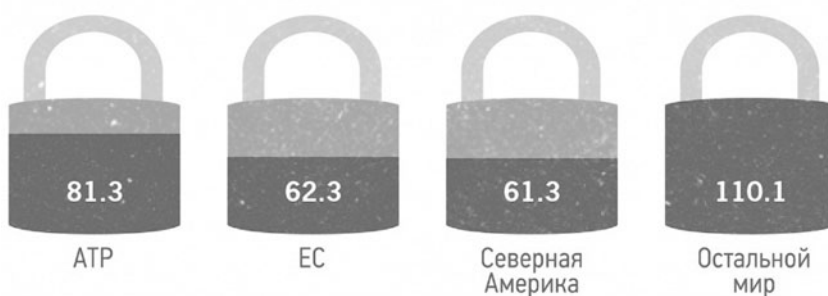
Компьютерные преступления обходятся мировой экономике в 300 млрд долл. США в год

05.02.2016

По данным проведенного Grant Thornton исследования International Business Report, в минувшем году приблизительно каждый шестой предприниматель в мире — свыше 15% опрошенных — сталкивался с киберпреступлениями, направленными против его бизнеса. При этом в некоторых странах распространенность преступлений такого рода еще выше: в Великобритании об этом сообщили 20% опрошенных, в России — 21%, а в США — более 33%.

Исследование Grant Thornton показало, что только из-за прямых потерь от компьютерных преступлений предприятия теряют около 1,2% своих доходов ежегодно. Общий ущерб эксперты оценивают в сумму свыше 300 млрд долл. США, и это минимальная оценка: в результате хакерских атак наносится вред репутации компаний, нарушаются каналы маркетинговых коммуникаций, предприятия утрачивают доверие клиентов, а потери такого рода довольно сложно оценить в деньгах.

Предполагаемые потери бизнеса от кибер-атак (за 12 мес., \$млрд)



Источник: Grant Thornton IBR 2015

Наибольшее число атак пришлось на Северную Америку и Европу (18% и 19% общего количества соответственно), а наибольший имущественный ущерб был нанесен экономике Азиатско-Тихоокеанского региона — более 81 млрд долл. США. Для сравнения: потери европейских предприятий оцениваются в 62,3 млрд долл. США, американских — в 61,3 млрд долл. США.

Эксперты Grant Thornton считают, что рост числа киберпреступлений, таких как хакерские атаки, взлом систем безопасности, кражи персональной информации, хищение средств, продолжится и в наступившем году, и рекомендуют представителям бизнеса обратить пристальное внимание на [разработку и внедрение на предприятиях страте-](#)

гий информационной безопасности, нацеленных на предотвращение «цифрового грабежа».

Всего в ходе исследования International Business Report были опрошены руководители более 2500 предприятий в 35 странах мира.

<http://www.fbk.ru/press-center/news/kompyuternye-prestupleniya-obkhodyatsya-mirovoy-ekonomike-v-300-mlrd-v-god/>

Конференции

Что ждет бизнес в 2016 году: эксперты ФБК об изменениях в налогообложении и законодательстве 12.02.2016

Почему, если вам не платит контрагент, это не всегда плохо, отчего кадастровая стоимость объектов недвижимости в Москве оказалась завышена минимум на 40%, а также о многом другом, на что нужно будет обратить внимание главному бухгалтеру, финансисту и корпоративному юристу в 2016 г., рассказали эксперты «ФБК Право» и **ФБК Grant Thornton** в ходе традиционного бизнес-завтрака.

Участники мероприятия также узнали, как правильно оформить документы по контролируемым сделкам и какие изменения в законодательстве об иностранных компаниях вступают в силу, что нового в исчислении и уплате НДС, НДФЛ, страховых взносов, налога на прибыль и налога на имущество, какие перемены произошли на рынке заемного труда и в сфере антимонопольного регулирования, почему важно обеспечивать непрерывность деятельности предприятия и как правильно проводить ИТ-аудит.

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

<http://www.fbk.ru/press-center/news/chto-zhdet-biznes-v-2016-godu-eksperty-fbk-ob-izmeneniyakh-v-nalogooblozhenii-i-zakonodatelstve/>

ФБК на партнерском форуме DIRECTUM 19.02.2016

Специалисты департамента **корпоративных систем управления** **ФБК** приняли участие в ежегодном партнерском форуме DIRECTUM в Санкт-Петербурге.

В фокусе внимания организаторов и участников форума были актуальные тренды в потребностях заказчиков, новые возможности DirectumRX для партнеров, управление закупками, межкорпоративный документооборот. Вендор также подробно рассказал об изменениях в продуктах DIRECTUM, которые востребованы на рынке СЭД.

Эксперты **ФБК** приняли участие в обсуждении методик управления рисками проектов внедрения DIRECTUM, а также в групповых тренингах «Управленческие поединки» и «Совместный поиск решения задач» для менеджеров проектов и менеджеров по продажам.

