



ФБК
Grant Thornton

Ежемесячный научно-практический журнал

ФИНАНСОВЫЕ И БУХГАЛТЕРСКИЕ КОНСУЛЬТАЦИИ

объясняем мир, изменяем мир

№ **10**

ОКТАБРЬ
2018



СОДЕРЖАНИЕ

АКТУАЛЬНЫЙ КОММЕНТАРИЙ

- 4 ОБЛОЖЕНИЕ НДФЛ ДОХОДОВ, ПОЛУЧЕННЫХ ОТ ПРОДАЖИ КРИПТОВАЛЮТЫ (ВИРТУАЛЬНОЙ ВАЛЮТЫ)

Ю.М. ЛЕРМОНТОВ

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

- 7 УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГОВ И СБОРОВ / НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ / НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ / ПРОЧИЕ НАЛОГИ И СБОРЫ / СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ / НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ / ОТЧЕТНОСТЬ / ГРАЖДАНСКОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО / ОТВЕТСТВЕННОСТЬ / ХОЗЯЙСТВЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ / ВАЛЮТНОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО / ЭКОНОМИКА / ТАМОЖЕННОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО / АНТИМОНОПОЛЬНОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО / ТРУДОВОЕ И МИГРАЦИОННОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

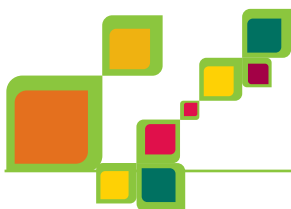
ДЕЛА СУДЕБНЫЕ

- 16 НОВОСТИ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ В ОБЛАСТИ НАЛОГОВ, СБОРОВ, СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ РФ

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- 20 НАЛОГОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ ПРИОБРЕТЕНИЯ ФИЗИЧЕСКИМ ЛИЦОМ ЦЕННЫХ БУМАГ ПО ЦЕНЕ НИЖЕ РЫНОЧНОЙ И ПОСЛЕДУЮЩЕЙ РЕАЛИЗАЦИИ ТАКИХ ЦЕННЫХ БУМАГ

Д.И. ПАРАМОНОВ, А.М. ШАМОВ



23 ПИТАНИЕ РАБОТНИКОВ: РИСКИ, СВЯЗАННЫЕ С НАЛОГООБЛОЖЕНИЕМ

П.Е. ПАЛАМАРЧУК

ПОЗИЦИЯ КОМПАНИИ «ФБК»

29 О ВОЗМОЖНОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ ОСВОБОЖДЕНИЯ ОТ ОБЛОЖЕНИЯ НДС ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ НИОКР

А.Н. ЯРЗУТКИН

НОВОСТИ КОМПАНИИ «ФБК»

36 КОНФЕРЕНЦИИ / НАШИ СОБЫТИЯ / ПУБЛИКАЦИИ ФБК ГРАНТ ТОРНТОН

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

АКТУАЛЬНЫЙ КОММЕНТАРИЙ

Обложение НДФЛ доходов, полученных от продажи криптовалюты (виртуальной валюты)



Ю.М. Лермонтов
государственный
советник Российской
Федерации III класса

В последнее время актуальными становятся вопросы, связанные с продажей криптовалюты, в частности вопросы налогообложения. Следует отметить, что нормами Налогового кодекса РФ прямо не урегулированы вопросы обложения НДФЛ операций, связанных с продажей криптовалюты. Также криптовалюта не требует ведения специальной отчетной документации. В рамках данной статьи автор проводит совокупный и системный анализ норм действующего российского законодательства (с учетом последних изменений), информационных ресурсов Росфинмониторинга, а также позиции Банка России и официальных органов (Минфина России и ФНС России).

Согласно информационному сообщению Росфинмониторинга «Об использовании криптовалют» (<http://fedsfm.ru/>) в настоящее время на территории Российской Федерации и других государств получает широкое распространение использование для приобретения товаров и услуг так называемых криптовалют (также используется термин «виртуальная валюта»). Все чаще криптовалюта выступает в качестве инвестиционного инструмента и инструмента спекулятивной торговли. Примером такого использования может служить криптовалюта биткоин (Bitcoin).

Процесс выпуска и обращения наиболее распространенных криптовалют полностью децентрализован, и отсутствует возможность его регулирования, в том числе со стороны государства. Еще одной из ключевых особенностей использования криптовалют является анонимность пользователей таких криптовалют.

Общие положения о виртуальной валюте

Еще в информации Банка России от 27 января 2014 г. «Об использовании при совершении сделок “виртуальных валют”, в частности, Биткойн» указывалось, что по виртуальным валютам отсутствуют обеспечение и юридически обязанные по ним субъекты. Операции по ним носят спекулятивный характер, осуществляются на так называемых виртуальных биржах и несут высокий риск потери стоимости.

Банк России предостерегает граждан и юридических лиц, прежде всего кредитные и некредитные финансовые организации, от использования виртуальных валют для их обмена на товары (работы, услуги) или на денежные средства в рублях и в иностранной валюте.

Согласно ст. 27 Федерального закона от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» выпуск

на территории Российской Федерации денежных суррогатов запрещается.

В связи с анонимным характером деятельности по выпуску виртуальных валют неограниченным кругом субъектов и по их использованию для совершения операций граждане и юридические лица могут быть, в том числе непреднамеренно, вовлечены в противоправную деятельность, включая легализацию (отмывание) доходов, полученных преступным путем, и финансирование терроризма.

Банк России предупреждает, что предоставление российскими юридическими лицами услуг по обмену виртуальных валют на рубли и иностранную валюту, а также на товары (работы, услуги) будет рассматриваться как потенциальная вовлеченность в осуществление сомнительных операций в соответствии с законодательством о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма.

Обращаем внимание, что разработан и внесен в Государственную Думу проект федерального закона № 419059-7 «О цифровых финансовых активах». Данный проект имеет целью придать «статус» виртуальной валюте на территории Российской Федерации, отнести ее к имуществу.

Так, согласно ст. 1 данного законопроекта цифровой финансовый актив — это имущество в электронной форме, созданное с использованием криптографических средств. Право собственности на данное имущество удостоверяется путем внесения цифровых записей в реестр цифровых транзакций. К цифровым финансовым активам относятся криптовалюта, токен.

Важно: анализируемый законопроект также предусматривает, что цифровые финансовые активы не являются законным средством платежа на территории РФ.

Данным проектом разработан широкий понятийный аппарат. В частности, в документе предлагается понимать под криптовалютой вид цифрового финансового актива, создаваемый и учитываемый в распределенном реестре цифровых транзакций участниками этого реестра в соответствии с правилами ведения реестра цифровых транзакций.

Дается определение понятия «майнинг» — это деятельность, направленная на создание криптовалюты и (или) валидацию с целью получения вознаграждения в виде криптовалюты. Майнинг признается предпринимательской деятельностью в случае, когда лицо, которое его осуществляет, в течение трех месяцев подряд превышает лимиты энергопотребления, установленные Правительством РФ.

Также следует иметь в виду, что законопроект допускает обмен на рубли только токенов, не давая подобно-го разрешения в отношении криптовалюты.

Токен — вид цифрового финансового актива, который выпускается юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем с целью привлечения финансирования и учитывается в реестре цифровых записей.

Самое интересное, что арбитражные суды сейчас уже начали формировать позицию, согласно которой криптовалюта относится к имуществу. Рассмотрим прецедентное решение — Постановление Девятого ААС от 15 мая 2018 г. № 09АП-16416/2018 по делу № А40-124668/2017.

Судом первой инстанции было отказано в удовлетворении требования о разрешении разногласия между финансовым управляющим и гражданином-должником относительно включения содержимого криптокошелька, находящегося в телекоммуникационной сети Интернет в конкурсную массу и обязанности гражданина-должника передать финансовому управляющему доступ к криптокошельку (передать пароль).

Отказывая финансовому управляющему в удовлетворении требований, суд первой инстанции исходил из того, что криптовалюта не относится к объектам гражданских прав, находится вне правового поля на территории Российской Федерации, исполнение сделок с криптовалютой, ее транзакции не обеспечиваются принудительной силой государства. Отсутствие в системе криптовалюты контролирующего центра и анонимность пользователей криптовалют, по мнению суда, не позволяют с определенностью установить принадлежность криптовалюты в криптокошельке конкретному лицу (Определение Арбитражного суда г. Москвы от 5 марта 2018 г. по делу № А40-124668/17-71-160Ф).

Однако суд апелляционной инстанции не согласился с таким выводом и отменил решение суда первой инстанции. Апелляционный суд разъяснил, что доводы суда о невозможности применения к криптовалютам по аналогии норм, регулирующих сходные отношения, противоречат положениям ст. 6 Гражданского кодекса РФ, согласно которым при невозможности использования аналогии закона права и обязанности сторон определяются исходя из общих начал и смысла гражданского законодательства (аналогия права) и требований добросовестности, разумности и справедливости.

По мнению суда апелляционной инстанции, криптовалюта не может быть расценена применительно к ст. 128 ГК РФ иначе как иное имущество.

При этом суд учитывает находящийся в стадии рассмотрения законопроект «О внесении изменений в части первую, вторую и четвертую Гражданского кодекса Российской Федерации», предусматривающий определение базового понятия «цифровое право»

(вместо термина «токен» в системе объектов гражданских прав (п. 1 ст. 128 ГК РФ).

Любое имущество должника, имеющее экономическую ценность для кредиторов (включая криптовалюту), не может быть произвольно исключено из конкурсной массы без прямо предусмотренных ст. 131, 132, 213²⁵ Федерального закона от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» либо иными федеральными законами оснований.

По правилам ст. 24 ГК РФ гражданин отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом, за исключением имущества, на которое в соответствии с законом не может быть обращено взыскание. Перечень имущества граждан, на которое не может быть обращено взыскание, устанавливается гражданским процессуальным законодательством.

Произвольное изъятие имущества из конкурсной массы должника по не предусмотренным законом основаниям влечет за собой лишение конкурсных кредиторов возможности получить максимальное удовлетворение своих требований в рамках процедур, применяемых в соответствии с Федеральным законом «О несостоятельности (банкротстве)».

Таким образом, суд относит криптовалюту к категории «иное имущество».

Вопросы обложения НДФЛ доходов, полученных от продажи криптовалюты

Порядок обложения НДФЛ установлен главой 23 НК РФ. В соответствии с п. 1 и 2 ст. 210 НК РФ при определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 НК РФ. Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

При этом особый порядок налогообложения доходов физических лиц при совершении ими операций с криптовалютами положениями НК РФ не предусмотрен. Вместе с тем согласно ст. 41 НК РФ доходом

признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая для физических лиц в соответствии с главой 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ.

В письме Минфина России от 21 мая 2018 г. № 03-04-05/34004 разъясняется, что в настоящее время законодательством РФ, включая законодательство РФ о налогах и сборах, не определен правовой статус криптовалют. В связи с этим, а также с учетом положений п. 7 ст. 3 НК РФ о том, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента), Минфин России считает возможным до законодательного урегулирования вопросов, связанных с обращением и налогообложением криптовалют, при определении налоговой базы по доходам, полученным от операций купли-продажи криптовалют, исходить из нормы абз. 1 подп. 2 п. 2 ст. 220 НК РФ.

В письме ФНС России от 4 июня 2018 г. № БС-4-11/10685²⁶ «О порядке налогообложения доходов физических лиц» уточняется, что налоговая база по операциям купли-продажи криптовалют определяется в рублях как превышение общей суммы доходов, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи соответствующей криптовалюты, над общей суммой документально подтвержденных расходов на ее приобретение.

В соответствии с подп. 1 п. 1 и п. 2 и 3 ст. 228 НК РФ физические лица, получающие вознаграждения от физических лиц и организаций на основе заключенных договоров гражданско-правового характера, самостоятельно исчисляют суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий бюджет, в порядке, установленном ст. 225 НК РФ, и представляют в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию.

Таким образом, согласно позиции Минфина России и ФНС России доход физического лица, полученный от продажи криптовалюты (виртуальной валюты), подлежит обложению НДФЛ. ©

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

1.	Уплата и возврат налогов и сборов
2.	Налог на добавленную стоимость
3.	Налог на прибыль организаций
4.	Прочие налоги и сборы
5.	Страховые взносы
6.	Налоговый контроль
7.	Отчетность
8.	Гражданское законодательство
9.	Ответственность
10.	Хозяйственная деятельность
11.	Валютное законодательство
12.	Экономика
13.	Таможенное законодательство
14.	Антимонопольное законодательство
15.	Трудовое и миграционное законодательство

§ УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГОВ И СБОРОВ

» Письмо Минфина России от 7 сентября 2018 г. № 03-02-07/1/64119 <О выдаче заключения о факте наступления обстоятельств непреодолимой силы и акта оценки ущерба в связи с введением международных санкций в целях отсрочки (рассрочки) уплаты налогов организациями>

Торгово-промышленная палата Российской Федерации свидетельствует обстоятельства непреодолимой силы (форс-мажора) в соответствии с условиями внешнеторговых сделок и международных договоров РФ.

По мнению Минфина России, в качестве документа, подтверждающего факт наступления в отношении заинтересованного лица обстоятельства непреодолимой силы (форс-мажор), можно рассматривать соответствующие сертификаты о форс-мажоре, выдаваемые ТПП РФ.

Однако законодательством не предусмотрены полномочия ТПП РФ составлять акт оценки причиненного заинтересованному лицу ущерба в результате обстоятельств непреодолимой силы.

Для изменения срока уплаты налогов организациям, которым причинен ущерб в результате применения экономических санкций, необходимо представить документы, отражающие возможность восстановления своей платежеспособности в течение срока, на который запрашивается отсрочка (рассрочка).

§ НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

» Письмо Минфина России от 14 августа 2018 г. № 03-07-11/57364 <О применении НДС организацией, в отношении которой прекращено производство по делу о несостоятельности (банкротстве)>

Должник, его конкурсные кредиторы и уполномоченные органы вправе заключить мировое соглашение на любой стадии рассмотрения арбитражным судом дела о банкротстве. После вступления в законную силу определения арбитражного суда об утверждении мирового соглашения, в котором указывается, что решение о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства не подлежит исполнению, у организации, в отношении которой принято такое определение, для применения положений НК РФ, касающихся непризнания объектом обложения НДС операций по реализации имущества и (или) имущественных прав должников, признанных несостоятельными (банкротами), оснований не имеется.

» Письмо Минфина России от 16 августа 2018 г. № 03-07-08/57982 <О вычете НДС, если в графе 11 «Регистрационный номер таможенной декларации» счета-фактуры указан номер заявления о выпуске товаров до подачи таможенной декларации>

При реализации российской организацией на территории Российской Федерации товаров, выпущенных в таможенной процедуре для внутрен-

него потребления до подачи таможенной декларации, при заполнении графы 11 «Регистрационный номер таможенной декларации» счета-фактуры можно указывать номер заявления о выпуске товаров до подачи таможенной декларации, в соответствии с которым осуществлен выпуск товаров.

Вычет НДС на основании счета-фактуры, в графе 11 которого указан такой номер, производится в порядке и на условиях, предусмотренных ст. 171 и 172 НК РФ, — после принятия товаров на учет.

» Информационное письмо Минфина России от 28 августа 2018 г. № 24-03-07/61247 «По вопросу изменения цены контрактов после повышения ставки налога на добавленную стоимость»

Федеральным законом от 3 августа 2018 г. № 303-ФЗ с 1 января 2019 г. повышается с 18 до 20% ставка НДС. Исключений в отношении товаров (работ, услуг), реализуемых в рамках контрактов, заключенных до 1 января 2019 г., в том числе государственных и муниципальных контрактов, не предусмотрено.

Начальная (максимальная) цена контракта, цена контракта, заключаемого с единственным поставщиком (подрядчиком, исполнителем) (НМЦК), определяется и обосновывается заказчиком в соответствии со ст. 22 Закона о контрактной системе посредством применения следующего метода или нескольких следующих методов: метода сопоставимых рыночных цен (анализа рынка), нормативного метода, тарифного метода, проектно-сметного метода, затратного метода.

При установлении НМЦК заказчик должен учитывать все факторы, влияющие на цену: условия и сроки поставки, риски, связанные с возможностью повышения цены, в том числе налоговые платежи, установленные НК РФ. Соответственно, цены контрактов, заключенных до повышения ставки НДС, не подлежат изменению в связи с таким повышением.

Законом о контрактной системе предусмотрена возможность внесения изменений в контракты, в том числе при изменении ставки НДС: существенные условия контракта могут быть изменены, если цена заключенного контракта составляет либо превышает размер цены, установленный Постановлением Правительства РФ от 19 декабря 2013 г. № 1186, и исполнение контракта по не зависящим от сторон контракта обстоятельствам без изменения его условий невозможно.

Таким образом, цена контракта может быть изменена в установленном законодательством о контрактной системе порядке, в том числе при изменении ставки НДС.

§ НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

» Письмо ФНС России от 24 августа 2018 г. № СД-4-3/16391@ «Об учете в целях налога на прибыль дохода в виде возмещения убытков (ущерба) по решению иностранного суда»

Для вступления в законную силу решения иностранного арбитражного суда на территории Российской Федерации не требуется его признание российским судом. Оно вступает в силу по закону государства, на территории которого принято, и в этот момент присужденные суммы должны быть включены во внереализационные доходы общества.

Таким образом, присужденные решением иностранного суда в пользу российской организации суммы убытков (ущерба) подлежат включению во внереализационные доходы в том отчетном (налоговом) периоде, на который приходится дата вступления в силу судебного акта по закону государства, на территории которого акт принят.

Обстоятельствами, свидетельствующими о признании должником суммы убытков (ущерба), подлежащих взысканию по решению иностранного суда, могут являться двусторонний акт, подписанный сторонами (соглашение о расторжении договора, акт сверки и т.п.), или письмо должника, или иной документ, подтверждающий факт нарушения обязательства, позволяющий определить размер суммы, признанной должником.

Самостоятельным основанием, свидетельствующим о признании должником данной обязанности полностью или в части, является соответственно полная или частичная фактическая уплата им кредитором соответствующих сумм. В этом случае фактически уплаченные должником суммы подлежат включению кредитором в состав внереализационных доходов.

» Письмо ФНС России от 27 августа 2018 г. № СД-4-3/16501@ «Об учете в целях налога на прибыль затрат на создание объекта незавершенного строительства, подлежащего частичному демонтажу с последующим сооружением нового объекта»

Налогоплательщик вправе учесть в составе внереализационных расходов только затраты на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен.

Расходы на строительно-монтажные работы, проектно-сметную документацию, услуги по управлению

проектом, исследования, страхование СМР и электро-снабжение являются затратами на формирование первоначальной стоимости объекта и не связаны с фактической ликвидацией объекта (демонтаж, разборка, вывоз разобранного имущества).

Таким образом, если ликвидация (частичная ликвидация) объекта незавершенного строительства осуществляется в процессе создания нового объекта амортизируемого имущества, то в целях налогообложения прибыли сумма затрат, формирующих стоимость ликвидируемого объекта незавершенного строительства, подлежит включению в первоначальную стоимость создаваемого объекта в той части, в которой этот объект незавершенного строительства будет использован при создании нового объекта.

» Письмо Минфина России от 6 сентября 2018 г. № 03-03-06/2/63703 <Об учете для целей налога на прибыль премий, выплаченных уволенным работникам>

По мнению Минфина России, если приказ о премировании работников предприятия был издан после увольнения одного из работников, то оснований для включения его в приказ не имеется, так как на момент издания приказа бывший работник не состоит с организацией в трудовых отношениях, если иное не предусмотрено локальным нормативным актом (коллективным договором, соглашением) организации, которым регулируются порядок и условия премирования уволенного работника.

Если такие локальные нормативные правовые акты содержат порядок и условия выплаты уволенному работнику премии, начисленной в результате наступления определенных оснований (достижения соответствующих показателей эффективности) после его увольнения, но за период, когда работник состоял в трудовых отношениях с работодателем, то расходы в виде выплаты данной премии могут уменьшать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль при соответствии указанных расходов ст. 252 НК РФ.

» Письмо Минфина России от 10 сентября 2018 г. № 03-03-06/1/64481 <О налоге на прибыль при получении компенсации в связи с изъятием земельного участка для государственных (муниципальных) нужд>

Средства, полученные в качестве возмещения за изымаемое недвижимое имущество, а также в погашение убытка (включая упущенную выгоду), полученного в результате изъятия земельных участков для государственных или муниципальных нужд, не поименованы

в НК РФ в перечне доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

По мнению Минфина России, при изъятии недвижимого имущества путем его выкупа для государственных или муниципальных нужд у налогоплательщика возникает доход, который учитывается при формировании налогооблагаемой прибыли.

Если в связи с изъятием земельного участка путем его выкупа для государственных или муниципальных нужд происходит переход права собственности на этот участок, то данная операция признается для целей налогообложения реализацией земельного участка.

» Информация ФНС России
<О налогообложении денежных средств, выведенных за рубеж>

Верховный Суд Российской Федерации в Определении № 309-КГ18-6366 признал, что средства, перечисленные российской организацией иностранной компании на безвозмездной основе, облагаются в России налогом на доходы, который удерживается при их выплате. Эта сумма признается доходом зарубежной компании, полученным от источника в России. Российская организация (ООО) заключила с иностранной компанией, располагающейся в Канаде, договор на оказание услуг и выполнение работ по развитию проекта по созданию, детерминации и продаже углеродных активов и перечислила иностранной компании более 130 млн руб.

Инспекция в ходе проверки российской организации получила сведения от налоговой службы Канады в рамках соглашения «Об обмене информацией»: иностранная компания является фирмой-однодневкой, у которой отсутствуют активы и доходы, а весь документооборот, который она вела с ООО, формален. Инспекция пришла к выводу, что российская организация неправомерно отнесла затраты по хозяйственным операциям с иностранной компанией в состав расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль.

Во время повторной выездной налоговой проверки вышестоящий налоговый орган не нашел свидетельств того, что иностранная компания выполнила работы по договору, и, руководствуясь подп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ, сделал вывод, что безвозмездно полученные денежные средства являются ее пассивным доходом, который подлежит обложению налогом в Российской Федерации. Обществу был начислен налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в России, а также пени за его неуплату.

Общество обратилось в суд, сославшись на ст. 7 Соглашения между Правительством РФ и Правитель-

ством Канады от 5 октября 1995 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество». Суд первой инстанции отказал обществу, указав, что оно перечислило деньги иностранной компании безвозмездно, так как последняя не выполнила работы по договору. Суд отметил, что в силу п. 2 ст. 21 Соглашения доходы, полученные зарубежной компанией, могут быть обложены налогом в государстве, в котором возникают, — в России.

Однако суды апелляционной и кассационной инстанций поддержали российскую организацию, посчитав, что признание сделки притворной не означает, что денежные средства были перечислены иностранной компании безвозмездно. Они указали, что согласно ст. 7 Соглашения иностранная компания должна уплачивать налоги от своей деятельности на территории Канады.

Налоговый орган обратился с кассационной жалобой в ВС РФ, который отменил постановления апелляционной и кассационной инстанций, оставив в силе решение суда первой инстанции. Суд указал, что перечень облагаемых налогом доходов иностранных организаций является открытым. Данное положение применяется к пассивным доходам, экономическим источником возникновения которых является Россия. ВС РФ отметил, что налогообложение рассматриваемого пассивного дохода соответствует п. 2 ст. 21 Соглашения, на основании которого другие доходы, не упомянутые в предыдущих его статьях, могут облагаться налогами в том государстве, где они возникают. Применение ст. 7 Соглашения в данном случае неверно, поскольку она посвящена налогообложению доходов, полученных от обычной (активной) предпринимательской деятельности.

§ ПРОЧИЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

» Приказ ФНС России от 30 августа 2018 г. № ММВ-7-21/509@ «О внесении изменений в приложения к приказу ФНС России от 10 мая 2017 г. № ММВ-7-21/347@»

ФНС России публикует изменения, внесенные в формы и формат представления налоговой декларации по земельному налогу в электронной форме и порядок ее заполнения, которыми, в частности, предусмотрен порядок заполнения декларации в случае необходимости одновременного применения коэффициентов Кв и Ки, значение каждого из которых отлично от единицы. Кроме того, форма декларации дополнена строкой с кодом 245, в которой указывается сумма на-

логовой льготы в случае установления нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) для данной категории налогоплательщиков налоговой льготы в виде снижения налоговой ставки в соответствии с п. 2 ст. 387 НК РФ.

Кроме того, изменена редакция приложения к Порядку заполнения налоговой декларации по земельному налогу «Коды категорий земель».

Приказ зарегистрирован в Минюсте России 20 сентября 2018 г. № 52199. Начало действия документа — 21 ноября 2018 г.

» Письмо ФНС России от 24 сентября 2018 г. № БС-4-21/18577 «О направлении копии определения Верховного Суда Российской Федерации от 20.09.2018 № 305-КГ18-9064»

В целях администрирования налога на имущество организаций в отношении ликвидированных в связи со сносом объектов недвижимости, налоговая база в отношении которых определялась в соответствии с п. 2 ст. 375 НК РФ, ФНС России направляет для сведения и руководства в работе копию Определения ВС РФ от 20 сентября 2018 г. № 305-КГ18-9064 по делу № А40-154449/2017.

Согласно этому Определению законодательство о налогах и сборах связывает обязанность по исчислению и уплате налога на имущество организаций с наличием у налогоплательщика реально существующих объектов недвижимости, признаваемых объектами основных средств.

§ СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ

» Письмо ФНС России от 19 сентября 2018 г. № БС-4-11/18298@ «Об определении базы для исчисления страховых взносов в случае реорганизации юридического лица в форме преобразования»

ФНС России направляет для сведения и использования в работе письмо Минфина России от 6 сентября 2018 г. № 03-15-07/63877 по вопросу определения базы для исчисления страховых взносов в случае реорганизации юридического лица в форме преобразования.

При такой реорганизации расчетным периодом для вновь возникшей организации является период со дня создания до окончания календарного года, и, соответственно, при определении базы для начисления

страховых взносов данная организация не вправе учитывать выплаты и иные вознаграждения, начисленные в пользу работников в реорганизованной организации.

У вновь созданной организации в базу для начисления страховых взносов включаются выплаты и иные вознаграждения, начисленные в пользу работников, начиная со дня создания этой организации, т.е. со дня ее государственной регистрации.

§ НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

» Информация ФНС России <Об оформлении результатов дополнительных мероприятий налогового контроля>

Процедура оформления результатов дополнительных мероприятий налогового контроля меняется с 3 сентября 2018 г. Федеральным законом от 3 августа 2018 г. № 302-ФЗ п. 6¹ ст. 101 НК РФ изложен в новой редакции, которой предусматривается составление дополнения к акту налоговой проверки. Ранее отдельный документ по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля не составлялся.

По итогам дополнительных мероприятий налогового контроля для проверок, завершаемых после 3 сентября 2018 г., инспекция будет оформлять отдельный документ — дополнение к акту налоговой проверки. Он составляется в течение 15 дней с даты окончания дополнительных мероприятий налогового контроля.

В дополнение к акту вносится следующая информация:

- » начало и окончание дополнительных мероприятий налогового контроля;
- » сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении дополнительных мероприятий налогового контроля;
- » полученные дополнительные доказательства, подтверждающие факт нарушения законодательства о налогах и сборах, или отсутствие таковых;
- » выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений.

Налоговый орган должен будет вручить налогоплательщику это дополнение к акту в течение пяти рабочих дней со дня его оформления.

Если дополнительные мероприятия налогового контроля проводились в отношении консолидированной группы налогоплательщиков, дополнение к акту налоговой проверки вручается в течение 10 рабочих дней с даты его составления ответственному участнику этой группы. К документу прилагаются материалы, полученные при дополнительных мероприятиях, за исключением данных, полученных от

лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка.