По словам **директора департамента Елены Соломатиной**, эксперты **ФБК** внесли заметный вклад в генерацию общекорпоративной стратегии продаж, что было по достоинству отмечено. А новый формат работы и общения в рамках форума позволил пополнить знания, расширить арсенал идей и наработок.

<http://www.fbk.ru/press-center/news/fbk-na-partnerskom-forume-directum/>

Новые проекты ФБК

Новые проекты ФБК в сфере аудита

09.02.2016

Как отмечают аудиторы **ФБК**, несмотря на кризисные явления в экономике, спрос на аудиторские услуги сохраняется: у компании появились новые клиенты, заинтересованные в проведении аудита отчетности, составленной в соответствии с РСБУ, МСФО и иными общепринятыми стандартами учета.

В частности, специалисты **ФБК** проведут аудит отчетности двух крупных автодилеров: компании «**ДЖИЛИ-МОТОРС**», эксклюзивного дистрибьютора автомобилей марки Geely в России, и компании «**Фотон Моторс Рус**» — официального дистрибьютора легких грузовиков FOTON.

Новыми клиентами **ФБК** стали также дочерние предприятия Группы **RSC SE**: логистические компании «Новобалт Терминал» и «ПЦЦ Рейл», дочернее предприятие группы **Voestalpine** — Voestalpine Böhler Welding Russia, компании «**ЗАНА РУС**» и **DIAM**.

По словам **заместителя директора департамента международной отчетности ФБК Полины Сунгуровой**, весомый вклад в рост клиентской базы вносит сотрудничество по международным проектам с сетью Grant Thornton, в которую **ФБК** входит с августа 2014 г.

«Сохраняя и даже увеличивая объем аудиторских услуг для наших традиционных клиентов — крупных компаний, мы отмечаем и возросшую заинтересованность в наших услугах со стороны компаний, которые можно отнести к категории “малый и средний бизнес”», — добавила П. Сунгурова.

Старший менеджер департамента общего аудита ФБК Владимир Бакаев, в свою очередь, отметил, что количество договоров на проведение аудита для небольших компаний росло на протяжении всего 2015 г., при этом во многих случаях им требовался аудит отчетности как по РСБУ, так и подготовленной в соответствии с МСФО.

<http://www.fbk.ru/press-center/news/novye-proekty-fbk-v-sfere-audita/>

ФБК завершила оценку акций «Газпром СтройТЭК Салават»

15.02.2016

Эксперты **ФБК** успешно завершили проект по **оценке рыночной стоимости акций** АО «Газпром СтройТЭК Салават» и его дочерних компаний.

По словам **менеджера проекта Екатерины Буковой**, результаты работы **ФБК** заказчик планирует использовать при принятии управленческих решений. «Мы рассчитываем, что проведенная нами оценка справедливой стоимости компании позволит менеджменту АО «Газпром СтройТЭК Салават» использовать эту информацию при разработке перспективных путей развития в реалиях текущего года», — добавила Е. Букова.

АО «Газпром СтройТЭК Салават» — одна из ведущих компаний России, оказывающих нефтесервисные услуги. Входит в структуру ПАО «Газпром».

<http://www.fbk.ru/press-center/news/fbk-zavershila-otsenku-aktsiy-gazprom-stroytek-salavat/>

ФБК окажет консультационные услуги компании «Газпром добыча Оренбург»

18.02.2016

Компания «ФБК» победила в открытом конкурсе и получила право на оказание консультационных услуг по трансфертному ценообразованию одному из старейших предприятий в структуре «Газпрома» — ООО «Газпром добыча Оренбург».

По словам **руководителя проекта, старшего менеджера департамента финансового консультирования Златы Маренковой**, **ФБК** окажет обществу услуги по подготовке документации о соответствии рыночному уровню цен контролируемых сделок, совершенных в 2014 г.

«Подготовка документации по контролируемым сделкам предусмотрена законодательством и позволит предприятию минимизировать риски трансфертного ценообразования», — добавила З. Маренкова.

Она также отметила, что этот проект является продолжением сотрудничества **ФБК** и ООО «Газпром добыча Оренбург»: в 2014 г. эксперты **ФБК** проводили подготовку документации общества по сделкам, совершенным в 2013 г.

ООО «Газпром добыча Оренбург» — дочернее общество ПАО «Газпром» и ООО «Газпром переработка». Основные направления деятельности — добыча и переработка углеводородов Оренбургского нефтегазоконденсатного месторождения. В состав общества входят крупнейший в Европе газоперерабатывающий завод и единственный в Российской Федерации гелиевый завод.

<http://www.fbk.ru/press-center/news/fbk-okazhet-konsultatsionnye-uslugi-kompanii-gazprom-dobycha-orenburg/> ©

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.