Налогоплательщик может представить свои возражения на дополнение к акту в налоговый орган в течение 15 рабочих дней с момента получения этого документа. Также он может приложить к ним документы или их заверенные копии, подтверждающие обоснованность возражений.

§ ОТЧЕТНОСТЬ

» Приказ ФНС России от 26 июня 2018 г. № ММВ-7-3/414@ «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»

Утверждены форма налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности, формат представления декларации в электронной форме, порядок заполнения декларации.

» Информация ФНС России <О необходимости указания корректных данных в расчете по страховым взносам>

ФНС России рекомендует при заполнении расчета по страховым взносам обратить внимание на корректное заполнение данных о застрахованных лицах. Плательщики должны привести актуальные персонифицированные сведения о застрахованных по состоянию на момент формирования расчета.

Правильность заполнения расчета по страховым взносам можно проверить с помощью программ TESTER и «Налогоплательщик», которые обновлены в соответствии с требованиями, вступившими в силу 1 января 2018 г. В программы интегрированы контроли, при несоблюдении которых расчет будет считаться непредставленным.

ФНС России выгружает в ПФР сведения из расчетов о начисленных страховых взносах на обязательное пенсионное страхование, содержащихся в разделе 3 «Персонифицированные сведения о застрахованных лицах» Расчета. Если ПФР выявит в представленных данных ошибки или противоречия, они не будут отражены на индивидуальных лицевых счетах застрахованных лиц, что может послужить причиной нарушения их прав в системе обязательного пенсионного страхования.

§ ГРАЖДАНСКОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

- » Приказ Минэкономразвития России от 1 августа 2018 г. № 411 «Об утверждении типовых уставов, на основании которых могут действовать общества с ограниченной ответственностью»

В соответствии с п. 1 ст. 12 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» утверждены типовые уставы, на основании которых могут действовать общества с ограниченной ответственностью.

Приказ зарегистрирован в Минюсте России 21 сентября 2018 г. № 52201 и вступает в силу по истечении девяти месяцев со дня его официального опубликования.

§ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ

- » Письмо ФНС России от 7 сентября 2018 г. № СА-4-7/17429 «О страховых взносах»

В течение расчетного периода по итогам каждого календарного месяца плательщики исчисляют и уплачивают страховые взносы исходя из базы для исчисления страховых взносов с начала расчетного периода до окончания соответствующего календарного месяца и тарифов страховых взносов за вычетом сумм страховых взносов, исчисленных с начала расчетного периода по предшествующий календарный месяц включительно.

Уплата в течение налогового периода предварительных платежей по налогу является авансовым платежом. Обязанность по уплате авансовых платежей признается исполненной в порядке, аналогичном для уплаты налога.

Нарушение порядка исчисления и (или) уплаты авансовых платежей не может рассматриваться в качестве основания для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

В информационном письме ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (п. 16) было разъяснено, что в случае невнесения или неполного внесения авансового платежа по какому-либо налогу с налогоплательщика не может быть взыскан штраф, предусмотренный ст. 122 НК РФ.

Таким образом, НК РФ не предусмотрено привлечение налогоплательщиков и плательщиков страховых взносов к ответственности за неуплату авансовых платежей как по налогам, так и по страховым взносам.

§ ХОЗЯЙСТВЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

- » Письмо Минфина России от 20 августа 2018 г. № 03-01-15/58956 «О применении ККТ при выплате денежных средств физическому лицу по договору гражданско-правового характера, а также при расчетах сподотчетным лицом организации или ИП»

Контрольно-кассовая техника (ККТ) должна применяться при осуществлении расчетов в безналичном порядке между организациями и (или) индивидуальными предпринимателями при осуществлении ими расчетов с использованием электронного средства платежа с его предъявлением.

Идентификация покупателя (клиента) как организации происходит на основании предъявляемой им доверенности на совершение расчетов от имени организации. Также важным фактором взаимодействия двух организаций является договор. В случае соблюдения указанных условий расчет осуществляется между организациями и при таком расчете применяется одна единица ККТ и формируется один кассовый чек. ККТ применяется лицом, которое реализует товары (работы, услуги), с выдачей (направлением) кассового чека. Если продавцом достоверно не установлен статус лица как подотчетного, то ККТ продавцу следует применять в порядке, предусмотренном для расчета с покупателем — физическим лицом.

Кроме этого, реквизитный состав кассового чека, сформированного при расчетах между организациями и (или) индивидуальными предпринимателями с использованием наличных денег и (или) с предъявлением электронных средств платежа, наряду с реквизитами, приведенными в п. 1 ст. 4⁷ Федерального закона № 54-ФЗ, должен содержать, в частности, следующие реквизиты: наименование покупателя (клиента) (наименование организации, фамилия, имя, отчество (при наличии) индивидуального предпринимателя) и ИНН покупателя (клиента). Такие положения вступают в силу 1 июля 2019 г.

Указание данных реквизитов в кассовом чеке позволит оформить расчет одним чеком с идентификацией обеих сторон в качестве организаций.

До 1 июля 2019 г. подобные расчеты могут осуществляться также с использованием одной единицы ККТ

и формированием одного кассового чека без указания в нем дополнительных реквизитов.

» Письмо Минфина России от 24 августа 2018 г. № 03-01-15/60603 <О применении ККТ и выдаче кассового чека при выплате денежных средств физическому лицу по гражданско-правовому договору>

Контрольно-кассовая техника (ККТ) применяется лицом, которое реализует товары, выполняет работы, оказывает услуги и которое формирует и передает (направляет) кассовый чек покупателю (клиенту).

При заключении организацией (индивидуальным предпринимателем) договора гражданско-правового характера с физическим лицом в отношении реализуемых им в пользу такой организации (индивидуального предпринимателя) товаров, выполняемых работ, оказываемых услуг и последующей выплате денежных средств физическому лицу покупателем (клиентом) будет являться сама организация (индивидуальный предприниматель).

Таким образом, при выплате организацией (индивидуальным предпринимателем) денежных средств физическому лицу в рамках обязательств по договору гражданско-правового характера ККТ не применяется и кассовый чек не выдается.

§ ВАЛЮТНОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

» Указание Банка России от 5 июля 2018 г. № 4855-У «О внесении изменений в Инструкцию Банка России от 16 августа 2017 года № 181-И «О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам подтверждающих документов и информации при осуществлении валютных операций, о единых формах учета и отчетности по валютным операциям, порядке и сроках их представления»»

В соответствии с изменениями Инструкция распространяется на физических лиц — резидентов при осуществлении ими валютных операций в иностранной валюте и (или) валюте Российской Федерации, связанных с предоставлением нерезидентам займов и возвратом от нерезидентов таких займов, с использованием своих банковских счетов (вкладов) и на нерезидентов, за исключением физических лиц.

Инструкция дополнена перечнем документов и информации и порядком их предоставления физическим

лицом — резидентом в уполномоченный банк в случае осуществления операций по списанию в пользу нерезидента иностранной валюты или валюты Российской Федерации со своего банковского счета (вклада) в иностранной валюте или валюте Российской Федерации, открытого в уполномоченном банке, при предоставлении займа нерезиденту по договору займа, а также по операциям по зачислению иностранной валюты или валюты Российской Федерации на свой банковский счет (вклад) в иностранной валюте или валюте Российской Федерации, открытый в уполномоченном банке, по операции, связанной с возвратом займа, осуществлением процентных и иных платежей нерезидентом по договору займа.

Форма ведомости банковского контроля по кредитному договору дополнена разделом, касающимся сведений об исполнении резидентом требований ст. 19 Федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле».

Начало действия документа — 20 ноября 2018 г.

» Приказ ФНС России от 28 августа 2018 г. № ММВ-7-14/507@ «Об утверждении форм, форматов уведомления об открытии (закрытии) счета (вклада), об изменении реквизитов счета (вклада) в банке, расположенном за пределами территории Российской Федерации, и способа их представления резидентом налоговому органу, формы уведомления о наличии счета в банке за пределами территории Российской Федерации, открытого в соответствии с разрешением, действие которого прекратилось»

Утверждены:

- » форма уведомления об открытии (закрытии) счета (вклада) в банке, расположенном за пределами территории Российской Федерации, и формат представления такого уведомления в электронной форме;
- » форма уведомления об изменении реквизитов счета (вклада) в банке, расположенном за пределами территории Российской Федерации, и формат представления такого уведомления в электронной форме;
- » форма уведомления о наличии счета в банке за пределами территории Российской Федерации, открытого в соответствии с разрешением, действие которого прекратилось.

Уведомления об открытии (закрытии) счета (вклада), об изменении реквизитов счета (вклада) в банке, расположенном за пределами территории Российской

Федерации, могут быть представлены в территориальный налоговый орган лично или через представителя, направлены по почте заказным письмом, переданы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи (ТКС) или через личный кабинет налогоплательщика.

Если указанные уведомления переданы в электронной форме по ТКС, они должны быть подписаны усиленной квалифицированной электронной подписью лица, представившего их, или усиленной квалифицированной электронной подписью его представителя.

Если уведомления переданы в электронной форме через личный кабинет налогоплательщика — физического лица, они должны быть подписаны усиленной неквалифицированной электронной подписью этого лица.

» Методические рекомендации по вопросу представления резидентами подтверждающих документов в уполномоченные банки по поставленным в уполномоченных банках на учет контрактам. Утверждены Банком России 12 сентября 2018 г. № 22-МР

Банк России для обеспечения единства подходов к деятельности уполномоченных банков по приему подтверждающих документов от резидентов во исполнение требований Инструкции Банка России от 16 августа 2017 г. № 181-И «О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам подтверждающих документов и информации при осуществлении валютных операций, о единых формах учета и отчетности по валютным операциям, порядке и сроках их представления» информирует о следующем.

В соответствии с подп. 8.1.3 п. 8.1 Инструкции № 181-И при исполнении обязательств по контракту, в отношении которого установлено требование о его постановке на учет, в случае выполнения работ, оказания услуг, передачи информации и результатов интеллектуальной деятельности, в том числе исключительных прав на них, резидент должен представить в банк УК одновременно с одним экземпляром справки о подтверждающих документах следующие документы, подтверждающие исполнение обязательств способом, отличным от расчетов: акты приема-передачи, счета, счета-фактуры и (или) иные коммерческие документы, оформленные в рамках контракта, и (или) документы, используемые резидентом для учета своих хозяйственных операций в соответствии с правилами бухгалтерского учета и обычаями делового оборота.

При практическом применении данного положения рекомендуется учитывать, что исходя из условий

контрактов, обычаев резидент может располагать как совокупностью упомянутых видов документов, подтверждающих исполнение обязательств способом, отличным от расчетов, так и одним таким документом.

Частью 5 ст. 23 Федерального закона от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» установлено, что для подтверждения фактов (например, выполнения работ, оказания услуг, передачи информации и результатов интеллектуальной деятельности, в том числе исключительных прав на них) у резидентов могут быть истребованы только те документы, которые используются субъектами предпринимательской деятельности, в том числе для учета своих хозяйственных операций в соответствии с правилами бухгалтерского учета и обычаями делового оборота. По общему правилу составление отдельных документов специально для целей валютного контроля не требуется.

В ряде случаев, в частности при экспорте услуг в сфере информационных технологий исходя из условий заключаемых в этой сфере контрактов, правил бухгалтерского учета и обычаев, такие типовые документы, подтверждающие факт оказания резидентом нерезиденту услуги, как акт об оказанных услугах, акт сдачи-приемки и т.п., не оформляются. В указанном случае документом, подтверждающим факт оказания услуг для целей валютного контроля, может являться счет (инвойс, счет-оферта и т.п.).

Учитывая изложенное, Банк России рекомендует уполномоченным банкам принимать такой счет, в том числе в качестве документа, подтверждающего факт оказания услуг, выполнения работ, передачи информации и результатов интеллектуальной деятельности, в том числе исключительных прав на них, в соответствии с подп. 8.1.3 п. 8.1 Инструкции № 181-И.

Если этот подтверждающий документ уже был представлен в уполномоченный банк ранее, то его повторное представление в банк одновременно со справкой о подтверждающих документах не требуется.

§ ЭКОНОМИКА

» Информация Банка России от 14 сентября 2018 г. «Банк России принял решение повысить ключевую ставку на 0,25 процентного пункта, до 7,50% годовых»

Совет директоров Банка России 14 сентября 2018 г. принял решение повысить ключевую ставку на 0,25 процентного пункта, до 7,50% годовых.

§ ТАМОЖЕННОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

- » Постановление Правительства РФ от 11 сентября 2018 г. № 1082 «О ставках и базе для исчисления таможенных сборов за таможенное сопровождение и хранение»

Установлены ставки и база для исчисления таможенных сборов за таможенное сопровождение и хранение.

§ АНТИМОНОПОЛЬНОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

- » Письмо ФАС России от 19 сентября 2018 г. № РП/75002/18 «О применении ч. 1 ст. 19 Федерального закона “О рекламе” в части разъяснения понятия “иные технические средства стабильного территориального размещения”»

ФАС России направляет разъяснение по вопросу применения ч. 1 ст. 19 Федерального закона «О рекламе» в отношении разъяснения понятия «иные технические средства стабильного территориального размещения».

В указанной части содержится перечень наиболее распространенных видов рекламных конструкций, к которым относятся в том числе щиты, стенды, строительные сетки, перетяжки, электронные табло, проекционное и иное предназначенное для проекции рекламы на любые поверхности оборудование, воздушные шары и аэростаты. Этот перечень не является закрытым, поскольку перечень способов и видов распространения рекламы не определен и не ограничен.

В названной части также содержится указание на «иные технические средства стабильного территориального размещения».

По мнению ФАС России, к иным техническим средствам стабильного территориального размещения следует относить любые конструкции, предназначенные для распространения рекламы, которые размещены стационарно, прочно связаны с землей, зданиями, строениями и сооружениями (т.е. с объектами недвижимого имущества) и не предназначены для перемещения.

Закон о рекламе не содержит определения прочной связи конструкции с объектом недвижимого имущества. Вместе с тем, по мнению ФАС России, под «иными техническими средствами стабильного территориального размещения» понимаются любые конструкции, прочно (стабильно, стационарно) свя-

занные с объектом недвижимого имущества таким образом, что эта связь делает невозможным монтаж/демонтаж конструкции без использования специальных технических средств или устройств (машин, механизмов, инструментов и т.п.).

§ ТРУДОВОЕ И МИГРАЦИОННОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

- » Приказ Роструда от 11 апреля 2018 г. № 201 «О внесении изменений в приказ Федеральной службы по труду и занятости от 10 ноября 2017 года № 655»

Внесенными в приказ Роструда от 10 ноября 2017 г. № 655 «Об утверждении форм проверочных листов (списков контрольных вопросов) для осуществления федерального государственного надзора за соблюдением трудового законодательства и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права» изменениями утверждены 26 новых форм проверочных листов.

- » Письмо Минтруда России от 1 июня 2018 г. № 15-4/10/В-4010 «Об обязанности работодателя по обеспечению проведения специальной оценки условий труда»

В целях недопущения снижения объема гарантий, компенсаций и прав работников на безопасный труд в связи с возможным риском проведения специальной оценки условий труда до конца 2018 г. не в полном объеме Минтруд России обращает особое внимание на недопустимость нарушения требований Трудового кодекса Российской Федерации, Федерального закона от 28 декабря 2013 г. № 426-ФЗ «О специальной оценке условий труда» в части безусловного завершения проведения специальной оценки условий труда не позднее чем 31 декабря 2018 г. на территории субъекта РФ.

- » Письмо Минтруда России от 9 августа 2018 г. № 14-1/10/В-6061 «Об установлении минимального размера оплаты труда в 2019 году»

Минтруд России информирует об установлении минимального размера оплаты труда (МРОТ) с 1 января 2019 г. в сумме 11 280 руб. в месяц.

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

ДЕЛА СУДЕБНЫЕ

Новости судебной практики в области налогов, сборов, страховых взносов РФ

Продолжаем публикацию новостей судебной практики в области налогового законодательства, подготовленных в «ФБК Право». Вот подборка дел из выпуска № 6 новостей.

2. Переквалификация сделок

2.1. Переквалификация долговых отношений в инвестиционные

Вывод: получение целевого займа от единственного участника для реализации инвестиционного проекта не может являться самостоятельным основанием для переквалификации заемных отношений в инвестиционные (Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 17 мая 2018 г. по делу № А27-2397/2017).

Стадия: *разбирательство окончено.*

Обстоятельства дела: между Обществом и его единственным участником — компанией, инкорпорированной в Великобритании, — был заключен договор займа с целью финансирования строительства недвижимости и пополнения оборотных средств. Проценты по займу Обществом выплачивались и относились на внереализационные расходы, при этом допускались задержки выплат.

В результате камеральной проверки уточненной декларации по налогу на прибыль за 2014 г. налоговый орган пришел к выводу, что договор займа является притворной сделкой и маскирует инвестиционные отношения, так как средства, передаваемые по договору, используются для инвестирования в производство — строительство сервисного центра.

Переквалификация привела к доначислению налога на прибыль в связи с занижением налоговой базы на сумму процентов и отрицательных курсовых разниц в проверяемый период. Кроме того, Обществу было предложено уплатить не удержанный ранее налог на прибыль организаций с доходов в виде дивидендов, распределенных в пользу материнской компании.

Налогоплательщик обжаловал решение в суде, а затем со встречным иском обратился и налоговый орган (подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ).

Решение суда: суды трех инстанций удовлетворили требования Общества.

Привлечение Обществом капитала от своего учредителя не сопровождалось увеличением уставного капитала, увеличением доли участия, выпуском ценных бумаг. Налоговым органом не было представлено доказательств того, что строящиеся объекты недвижимого имущества переходят или должны перейти в собственность инвестора.

Установлен факт возмездности договора займа. Судами было отмечено, что договор исполнялся, Обществом производился возврат денежных средств с указанием на гашение займа и велся учет процентов в соответствии с требованиями бухгалтерского и налогового учета. Выявленные отклонения в сроках выплат долга не являются значительными и не могут являться достаточными доказательствами в целях перекалфикации выплат.

Доводы инспекции касательно участия Общества в инвестиционном соглашении с Кемеровской областью по реализации проекта сервисного центра были признаны несостоятельными, так как его участником было именно Общество, а из условий соглашения и бизнес-плана следовало, что в качестве источников реализации проекта будут использованы заемные средства, привлеченные у других организаций.

Взаимозависимость участников договора сама по себе не свидетельствует об инвестиционном характере долговых отношений между ними.

Примечание: интересной особенностью этого дела является следующий процессуальный момент: суд приобщил предоставленные налоговым органом и налогоплательщиком экспертные заключения относительно природы спорного договора, подготовленные в первом случае российскими, а во втором — иностранными специалистами. При этом судом не исследовалось и не оценивалось как доказательство экспертное заключение, предоставленное инспекцией, так как оно не положено в основу решения, являвшегося предметом судебного разбирательства. Инспекции также было отказано в вызове эксперта, так как заключение, о котором идет речь, не является заключением эксперта в понимании ст. 86 АПК РФ.

3. Вычеты по НДС

3.1. Отказ в вычете по НДС ввиду непредставления контрагентом счета-фактуры

Вывод: бездействие контрагента по невыставлению счета-фактуры не может служить препятствием для вычета по НДС для добросовестного налогоплательщика (Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 31 мая 2018 г. по делу № А51-14757/2017).

Стадия: срок кассационного обжалования в СКЭС ВС РФ не истек.

Обстоятельства дела: Общество приобрело рыболовный траулер; его стоимость с выделенной в платежном поручении суммой НДС была полностью оплачена.

При заявлении налогового вычета Общество представило все необходимые документы, за исключением счета-фактуры, который, несмотря на неоднократные обращения по этому поводу, так и не был предоставлен контрагентом. Отказ контрагента в передаче счета-фактуры послужил поводом для обращения Общества в арбитражный суд, решением которого правопреемник продавца был обязан предоставить Обществу счет-фактуру. Документ был предоставлен, однако не содержал подписей.

Инспекция отказала Обществу в возмещении НДС со ссылкой на то обстоятельство, что спорный счет-фактура не был подписан генеральным директором и главным бухгалтером продавца. Решением УФНС данное решение было оставлено без изменений. Налогоплательщик обратился в суд.

Решение суда первой инстанции: суд отказал Обществу в удовлетворении его требований о признании недействительным решения налогового органа на основании того, что Обществом были нарушены условия применения вычета, установленные ст. 169, 171, 172 НК РФ. Суд указал, что установленный порядок применения вычетов по НДС, включая строгие формальные требования к содержанию счета-фактуры как одного из основных условий получения такого вычета, предусмотрен нормами публичного права и потому отличается незаменимостью, исключительностью и строгой формальной определенностью, что, в свою очередь, направлено на соблюдение конституционного принципа равенства.

Выводы судов апелляционной и кассационной инстанций: требование Общества подлежит удовлетворению.

Необходимо учитывать отдельные обстоятельства данного конкретного спора: неисполнение контрагентом публично-правовой обязанности предоставить покупателю счет-фактуру в течение пяти дней; отказ в таком предоставлении, несмотря на неоднократные обращения по этому поводу; обращение в арбитражный суд с целью принуждения к исполнению этой обязанности.

В таких обстоятельствах, по мнению судов, бездействие контрагента по невыставлению счета-фактуры не может служить препятствием для вычета по НДС. Отказ в удовлетворении требования Общества судом первой инстанции возлагает бремя негативных последствий на добросовестного налогоплательщика, который не может получить вычет вследствие неправомерных действий контрагента.

Суд кассационной инстанции также указал, что согласно п. 2 ст. 169 НК РФ ошибки в счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога, предъявленную покупателю, не могут являться основанием для отказа в принятии к вычету сумм налога.

Кроме того, в соответствии с положениями Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» для реализации права на применение вычета по НДС необходимо, чтобы сделка носила реальный характер, а подтверждающие правомочность получения вычетов документы содержали достоверную информацию, что и было установлено при рассмотрении дела.

3.2. Восстановление налога при продаже лома уничтоженных основных средств

Вывод: продажа лома основных средств, выбывших по причине аварии, влечет за собой обязанность восстановления НДС пропорционально балансовой стоимости на момент их списания (Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 24 мая 2018 г. по делу № А40-9401/2017).

Стадия: подана кассационная жалоба в СКЭС ВС РФ.

Обстоятельства дела: Обществом было приобретено и введено в эксплуатацию производственное оборудование.

В ходе эксплуатации в результате аварии оборудование было уничтожено и превратилось в металлолом, который Общество позднее реализовало.

В результате камеральной проверки налоговый орган пришел к выводу, что у Общества возникла обязанность по восстановлению НДС, ранее принятого к вычету по основным средствам, которые в результате аварии превратились в лом. В обоснование позиции налоговый орган указал, что реализация лома черных металлов не подлежит налогообложению (подп. 2 п. 2 ст. 149 НК РФ).

Решение суда: суд первой инстанции отказал Обществу в признании решения инспекции недействительным. Доводы Общества, что проданный металлолом не являлся специально произведенным налогоплательщиком товаром и по своим функциональным и техническим свойствам отличается от первоначально приобретенных основных средств, которые перестали существовать как вещи, были отклонены.

В соответствии с п. 3 ст. 38 НК РФ товаром является любое имущество, реализуемое или предназначенное для реализации. Предоставленная Обществом дефектная ведомость свидетельствует о том, что объекты основных средств перестали выполнять свои функции в рамках деятельности, облагаемой НДС.

Согласно п. 3 ст. 170 НК РФ у Общества возникла обязанность восстановления НДС. В подтверждение своей позиции суд сослался на отказные Определения ВС РФ от 17 июля 2015 г. № 301-КГ15-7324 и от 14 сентября 2016 г. № 309-КГ16-10972.

Суд апелляционной инстанции, признавая решение инспекции незаконным, согласился с позицией налогоплательщика относительно того, что реализованный металлолом не был специально произведен или приобретен Обществом и по функциональным и техническим характеристикам отличается от уничтоженных объектов основных средств.

Реализовывались не объекты основных средств, а металлолом, появившийся в результате уничтожения основных средств, т.е. новая вещь, самостоятельный объект

бухгалтерского учета. Пункт 2 ст. 170 НК РФ содержит положения, устанавливающие обязанность восстанавливать суммы налога, ранее правомерно заявленные к вычету по приобретенным, оплаченным и принятым к учету товарам, которые впоследствии были утрачены.

Судом кассационной инстанции постановление апелляции было отменено, оставлено в силе решение суда первой инстанции.

Комментарий

Позиция судов первой и кассационной инстанций представляется спорной, прежде всего в части толкования такой кон-

струкции НДС, как «использование для облагаемых НДС операций».

Реализованный лом черных металлов образовался в результате аварии, т.е. помимо воли налогоплательщика, без намерения перевода объектов основных средств из облагаемой в необлагаемую деятельность и возможности предвидения таких последствий. В этих условиях, а также учитывая то, что налогоплательщик понес при утрате оборудования значительный убыток, обязанность восстановить принятый к вычету НДС приобретает вид штрафной санкции за действия, направленные на частичную компенсацию ущерба, полученного при уничтожении объектов основных средств.

7. Значимые изменения в делах предыдущих выпусков

Выпуск, №	Реквизиты судебного акта	Изменение
Выпуск № 03/18	Постановление Девятого ААС от 8 мая 2018 г. по делу № А40-176218/2017	Решение Арбитражного суда г. Москвы от 14 февраля 2018 г. было отменено апелляционным судом; по делу был принят новый судебный акт, которым требования Общества были удовлетворены полностью. Апелляционный суд счел неверной квалификацию спорных основных средств как недвижимого имущества в силу следующего: 1) проектная документация не содержит сведений о том, обладает ли возведенный в соответствии с ней объект признаками движимого или недвижимого имущества; 2) спорные основные средства не имеют самостоятельного назначения и выполняют вспомогательную функцию; 3) трубопроводы и газоходы, прокладываемые наземным способом, по определению не являются недвижимостью ввиду отсутствия неразрывной связи с землей, при этом их фундаменты сами по себе также не являются недвижимым имуществом; 4) в целом конструкция является сборно-разборной. Формальное соответствие постройки предусмотренным градостроительным законодательством признакам объекта капитального строительства не означает, что постройка относится к категории недвижимых вещей
Выпуск № 10/17	Постановление Восемнадцатого ААС от 11 июля 2018 г. по делу № А47-9881/2017	После длительного рассмотрения в суде апелляционной инстанции (22 декабря 2017 г. жалоба принята к производству, постановление по существу дела вынесено 11 июля 2018 г.) решение Арбитражного суда Оренбургской области было оставлено без изменений. Довод апелляционной жалобы о неправомерном применении расчетного метода был отклонен. Было установлено, что расчет производился с использованием данных регистров бухгалтерского учета Общества, у налогоплательщика отсутствовал отдельный учет расходов по видам деятельности, облагающимся по различным ставкам. Обществом также не оспаривалась правильность расчета налогового органа в суде первой инстанции, не представлялся контррасчет

Полную версию выпуска новостей судебной практики можно посмотреть на сайте «ФБК Право» в разделе «Аналитика» по ссылке: <http://fbk-pravo.ru/analitics/19299/>

PDF-версия

Материал подготовлен специалистами департамента налоговых споров «ФБК Право»:

Галина Акчурина, партнер ФБК, директор департамента налоговых споров
E-mail: АкчуринаG@fbk.ru

Михаил Голованёв, руководитель проектов департамента налоговых споров
E-mail: GolovanevM@fbk.ru

Дамир Шакиров, ассистент департамента налоговых споров
E-mail: Damir.Shakirov@fbk.ru

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Налоговые последствия приобретения физическим лицом ценных бумаг по цене ниже рыночной и последующей реализации таких ценных бумаг



Д.И. Парамонов
руководитель практики
международного
налогообложения,
адвокат «ФБК Право»

Приобретение физическим лицом ценных бумаг по цене ниже рыночной — не только выгодная покупка, но и облагаемая НДФЛ операция. Заключая такие сделки, плательщики НДФЛ должны помнить и о налоговых последствиях. Рассмотрим порядок расчета налоговой базы в результате приобретения ценных бумаг по ценам ниже рыночных, а также порядок налогообложения последующей продажи таких ценных бумаг.



А.М. Шамов
юрист «ФБК Право»

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

Статья 212 НК РФ, в свою очередь, содержит закрытый перечень налогооблагаемых доходов в форме материальной выгоды, одной из форм которых является материальная выгода, полученная при приобретении ценных бумаг.

Рассмотрим порядок налогообложения дохода в такой форме на следующем примере.

Физическое лицо — налоговый резидент РФ (далее — ФЛ-1) приобрело у неаффилированной компании — нерезидента 25 000 паев закрытого паевого инвестиционного фонда недвижимости (далее — ЗПИФ), учрежденного в соответствии с законодательством РФ и сформированного из российской недвижимости. Цена приобретения одного пая согласно условиям договора составила 10 руб., расчетная стоимость пая на момент сделки составляла 20 руб.

В следующем году ФЛ-1 планирует реализовать приобретенные паи ЗПИФ физическому лицу — налоговому резиденту РФ (далее — ФЛ-2), которое не является аффилированным ни по отношению к ФЛ-1, ни по отношению к иностранной организации, реализовавшей ранее паи ФЛ-1.

Налоговые последствия приобретения паев по цене ниже рыночной

В соответствии с п. 1 ст. 10 Федерального закона от 29 ноября 2001 г. № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах» паевой инвестиционный фонд (ПИФ) представляет собой обособленный имущественный комплекс, состоящий из имущества, переданного в доверительное управление управляющей компании учредителем (учредителями) доверительного управления.

Документом, удостоверяющим права участника ПИФа, является инвестиционный пай, который является ценной бумагой. Далее условимся, что купленные ФЛ-1 паи являются неэмиссионными ценными бумагами.

Как было отмечено, приобретение физическим лицом ценных бумаг по цене ниже рыночной по общему правилу признается облагаемым НДФЛ

доходом в форме материальной выгоды (подп. 3 п. 1 ст. 212 НК РФ). Налоговая база при получении такого дохода определяется как сумма превышения рыночной стоимости ценных бумаг, производных финансовых инструментов над суммой фактических расходов налогоплательщика на их приобретение (п. 4 ст. 212 НК РФ).

Рыночная стоимость определяется на дату совершения сделки, порядок ее расчета зависит от категории ценной бумаги: п. 4 ст. 212 НК РФ предусматривает различные процедуры определения рыночной (расчетной) стоимости для эмиссионных и неэмиссионных ценных бумаг.

Отдельно установлен порядок определения расчетной стоимости неэмиссионных инвестиционных паев закрытых паевых инвестиционных фондов. Согласно абз. 8 п. 4 ст. 212 НК РФ расчетной стоимостью таких ценных бумаг признается последняя расчетная стоимость инвестиционного пая, определенная управляющей компанией, без учета предельной границы колебаний расчетной цены ценных бумаг.

В нашем примере расчетная стоимость пая ЗПИФ на момент приобретения ФЛ-1 паев составляла 20 руб., цена приобретения пая в соответствии с условиями договора — 10 руб. Следовательно, сумма превышения расчетной стоимости паев ЗПИФ над суммой затрат на их приобретение (т.е. налоговая база) составляет 250 000 руб. Данная сумма рассчитывается как разница между расчетной стоимостью паев ЗПИФ [500 000 руб. (25 000 паев × 20 руб.)] и ценой их приобретения [250 000 руб. (25 000 паев × 10 руб.)].

Доход в форме материальной выгоды, полученной при приобретении ценных бумаг, облагается по ставке 13% (п. 1 ст. 224 НК РФ). Таким образом, сумма налога составит 32 500 руб. (250 000 руб. × 13%).

Датой фактического получения дохода в форме материальной выгоды, полученной при приобретении ценных бумаг, признается день их приобретения (п. 3 ст. 223 НК РФ). Если оплата приобретенных ценных бумаг производится после перехода к налогоплательщику права собственности на эти бумаги, дата фактического получения дохода определяется как день совершения соответствующего платежа в оплату стоимости приобретенных ценных бумаг (п. 3 ст. 223 НК РФ).

Указанные сведения о налоговой базе и подлежащей уплате сумме налога должны быть отражены в декларации по форме 3-НДФЛ, которая представляется в срок не позднее 30 апреля года, следующего за налоговым периодом, в котором налогоплательщиком признается доход в форме материальной выгоды, полученной при приобретении ценных бумаг (подп. 4 п. 1, п. 3 ст. 228, п. 1 ст. 229 НК РФ).

Общая сумма налога, исчисленная исходя из налоговой декларации, уплачивается по месту жительства

налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 3 ст. 228 НК РФ).

Налоговые последствия реализации паев, купленных по цене ниже расчетной

Налоговым последствием реализации инвестиционных паев ЗПИФ для ФЛ-1 является обязанность по исчислению и уплате в бюджет НДФЛ по данной сделке (абз. 3 п. 5 ст. 208 НК РФ).

Особенности определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами установлены в ст. 214¹ НК РФ, согласно которой такой налоговой базой признается положительный финансовый результат по совокупности соответствующих операций, исчисленный за налоговый период.

Финансовый результат по операциям с ценными бумагами, в свою очередь, определяется как доходы от операций за вычетом соответствующих расходов.

Расходами признаются документально подтвержденные и фактически осуществленные налогоплательщиком расходы, связанные с приобретением, реализацией, хранением и погашением ценных бумаг, с совершением операций с финансовыми инструментами срочных сделок, с исполнением и прекращением обязательств по таким сделкам (п. 10 ст. 214¹ НК РФ). В рассматриваемой ситуации ФЛ-1 понесло расход на приобретение ценных бумаг в сумме 250 000 руб., а также расход на уплату налога с дохода в форме материальной выгоды в размере 32 500 руб.¹ (возможность признания сумм налога в качестве расхода следует из подп. 12 п. 10 ст. 214¹ НК РФ, а также подтверждается практикой контролирующих органов — см. письмо Минфина России от 23 июня 2016 г. № 03-04-05/36675).

В соответствии с абз. 8 п. 13 ст. 214¹ НК РФ, если налогоплательщиком были приобретены (в том числе получены с частичной оплатой) ценные бумаги, при налогообложении доходов по их реализации в качестве документально подтвержденных расходов на приобретение (получение) этих ценных бумаг учитываются суммы, с которых был исчислен и уплачен налог при приобретении (получении) данных ценных бумаг. С учетом данной нормы ФЛ-1 имеет право уменьшить налоговую базу по НДФЛ на сумму, с которой уже был удержан налог (т.е. на сумму материальной выгоды — 250 000 руб.).

Принимая во внимание, что налог с дохода в форме материальной выгоды был исчислен и уплачен ФЛ-1, расходами ФЛ-1 при приобретении паев ЗПИФ являются цена приобретения акций (250 000 руб.), суммы, с которых был исчислен и уплачен налог (250 000 руб.),

¹ Для признания соответствующих сумм в качестве расходов на приобретение ценных бумаг такой налог должен быть исчислен и уплачен.

и сумма уплаченного в связи с приобретением ценных бумаг налога (32 500 руб.), всего — 532 500 руб.

Доходами по операциям с ценными бумагами признаются доходы от реализации (погашения) ценных бумаг, полученные в налоговом периоде (п. 7 ст. 214¹ НК РФ).

Когда ФЛ-1 реализует паи ЗПИФ по цене ниже расчетной стоимости¹, налогооблагаемого дохода у такого лица не возникает.

К примеру, если ФЛ-1 реализовало все паи ЗПИФ по цене 15 руб., доход по операции с ценными бумагами составит 375 000 руб., что меньше суммы признаваемого таким лицом расхода на приобретение данных ценных бумаг (532 500 руб.). Следовательно, ФЛ-1 несет убыток от такой операции.

Когда же цена реализации паев ЗПИФ больше сумм признаваемых расходов на их приобретение, у ФЛ-1 возникает налогооблагаемый доход. Например, если ФЛ-1 реализует паи по стоимости 25 руб., доход от их продажи составит 625 000 руб., которые налогоплательщик уменьшает на сумму расходов на приобретение ценных бумаг (532 500 руб.), значит, ФЛ-1 должно признать доход в размере 92 500 руб. (625 000 руб. – 532 500 руб.). Положительный финансовый результат по операциям с ценными бумагами по общему правилу облагается по ставке 13% (п. 1 ст. 224 НК РФ). Налогоплательщик в данном случае также должен самостоятельно задекларировать данный доход и уплатить с него налог.

Корректировка условий договора о цене

Часто налогоплательщики — физические лица, узнав о налоговых последствиях приобретения ценных бумаг, намереваются изменить условие договора о цене.

Когда договор купли-продажи не исполнен сторонами (ценные бумаги не переданы покупателю либо не оплачены покупателем), стороны свободны в вопросах изменения цены договора. В случае изменения цены договора, если доход в форме материальной выгоды при приобретении ценных бумаг все-таки возникает, датой его фактического получения будет признаваться день, когда продавец оплачивает полную стоимость ценных бумаг (данный вывод следует из подп. 3 п. 1 ст. 223 НК РФ).

Если договор исполнен сторонами, правомерность изменения его цены требует анализа гражданского законодательства, которое прямо не предусматривает такой возможности. Однако, как следует из п. 2 ст. 425 Гражданского кодекса РФ, стороны вправе установить, что условия заключенного ими договора применяются к их отношениям, возникшим до заключения

договора, если иное не установлено законом или не вытекает из существа соответствующих отношений. В судебной практике на сегодняшний момент отсутствует единство позиции по данному вопросу.

Так, в Постановлении от 18 февраля 2013 г. по делу № А40-44350/11-54-289 ФАС Московского округа признан ничтожным соглашение сторон уже исполненного договора об изменении цены. В качестве обоснования суд указал, что обязательства по договору могут быть изменены по соглашению сторон лишь до прекращения таких обязательств, поскольку «действующее гражданское законодательство не предусматривает правовой возможности восстановления прекращенных в установленном порядке обязательств» (Определением ВАС РФ от 3 июня 2013 г. № ВАС-7503/12 по делу № А40-44350/11-54-289 в передаче дела в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора отказано). Аналогичное мнение отражено в Постановлениях Арбитражного суда Московского округа от 5 июля 2017 г. № Ф05-6502/2017 по делу № А40-168283/2016, Арбитражного суда Поволжского округа от 6 апреля 2017 г. № Ф06-18596/2017 по делу № А06-4908/2016.

Противоположное мнение представлено в Постановлении ФАС Дальневосточного округа от 20 сентября 2016 г. № Ф03-4228/2016. В указанном деле суд признал изменение условий договора после его заключения не противоречащим положениям гражданского законодательства (Определением Верховного Суда РФ от 26 декабря 2016 г. № 303-ЭС16-18119 по делу № А51-24976/2015 в передаче дела в Судебную коллегия по экономическим спорам ВС РФ отказано).

Изменение цены договора после его исполнения (т.е. прекращения обязательства — п. 1 ст. 408 ГК РФ), по нашему мнению, может иметь место в силу свободы договора, предполагающей, в частности, возможность распространения правового эффекта сделки на предшествующие заключению договора (дополнительного соглашения к договору) отношения сторон.

В случае изменения цены договора после его исполнения датой фактического получения дохода в форме материальной выгоды должен признаваться день, когда продавец оплачивает полную стоимость ценных бумаг (данный вывод следует из подп. 3 п. 1 ст. 223 НК РФ).

Вместе с тем рискованным, по нашему мнению, будет являться корректировка соответствующей налоговой базы при изменении условий договора о цене, если соответствующий доход уже был задекларирован налогоплательщиком. @

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

¹ Расчетная стоимость на момент, когда ФЛ-1 приобретало паи ЗПИФ.

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Питание работников: риски, связанные с налогообложением

П.Е. Паламарчук
аудитор

Нередко работодатели предоставляют своим сотрудникам так называемый социальный пакет, в который входит в том числе и бесплатное питание. При его организации у работодателей — юридических лиц возникают риски, связанные с НДС, налогом на прибыль, НДФЛ и страховыми взносами.

Трудовые отношения

Коллективный договор (правовой акт, регулирующий социально-трудовые отношения в организации) может содержать обязательства работодателя по частичной или полной оплате питания работников (ч. 2 ст. 41, ст. 40, ч. 2 ст. 22 Трудового кодекса РФ).

Предоставление питания, осуществляемое в соответствии с коллективным договором, не зависящее от квалификации работника, сложности выполняемой работы, количества и качества затраченного труда, не является частью оплаты труда работников, понятие которой приведено в ст. 129 ТК РФ.

Согласно ст. 131 ТК РФ в соответствии с коллективным или трудовым договором по письменному заявлению работника оплата труда может производиться не только в денежной, но и в иных формах.

НДС

При оплате организацией питания работников существует риск начисления налоговым органом НДС на сумму такой оплаты.

Согласно п. 1 ст. 39 Налогового кодекса РФ реализацией признается передача права собственности на товары, работы, услуги одним лицом другому лицу. В силу подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом налогообложения по НДС признаются, в частности, операции по реализации товаров, работ, услуг на территории России, в том числе передача права собственности на товары, работы, услуги на безвозмездной основе, а также передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, если расходы на них не принимаются к вычету (в частности, через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль.

Облагается ли НДС предоставление организацией питания сотрудникам **по собственной инициативе** (не в силу законодательства)? Минфин России неоднократно разъяснял, что *безвозмездная передача* питания работникам является объектом обложения НДС (см., например, письмо от 8 июля 2014 г. № 03-07-11/33013).

Правда, с такой позицией не согласились судьи Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа (Постановления от 31 марта 2016 г. по делу № А19-6779/2015, от 2 февраля 2016 г. по делу № А19-921/2015).

По мнению судей, действительная цель, которую преследовал налогоплательщик-работодатель, заключалась не в передаче работникам права собственности на товары (услуги) и получении от данных операций дохода (выручки), а в организации процесса питания работников в целях обеспечения им нормальных условий труда для исполнения трудовой функции. Такого рода обеспечение работников питанием, вытекающее из условий коллективного соглашения, связанное с исполнением работниками трудовых обязанностей, не являлось реализацией услуг (товара), его стоимость не подлежала обложению НДС. Аналогичная позиция высказана судьями Арбитражного суда Дальневосточного округа в Постановлении от 17 июня 2015 г. № Ф03-2254/2015. А вот в Постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 5 марта 2015 г. по делу № А70-4852/2014 обеспечение сотрудников бесплатным питанием признано безвозмездной передачей товаров, а значит, для целей исчисления НДС объектом обложения этим налогом. Таким образом, судебная практика по данному вопросу противоречива.

По общему правилу при реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе налоговая база определяется как стоимость указанных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 105³ НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС (п. 2 ст. 154 НК РФ). Согласно абз. 3 п. 1 ст. 105³ НК РФ при сделке между лицами, не признаваемыми взаимозависимыми, такой ценой является цена, примененная в сделке.

Особенности налогообложения стоимости питания сотрудников зависят от персонификации затрат по каждому из них. По нашему мнению, персонификация не означает адресный подсчет стоимости продуктов, потребленных каждым работником. В основу персонификации могут быть положены утверждение норматива продуктов на одного человека и фактический количественный и стоимостной учет продуктов и сотрудников, которым предоставлено питание. Так может быть определена стоимость питания каждого работника (ее усредненная фактическая величина).

1. Если можно точно определить стоимость питания каждого сотрудника (например, когда заключен договор со столовой и работникам выдаются талоны или существует договоренность о доставке обедов по определенной цене для конкретного числа людей), «входной» НДС по питанию принимается к вычету как обычно. В той же сумме НДС начисляется на стоимость питания, предоставленного работникам (письмо Минфина России от 11 февраля 2014 г. № 03-04-05/5487).

2. Если определить, на какую сумму поел каждый работник, нельзя (например, питание предоставляется по системе «шведский стол»), «входной» НДС принять к вычету нельзя, но и начислять НДС на стоимость питания не нужно (письма Минфина России от 6 марта 2015 г. № 03-07-11/12142, от 11 июня 2015 г. № 03-07-11/33827).

Если услуги по предоставлению питания оказываются работникам *сторонней организацией*, организация-работодатель никаких товаров (работ, услуг) своим работникам сама не реализует, а только оплачивает сторонней организации предоставленное работникам питание, то объекта налогообложения по НДС при оплате предоставленного работникам питания не возникает (п. 2 письма Минфина России от 23 октября 2017 г. № 03-15-06/69405). В то же время проблематичным будет принятие к вычету суммы НДС, предъявленной работодателю организацией общественного питания за услуги по предоставлению питания. Ведь если с услуг питания работникам НДС не начисляется, получается, что организация-работодатель потребляет услуги сторонней организации в деятельности, не облагаемой НДС (подп. 1 п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172, п. 2 ст. 169 НК РФ).

Передача сотрудникам продуктов питания, стоимость которых удерживается из заработной платы, облагается НДС как реализация питания (письмо Минфина России от 16 октября 2014 г. № 03-07-15/52270, направлено ФНС России для сведения и использования в работе письмом от 31 октября 2014 г. № ГД-4-3/22546@). Тогда «входной» НДС организация вправе принять к вычету.

А вот компенсация сотрудникам расходов на питание согласно официальной позиции Минфина России, выраженной в письме от 2 сентября 2010 г. № 03-07-11/376, НДС не облагается.

Если обеспечение сотрудников бесплатным питанием *предусмотрено коллективным и (или) трудовым договором*, входит в фонд оплаты труда и обусловлено спецификой деятельности организации, то арбитры считают, что НДС начислять не нужно (Постановления Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 11 апреля 2017 г. № Ф07-2327/2017 по делу № А13-4158/2016, Арбитражного суда Уральского округа от 29 ноября 2016 г. № Ф09-10151/16 по делу № А47-11729/2015, Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 13 мая 2016 г. № Ф02-1897/2016, Ф02-1900/2016 по делу № А19-8011/2015, от 31 марта 2016 г. № Ф02-1469/2016 по делу № А19-6779/2015, от 2 февраля 2016 г. № Ф02-7156/2015 по делу № А19-921/2015, Арбитражного суда Дальневосточного округа от 17 июня 2015 г. № Ф03-2254/2015 по делу № А73-14055/2014).

НДФЛ

Согласно п. 1 ст. 210 НК РФ при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, которые получены им как в денежной, так и в натуральной формах или право на распоряжение которыми у него возникло. В статье 41 НК РФ дано определение дохода как экономической выгоды в денежной или натуральной форме, учитываемой в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемой по правилам главы 23 НК РФ.

Доходы, не подлежащие обложению НДФЛ (освобожденные от налогообложения), перечислены в ст. 217 НК РФ. Например, согласно п. 44 указанной статьи не подлежат налогообложению доходы в натуральной форме в виде обеспечения питанием работников, привлекаемых для проведения *сезонных полевых работ*. Условия такого освобождения названы в письме Минфина России от 6 апреля 2018 г. № 03-04-06/22896.

Питание, предоставляемое работникам *на бесплатной основе в соответствии с условиями коллективного договора*, рассматривается как *доход, полученный работниками в натуральной форме* (подп. 2 п. 2 ст. 211 НК РФ). При получении налогоплательщиком дохода в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), иного имущества налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), иного имущества, исчисленная исходя из их цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 105³ НК РФ, и включающих в себя НДС (п. 1 ст. 211 НК РФ).

Если компания *организует персонализированный учет* (как того требуют финансисты), то со стоимости обедов, приходящейся на каждого сотрудника, она должна будет удержать и перечислить в бюджет НДФЛ (письма Минфина России от 9 января 2017 г. № 03-03-06/1/80065, от 16 января 2017 г. № 03-04-06/1220). Ведь при наличии такого учета у компании как налогового агента по НДФЛ возникает обязанность по исчислению, удержанию и перечислению данного налога в бюджет.

Аналогичного мнения придерживается и Президиум Верховного Суда РФ. Он считает, что полученная в натуральной форме выгода подлежит обложению НДФЛ, если она не носит обезличенного характера и может быть определена в отношении каждого из налогоплательщиков (п. 5 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденного Президиумом ВС РФ 21 октября 2015 г.).

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ: Минфин России настаивает на том, что на стоимость питания работников, орга-

низованного в виде шведского стола, надо начислять НДФЛ, потому что инспекция может определить налог расчетным методом (письмо от 18 апреля 2012 г. № 03-04-06/6-117). Чиновники утверждают, что доход каждого налогоплательщика можно рассчитать на основе общей стоимости предоставленного питания и табеля учета рабочего времени или других аналогичных документов.

Если нет возможности определить, на какую сумму поел каждый работник, то НДФЛ не начисляется (письмо Минфина России от 21 марта 2016 г. № 03-04-05/15542).

Если работники будут компенсировать организации расходы по оплате питания в полном объеме, то, на наш взгляд, налогооблагаемого дохода в понимании п. 1 ст. 41 НК РФ у них не возникает.

Что касается компенсаций, выплачиваемых работодателем работнику на питание, то в ст. 217 НК РФ не предусмотрено освобождение от НДФЛ таких выплат, производимых работодателем в соответствии с коллективным и (или) трудовыми договорами. Письмом от 16 мая 2018 г. № БС-4-11/9257@ ФНС России направлена для сведения и использования в работе письмо Минфина России от 10 мая 2018 г. № 03-04-07/31223 по вопросу обложения НДФЛ сумм ежемесячной компенсации организацией на основании коллективного договора расходов работников на питание. Позиция финансового ведомства такова: надо удерживать НДФЛ. Похожие разъяснения по вопросам налогообложения компенсации содержатся в письмах Минфина России от 13 марта 2018 г. № 03-15-06/15287, от 6 мая 2016 г. № 03-04-05/26361, от 21 марта 2016 г. № 03-04-05/15542.

Налог на прибыль организаций

1. Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (если таковые признаются обоснованными и документально подтвержденными и произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода), за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ.

Пунктом 25 ст. 270 Кодекса к расходам, *не учитываемым* при определении базы по налогу на прибыль, отнесены расходы в виде компенсаций удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях; расходы, возникающие в связи с предоставлением питания в столовых, буфетах или профилакториях по льготным ценам или бесплатно.

Здесь же обозначено, что данное правило не действует в отношении *расходов на специальное питание* для отдельных категорий работников в случаях, *преду-*

смотренных действующим законодательством. Так, ст. 222 ТК РФ введена обязанность по предоставлению бесплатно по установленным нормам лечебно-профилактического питания на работах с особо вредными условиями труда. На основании Постановления Правительства РФ от 13 марта 2008 г. № 168 бесплатная выдача лечебно-профилактического питания осуществляется в соответствии с перечнем производств, профессий и должностей, работа в которых дает право на бесплатное получение указанного питания в связи с особо вредными условиями труда; рационами лечебно-профилактического питания; правилами бесплатной выдачи такого питания; нормами бесплатной выдачи витаминных препаратов. Указанный перечень, рационы, правила и нормы утверждены приказом Минздравсоцразвития России от 16 февраля 2009 г. № 46н. При соблюдении положений ТК РФ, приказа Минздравсоцразвития России № 46н расходы на специальное питание для отдельных категорий сотрудников признаются налоговыми, причем со стоимости питания не нужно ни исчислять страховые взносы, ни начислять и удерживать НДФЛ (п. 3 ст. 217, подп. 2 п. 1 ст. 422 НК РФ).

К названному виду расходов можно также отнести стоимость питания, предоставляемого сотрудникам, *работавшим вахтовым методом*. Согласно ст. 297 ТК РФ вахтовый метод — это особая форма осуществления трудового процесса вне места постоянного проживания работников, когда не может быть обеспечено ежедневное их возвращение к месту постоянного проживания. Пунктом 6.1 Основных положений о вахтовом методе организации работ, которые утверждены Постановлением Госкомтруда СССР, Секретариата ВЦСПС, Минздрава СССР от 31 декабря 1987 г. № 794/33-82, предусмотрено: проживающие в вахтовых поселках обеспечиваются транспортным, торгово-бытовым обслуживанием, ежедневным трехразовым горячим общественным питанием. Требование о предоставлении работникам-вахтовикам горячего питания вытекает из норм трудового законодательства, предусматривающих создание нормальных условий труда (Постановления Арбитражного суда Северо-Западного округа от 22 апреля 2016 г. № Ф07-1186/2016 по делу № А05-13582/2014, от 2 марта 2016 г. № Ф07-2270/2016 по делу № А42-8726/2014).

2. В соответствии с п. 4 ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда относятся, в частности, *расходы, предусмотренные трудовым и (или) коллективным договором*. Другими словами, расходы на питание могут быть учтены в составе расходов на оплату труда. Однако Минфин России настаивает на том, что расходы на питание могут быть учтены в целях налогообложения *только при условии их персонализированного учета*. Эта позиция

основана на том, что «расходы на оплату труда» должны быть исчислены по каждому сотруднику (письмо от 9 января 2017 г. № 03-03-06/1/80065). Таким образом, расходы на бесплатное или льготное питание, предусмотренное трудовыми и (или) коллективными договорами, рассматриваются в налоговом законодательстве в качестве расходов, только если они являются частью системы оплаты труда и при этом предполагается возможность выявить конкретную величину доходов каждого работника (с начислением НДФЛ).

В случае отсутствия возможности учесть расходы по каждому работнику расходы на питание в целях налогообложения прибыли не могут быть учтены в составе расходов на оплату труда. А иной порядок учета такого рода выплат в пользу работников, являющихся по сути социальными выплатами, не предусмотрен. Тогда указанные расходы не будут являться исключением, оговоренным в п. 25 ст. 270 НК РФ. Представленный подход декларируют финансисты (см. письмо Минфина России от 9 января 2017 г. № 03-03-06/1/80065), и с ними соглашаются судьи (Постановления Арбитражного суда Поволжского округа от 13 апреля 2017 г. № Ф06-19081/2017 по делу № А72-4210/2016¹, Арбитражного суда Уральского округа от 25 августа 2016 г. № Ф09-7988/16 по делу № А60-50249/2015, Арбитражного суда Северо-Западного округа от 25 февраля 2016 г. № Ф07-2561/2016 по делу № А44-3214/201², от 27 января 2016 г. по делу № А44-3160/2015³).

Страховые взносы

Объектом обложения страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование и на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний являются выплаты и иные вознаграждения, произведенные в рамках трудовых отношений (подп. 1 п. 1 ст. 420 НК РФ, п. 1 ст. 20¹ Федерального закона от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»).

Не подлежат обложению страховыми взносами предусмотренные законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями предста-

¹ В передаче дела в Судебную коллегия по экономическим спорам ВС РФ отказано Определением ВС РФ от 11 августа 2017 г. № 306-КГ17-9925.

² В передаче дела в Судебную коллегия по экономическим спорам ВС РФ отказано Определением ВС РФ от 27 июня 2016 г. № 307-КГ16-6330.

³ В передаче дела в Судебную коллегия по экономическим спорам ВС РФ отказано Определением ВС РФ от 26 июля 2016 г. № 307-КГ16-4458.

вительных органов местного самоуправления компенсационные выплаты (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанные, в частности, с оплатой питания и продуктов или предоставлением соответствующего денежного возмещения (подп. 2 п. 1 ст. 422 НК РФ, подп. 2 п. 1 ст. 20² Закона № 125-ФЗ).

Если оплата питания не предусмотрена законодательством, то соответствующие суммы не подпадают под действие подп. 2 п. 1 ст. 422 НК РФ, а значит, облагаются страховыми взносами. Причем страховые взносы начисляются на выплаты работникам и в натуральной форме. В силу п. 7 ст. 421 НК РФ при осуществлении выплат и иных вознаграждений в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), иного имущества база для исчисления страховых взносов определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), иного имущества, исчисленная исходя из их цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 105³ НК РФ. При этом в стоимость таких товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма НДС, акцизов и исключается частичная оплата физическим лицом стоимости полученных им товаров, выполненных для него работ, оказанных ему услуг.

Письмом от 16 мая 2018 г. № БС-4-11/9257@ ФНС России направлена для сведения и использования в работе письмо Минфина России от 10 мая 2018 г. № 03-04-07/31223 по вопросу обложения страховыми взносами сумм ежемесячной компенсации организацией на основании коллективного договора расходов работников на питание. Аналогичное мнение было высказано финансистами в письмах от 13 марта 2018 г. № 03-15-06/15287, от 5 февраля 2018 г. № 03-15-06/6579, от 23 октября 2017 г. № 03-15-06/69405. Позиция Минфина России такова: в этом случае надо начислять взносы. Коллективный договор — это не нормы законодательства. Более того, в письме от 5 февраля 2018 г. № 03-15-06/6579 финансовое ведомство высказало мнение, что начисление взносов не зависит от того, как оформлено предоставление питания (компенсация расходов или оплата за работника): если оплата питания работникам осуществляется работодателем за счет собственных средств на основе локальных нормативных актов организации, а не в соответствии с законодательством РФ, стоимость такого питания подлежит обложению страховыми взносами в общеустановленном порядке.

В то же время в арбитражной практике существует подход, основанный на том, что в соответствии со ст. 15, 16 ТК РФ в состав выплат и вознаграждений, произведенных в рамках трудовых отношений, облагаемых страховыми взносами, включаются суммы, выплачиваемые в качестве вознаграждения и поощрения

за труд и его результаты (т.е. суммы, относимые к оплате труда в соответствии со ст. 129 ТК РФ). Сам по себе факт наличия трудовых отношений между работодателем и его работниками не свидетельствует о том, что все выплаты, которые начисляются работникам, представляют собой оплату их труда. При таком подходе любые выплаты социального характера, основанные на коллективном договоре, не являющиеся оплатой труда применительно к ст. 129 ТК РФ, не являются объектом обложения страховыми взносами (Определения ВС РФ от 4 сентября 2017 г. № 303-КГ17-6952 по делу № А51-10641/2016, от 17 мая 2016 г. № 306-КГ16-4633 по делу № А49-6198/2015, Постановления Арбитражного суда Уральского округа от 4 апреля 2018 г. № Ф09-960/18 по делу № А50-23392/2017, Арбитражного суда Поволжского округа от 23 ноября 2016 г. № Ф06-15328/2016 по делу № А65-8149/2016, Арбитражного суда Центрального округа от 15 ноября 2016 г. № Ф10-4509/2016 по делу № А48-68/2016⁴, Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 1 апреля 2016 г. № Ф04-950/2016 по делу № А03-15224/2015² и др.).

Относительно учета в своей работе решений судебных органов Минфин России обратил внимание на следующее: законная сила судебного акта распространяется только на правоотношения, являющиеся предметом конкретного судебного спора. Суды, входящие в судебную систему РФ, не наделены полномочиями давать толкование положений НК РФ, обязательное для органов государственной власти, за исключением случаев, прямо установленных законом.

Вместе с тем при подготовке разъяснений в части положений налогового законодательства Минфин России не может не учитывать складывающуюся судебную практику. В случаях, когда письменные разъяснения ведомства не согласуются с решениями, постановлениями, информационными письмами ВАС РФ, а также с решениями, постановлениями, письмами ВС РФ, финансовое ведомство и налоговые органы при реализации своих полномочий должны руководствоваться указанными актами и письмами судов.

Ранее подобный вывод содержался в письме Минфина России от 7 ноября 2013 г. № 03-01-13/01/47571 «О формировании единой правоприменительной практики»³. Финансисты уточнили, что руководствоваться принятыми судебными решениями надо начиная со дня размещения в полном объеме актов и писем

¹ В передаче дела в Судебную коллегию по экономическим спорам ВС РФ отказано Определением ВС РФ от 2 марта 2017 г. № 310-КГ17-167.

² В передаче дела в Судебную коллегию по экономическим спорам ВС РФ отказано Определением ВС РФ от 25 июля 2016 г. № 304-КГ16-8371.

³ Доведено для сведения и использования в работе письмом ФНС России от 26 ноября 2013 г. № ГД-4-3/21097.

судов на их официальных сайтах в Интернете либо дня их официального опубликования в установленном порядке.

Налог на прибыль организаций

Стоимость питания, бесплатное предоставление которого работникам предусмотрено *трудовым и (или) коллективным договором*, для целей налогообложения прибыли относится к расходам на оплату труда, учитываемым при расчете налоговой базы (п. 1, подп. 25 п. 2 ст. 255, п. 4 ст. 255, п. 25 ст. 270 НК РФ, письма Минфина России от 23 июля 2018 г. № 03-03-07/51494, от 9 января 2017 г. № 03-03-06/1/80065, Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 22 марта 2018 г. № Ф06-30828/2018 по делу № А55-10742/2017). Включение этих сумм в расходы на оплату труда, как и иных начислений по оплате труда, предполагает возможность выявить конкретную величину доходов каждого работника (с начислением НДФЛ).

Можно сделать вывод: расходы на обеспечение питания сотрудников могут быть учтены в целях налогообложения прибыли только в составе расходов на оплату труда (если обеспечение питания не обусловлено конкретным технологическим процессом) при выполнении двух условий:

- 1) питание предусмотрено трудовым и (или) коллективным договором;
- 2) конкретная величина доходов каждого работника в части стоимости питания может быть установлена.

В отсутствие такой возможности расходы на питание в целях налогообложения прибыли организаций не учитываются в составе оплаты труда, а иной порядок учета подобных выплат в пользу работников (по сути, социальных выплат) не предусмотрен. Это означает, что указанные расходы не являются исключением, оговоренным в п. 25 ст. 270 НК РФ.

Страховые взносы, начисленные на стоимость предоставленного работникам питания, включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией (подп. 1, 45 п. 1 ст. 264 НК РФ). Указанные расходы признаются на дату их начисления (подп. 1 п. 7 ст. 272 НК РФ). Правда, в последнее время налоговые органы используют и такую практику: если выплаты не учитываются для налога на прибыль, то и страховые взносы не должны учитываться, или если согласно официальной позиции страховые взносы не начисляются, а организация их начислила и учла для прибыли, то расходы по уплате страховых взносов не принимаются для налога на прибыль при налоговых проверках. ©

ПОЗИЦИЯ КОМПАНИИ «ФБК»

О возможности применения освобождения от обложения НДС при выполнении НИОКР



А.Н. Ярзуткин
старший эксперт
«ФБК Право»

В Российской Федерации запущена программа импортозамещения. Научные и внедренческие организации разрабатывают приборы и устройства, призванные составить конкуренцию товарам иностранного производства. Государство помогает в этом путем финансирования таких разработок как полностью, так и частично¹. Вместе с такой финансовой помощью государства существуют и другие методы стимулирования организаций. В частности, налоговые преференции, установленные Налоговым кодексом РФ. Рассмотрим возможность освобождения от обложения налогом на добавленную стоимость разработки новой техники и технологий, а также отражение в налоговом учете по налогу на прибыль получаемых от государства субсидий (при условии, что государством предоставляются субсидии на возмещение части расходов, понесенных налогоплательщиком, т.е. происходит софинансирование затрат).

Применение льгот по НДС для НИОКР

В Налоговом кодексе РФ установлено освобождение от обложения НДС при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ и технологических работ. Такие льготы предусмотрены подп. 16 и 16¹ п. 3 ст. 149 НК РФ.

Рассмотрим данные льготы подробнее.

В соответствии с подп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению на территории Российской Федерации выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов бюджетной системы РФ, средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и фондов поддержки научной, научно-технической, инновационной деятельности, созданных для этих целей в соответствии с Федеральным законом от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» (далее — Закон № 127-ФЗ); выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров.

¹ В качестве примера можно привести Постановление Правительства РФ от 17 февраля 2016 г. № 109 «Об утверждении Правил предоставления из федерального бюджета субсидий российским организациям на финансовое обеспечение части затрат на создание научно-технического задела по разработке базовых технологий производства приоритетных электронных компонентов и радиоэлектронной аппаратуры».

Таким образом, освобождение применяется, если:

- » НИОКР выполняются за счет средств бюджетов либо указанных фондов;
- » организации выполняют НИОКР на основании хозяйственных договоров и имеют статус учреждения образования или научной организации.

Указанной нормой НК РФ не конкретизированы правила финансирования, при которых данная норма может применяться налогоплательщиками. В частности, нет ясности в возможности применения указанного освобождения при финансировании НИОКР как за счет средств бюджетов и фондов, так и за счет внебюджетных средств (собственных и привлеченных средств налогоплательщика).

Мнение ФНС России по данному вопросу заключается в том, что, если в рамках государственных контрактов на выполнение опытно-конструкторских работ для федеральных государственных нужд, предусматривающих софинансирование работ исполнителем за счет собственных средств, результаты выполненных опытно-конструкторских работ передаются Российской Федерации, указанные работы не подлежат обложению НДС (см. письмо ФНС России от 30 октября 2014 г. № ГД-4-3/22421@).

Косвенно такой вывод подтверждается письмом Минфина России от 6 ноября 2014 г. № 03-07-07/56062, согласно которому суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные по товарам (работам, услугам), приобретаемым для выполнения НИОКР, в том числе за счет собственных средств, вычету не подлежат, а учитываются в стоимости товаров (работ, услуг).

В данных разъяснениях речь идет о выполнении НИОКР по государственному контракту.

Предположим, что НИОКР выполняются не по государственному контракту. Каковы будут последствия для налогоплательщика?

С учетом мнения контролирующих органов считаем, что в рассматриваемой ситуации применение освобождения, установленного подп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ, может привести к претензиям со стороны налоговых органов, поскольку финансирование НИОКР осуществляется не только за счет бюджетных средств.

Отметим, что налогоплательщик вправе применить освобождение от обложения НДС, установленное подп. 16¹ п. 3 ст. 149 НК РФ. Данное освобождение НИОКР и технологических работ применяется организациями (исполнителями) независимо от источника финансирования этих работ при условии, что в состав таких работ включаются виды деятельности, поименованные в подп. 16¹ п. 3 ст. 149 НК РФ. При выполнении иных работ указанное освобождение не применяется.

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ: в соответствии с п. 5 ст. 149 НК РФ налогоплательщик вправе отказаться от освобождения от обложения НДС при выполнении операций, указанных в п. 3 ст. 149 НК РФ.

Для отказа налогоплательщику необходимо направить заявление в налоговый орган по месту учета в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого налогоплательщик намерен отказаться от освобождения. Не допускается отказ или приостановление освобождения от налогообложения операций на срок менее одного года (см. письмо ФНС России от 18 ноября 2016 г. № СД-4-3/21926@). Отказ от применения данных льгот распространяется на все операции, указанные в п. 3 ст. 149 НК РФ, и не может быть дифференцирован в зависимости от конкретного договора.

Таким образом, налогоплательщики по умолчанию должны применять освобождения от обложения НДС, установленные подп. 16 и 16¹ п. 3 ст. 149 НК РФ, при удовлетворении соответствующих условий. Однако они вправе отказаться от применения указанных льгот путем направления уведомления об этом в налоговый орган по месту своего учета. При отсутствии указанного уведомления налогоплательщики обязаны применять льготы (см. Определение ВС РФ от 29 сентября 2014 г. № 305-КГ14-1990 по делу № А40-139691/2013).

Краткие методологические подходы для применения льгот по НДС при выполнении НИОКР указаны в таблице.

Понятие НИОКР для целей применения главы 21 НК РФ в Кодексе не раскрывается.

Согласно ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в налоговом законодательстве, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства.

В соответствии с п. 1 ст. 769 Гражданского кодекса РФ по договору на выполнение научно-исследовательских работ исполнитель обязуется провести обусловленные техническим заданием заказчика научные исследования, а по договору на выполнение опытно-конструкторских и технологических работ — разработать образец нового изделия, конструкторскую документацию на него или новую технологию, а заказчик обязуется принять работу и оплатить ее.

Согласно ст. 2 Закона № 127-ФЗ под научной (научно-исследовательской) деятельностью понимается деятельность, направленная на получение и применение новых знаний, в том числе фундаментальные научные исследования, прикладные научные исследования, поисковые научные исследования. Научно-технической деятельностью признается деятельность, направленная на получение, применение новых

Операции, освобождаемые от обложения НДС	Ссылка на НК РФ	Субъект применения освобождения	Условия применения освобождения	Иные условия освобождения	Документы, подтверждающие право на освобождение	Комментарии
<p>Выполнение НИОКР за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и фондов поддержки научной, научно-технической, инновационной деятельности, созданных для этих целей в соответствии с Законом № 127-ФЗ</p>	<p>Подпункт 16 п. 3 ст. 149 НК РФ</p>	<p>Организации всех форм собственности и организационно-правовых форм</p>	<p>Финансирование выполняемых НИОКР за счет средств бюджетов и средств фондов в полном объеме (см. письма ФНС России от 30 октября 2014 г. № ГД-4-3/22421@, Минфина России от 6 ноября 2014 г. № 03-07-07/56062)</p>	<p>Освобождение распространяется не только на самого налогоплательщика, но и на соисполнителей, привлекаемых налогоплательщиком, при условии, что выполнение НИОКР соисполнителями финансируется за счет средств бюджетов и средств фондов (см., например, письма Минфина России от 18 января 2017 г. № 03-03-06/3/1931, от 1 ноября 2016 г. № 03-07-07/63846, ФНС России от 18 ноября 2016 г. № СА-4-3/21926@)</p>	<p>В НК РФ перечень документов не определен. Согласно разъяснениям такими документами являются договор на выполнение работ с указанием источника финансирования, а также письменное уведомление (справка) заказчика, которому выделены средства непосредственно из бюджета, в адрес исполнителей и соисполнителей о выделенных ему бюджетных средствах на оплату указанных работ (см., например, письма Минфина России от 18 января 2017 г. № 03-03-06/3/1931, от 1 ноября 2016 г. № 03-07-07/63846, ФНС России от 18 ноября 2016 г. № СА-4-3/21926@)</p>	<p>Анализ разъяснений контролирурующих органов показал, что данная льгота применяется в случае полного (100%) финансирования НИОКР из бюджетов и фондов</p>
<p>Выполнение НИОКР учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров</p>	<p>Подпункт 16 п. 3 ст. 149 НК РФ</p>	<p>Организации всех форм собственности и организационно-правовых форм, имеющие статус учреждений образования и (или) научных организаций</p>	<p>Применить льготу могут только организации, имеющие указанный статус. Данный статус подтверждается на основании основного вида деятельности, которым для коммерческой организации является вид деятельности, являющийся по итогам предыдущего года наибольшим удельный вес в общем объеме реализованной продукции (выполненных работ, оказанных услуг). Под учреждением науки (научной организацией), в том числе в целях применения НДС, понимается организация любой формы собственности и ведомственной принадлежности, подтверждающая в установленном порядке факт осуществления в качестве основной деятельности научной и (или) научно-</p>		<p>Документами, подтверждающими основной вид деятельности, в частности, могут быть документы, установленные приказом Минздрава-соцразвития России от 31 января 2006 г. № 55 для целей подтверждения основного вида экономической деятельности страхователя по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний</p>	

Операции, освобождаемые от обложения НДС	Ссылка на НК РФ	Субъект применения освобождения	Условия применения освобождения	Иные условия освобождения	Документы, подтверждающие право на освобождение	Комментарии
<p>Выполнение организациями НИОКР, относящихся к созданию новых производций и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий, если в состав НИОКР включаются следующие виды деятельности:</p> <ul style="list-style-type: none"> — разработка конструкции инженерного объекта или технической системы; — разработка новых технологий, т.е. способов объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, производящую новую продукцию (товары, работы, услуги); — создание опытных, т.е. не имеющих сертификата соответствия, образцов машин, оборудования, материалов, обладающих характерными для нововведений принципиальными особенностями и не предназначенных для реализации третьим лицам, их испытание в течение времени, необходимого для получения данных, накопления опыта и отбраковки их в технической документации 	<p>Подпункт 16¹ п. 3 ст.149 НК РФ</p>	<p>Организации всех форм собственности и организационно-правовых форм</p>	<p>технической деятельности (см. письмо ФНС России от 15 марта 2006 г. № ММ-Б-03/274⁰, Постановления ФАС Московского округа от 18 марта 2009 г. № КА-А40/1672-09 по делу № А40-32699/08-75-76, от 12 сентября 2008 г. № КА-А40/8498-08 по делу № А40-60452/07-33-363)</p> <p>Выполняемые работы должны соответствовать критериям, установленным для НИОКР в главе 38 ГК РФ и Законе № 127-ФЗ. Выпoлнение видов деятельности, указанных в данном пункте ст. 149 НК РФ</p>		<p>В НК РФ перечень документов не определен. Подтверждающими документами могут быть договор, в котором в качестве выполняемых работ указаны виды работ, поименованные в подп. 16¹ п. 3 ст. 149 НК РФ, а также документы, подтверждающие фактическое выполнение работ</p>	

знаний для решения технологических, инженерных, экономических, социальных, гуманитарных и иных проблем, обеспечения функционирования науки, техники и производства как единой системы. Научный и (или) научно-технический результат — это продукт научной и (или) научно-технической деятельности, содержащий новые знания или решения и зафиксированный на любом информационном носителе.

Таким образом, при применении рассматриваемого льготирования выполняемые работы должны соответствовать перечисленным критериям (см. Постановление ФАС Московского округа от 9 июля 2010 г. № КА-А40/6621-10 по делу № А40-2827/09-76-10).

Такие критерии и параметры результатов НИОКР определяются техническим заданием заказчика (п. 1 ст. 769, ст. 773 ГК РФ).

Анализ законодательства показал, что при выполнении НИОКР наличие у заказчика либо исполнителя исключительных прав на результаты работ не является критерием применения рассматриваемых льгот.

Одним из критериев НИОКР является элемент новизны. По нашему мнению, новизна характеризуется не только разработкой, у которой отсутствуют аналоги в мире, но и разработкой, при которой не использовались известные методы, изобретения и технологии в связи с отсутствием возможности их использования.

НИОКР отличаются от подрядных работ, в том числе и от проектно-исследовательских, что закреплено в отдельном правовом регулировании в главе 38 ГК РФ. В отличие от договора на проведение подрядных работ, результат и порядок проведения которых заранее ясны его сторонам, в договоре на проведение НИОКР можно определить лишь направление работы и общие параметры ее результатов.

Другими словами, предмет договора на выполнение НИОКР является определяемым соответствующими критериями и параметрами, а не определенным заранее. Это связано с тем, что НИОКР всегда носят творческий характер.

Однако новизна получаемого результата выполненных работ не всегда свидетельствует о том, что выполненные работы являются именно НИОКР.

В частности, когда результатом выполненных работ является некая новая вещь, но сами работы производились по методике (конструкторской документации), переданной исполнителю заказчиком, такие работы в качестве НИОКР судами не признаются (см. Постановление ФАС Московского округа от 1 ноября 2010 г. № КА-А40/12683-10 по делу № А40-35634/10-111-173).

Таким образом, если новая вещь или новая технология появляется в результате выполнения работ на

основании переданной заказчиком методики и (или) конструкторской или иной документации, договор на выполнение таких работ считается договором подряда, а не договором НИОКР. Если же новая вещь или новая технология появляется в результате реализации идеи исполнителя, такие работы признаются НИОКР.

При применении льготы, установленной подп. 16¹ п. 3 ст. 149 НК РФ, следует учитывать, что она применяется не ко всем НИОКР. В данной норме определены конкретные виды НИОКР, подлежащие освобождению от обложения НДС, в частности:

- » разработка конструкции инженерного объекта или технической системы;
- » разработка новых технологий;
- » создание опытных образцов машин, оборудования, материалов, их испытание в течение времени, необходимого для получения данных, накопления опыта и отражения их в технической документации.

Налоговым кодексом РФ установлено, что для целей применения указанной льготы под новой технологией понимаются способы объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, производящую новую продукцию (товары, работы, услуги).

Опытными образцами признаются образцы машин, оборудования, материалов, не имеющих сертификата соответствия, обладающих характерными для нововведений принципиальными особенностями и не предназначенных для реализации третьим лицам.

Сертификат соответствия — это документ, удостоверяющий соответствие объекта требованиям технических регламентов, документам по стандартизации или условиям договоров (ст. 2 Федерального закона от 27 декабря 2002 г. № 184-ФЗ «О техническом регулировании»). Порядок сертификации установлен главой 4 указанного Закона.

По мнению автора, критерий отсутствия направленности на реализацию третьим лицам означает, что опытные образцы должны быть созданы для целей подтверждения возможности материализовать идею и замысел исполнителя (соисполнителей) в конкретном готовом изделии.

Налоговый учет получаемых субсидий

Порядок отражения получаемых из бюджета субсидий установлен п. 4¹ ст. 271 НК РФ. Правила, закрепленные в указанном пункте, распространяются только на случаи получения субсидий по безвозмездным договорам.

Порядок налогового учета зависит:

- » от целей предоставления субсидий (финансирование предстоящих расходов либо возмещение уже осуществленных расходов);
- » направления расходов (связаны ли с амортизируемым имуществом).

Напомним, что в статье рассматривается ситуация, при которой субсидии предоставляются на возмещение части затрат.

Теперь необходимо понять, будет ли в процессе выполнения работ создан объект амортизируемого имущества.

Критерии признания для целей налогообложения прибыли амортизируемого имущества установлены п. 1 ст. 256 НК РФ.

Так, амортизируемым имуществом в целях главы 25 НК РФ признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые:

- » находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено главой 25 НК РФ);
- » используются им для извлечения дохода;
- » стоимость которых погашается путем начисления амортизации;
- » имеют срок полезного использования более 12 месяцев;
- » имеют первоначальную стоимость более 100 000 руб.

В силу п. 3 ст. 257 НК РФ к нематериальным активам относятся приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).

Для признания нематериального актива необходимо наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход), а также наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака).

В соответствии с п. 9 ст. 262 НК РФ, если в результате произведенных расходов на НИОКР налогоплательщик получает исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, данные права признаются нематериальными активами, которые подлежат амортизации, либо по выбору налогопла-

тельщика указанные расходы учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в течение двух лет. Избранный налогоплательщиком порядок учета указанных расходов отражается в учетной политике для целей налогообложения.

Если в учетной политике не закреплен порядок учета расходов на НИОКР, при которых налогоплательщик получает исключительные права на интеллектуальную собственность, все расходы, в результате которых будет создана интеллектуальная собственность, подлежащая патентированию, в налоговом учете подлежат отражению в первоначальной стоимости нематериального актива.

При получении субсидии на возмещение части указанных затрат следует применять нормы абз. 5 п. 4¹ ст. 271 НК РФ, в соответствии с которыми часть субсидии подлежит отражению в составе внереализационных доходов на дату получения субсидии в сумме накопленной амортизации созданного нематериального актива. Оставшаяся часть субсидии, не отраженная в составе внереализационных доходов при получении субсидии, отражается на момент начисления амортизации в сумме ежемесячной амортизации. Если на момент получения субсидии нематериальный актив не введен в эксплуатацию и по нему нет накопленной амортизации, субсидия отражается ежемесячно в составе внереализационных доходов после начала начисления амортизации.

Мы рассматриваем ситуацию, при которой государство софинансирует затраты налогоплательщика на НИОКР, т.е. финансирование производится как за счет бюджетных средств, так и за счет собственных и привлеченных средств налогоплательщика.

Предположим, что в результате осуществления работ была создана интеллектуальная собственность.

Поскольку первоначальная стоимость нематериального актива сформирована как за счет средств бюджета, так и за счет средств налогоплательщика, сумма ежемесячной амортизации также содержит два этих источника финансирования. Налоговым кодексом РФ не предусмотрен порядок отражения субсидий в составе внереализационных доходов в данной ситуации.

По мнению автора, сумму ежемесячной амортизации не следует разделять на источники финансирования, т.е. часть амортизации в определенном процентном отношении относить к затратам, финансируемым за счет бюджетных субсидий, а другую часть — за счет средств налогоплательщика. Наименее рисковым будет отражение полученных бюджетных субсидий в составе внереализационных доходов в сумме ежемесячной амортизации с момента начала начисления амортизации до полного отражения суммы предоставленной субсидии в составе внереализационных доходов.

А теперь рассмотрим ситуацию, при которой реализация проекта выполнения НИОКР не приводит к созданию интеллектуальной собственности, а следовательно, в налоговом учете не отражается нематериальный актив.

В данном случае подлежит применению абз. 4 п. 4¹ ст. 271 НК РФ. В соответствии с указанной нормой субсидии, полученные на компенсацию ранее произведенных расходов, не связанных с приобретением, соз-

данием, реконструкцией, модернизацией, техническим перевооружением амортизируемого имущества, приобретением имущественных прав, или недополученных доходов, учитываются в составе внереализационных доходов единовременно на дату их зачисления. ©

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



НОВОСТИ КОМПАНИИ «ФБК»

Конференции

«ФБК Право» на Международном форуме по корпоративному управлению

14.09.2018

Партнер «ФБК Право», руководитель департамента налоговых споров **Галина Акчурина** выступила на IV ежегодном форуме «Международная практика корпоративного управления», прошедшем в Будапеште.

В своем выступлении **Г. Акчурина** рассказала об основных налоговых претензиях в 2017–2018 гг. и о том, как в этот период трансформировалась судебная практика. «Мы получили прекрасную возможность поделиться накопленным опытом, который может быть полезен многим. Кроме того, такие мероприятия помогают расширить и укрепить свои профессиональные контакты, что способствует развитию делового партнерства», — подчеркнула она.

Форум традиционно собрал руководителей, корпоративных секретарей и юристов компаний, представителей аудиторских и юридических фирм из России, Казахстана, Украины, Белоруссии и Венгрии. Участники обсудили проблемы качества и направления развития корпоративного управления и новые решения по их совершенствованию.

<https://www.fbk.ru/press-center/news/fbk-pravo-na-mezhdunarodnom-forume-po-korporativnomu-upravleniyu/>

ФБК Грант Торнтон провела семинар по бюджетированию в Республике Беларусь

17.09.2018

Компания «ФБК Грант Торнтон» совместно с Grant Thornton Беларусь провела в Минске серию рабочих встреч и семинар по вопросам программно-целевого бюджетирования, ориентированного на результат. Мероприятия прошли в рамках совместного проекта Минфина РБ и Все-

мирного банка «Модернизация системы управления государственными финансами в Республике Беларусь».

На семинаре консультанты ФБК Грант Торнтон представили результаты анализа государственных программ Республики Беларусь, обзор международного опыта среднесрочного бюджетирования, а также рекомендации по адаптации лучшей зарубежной практики. В семинаре приняли участие представители Всемирного банка, Министерства финансов, Министерства экономики и отраслевых министерств Республики Беларусь.

Руководитель департамента консультационных услуг государственному сектору **ФБК Грант Торнтон Ирина Дубинина** отметила, что участники семи-



нара выразили заинтересованность в аналогичных мероприятиях. «Это наш первый рабочий визит в Минск, впереди еще несколько. Благодаря поддержке Министерства финансов Республики Беларусь мы наладили важные для дальнейшей работы контакты», — подчеркнула И. Дубинина.

<https://www.fbk.ru/press-center/news/fbk-provela-seminar-po-byudzhetrovaniyu-v-respublike-belarus/>

Роспотребнадзор и ФБК Грант Торнтон представили доклад о защите прав потребителей в финансовой сфере 27.09.2018

Консультанты **ФБК Грант Торнтон** провели международную конференцию, посвященную лучшим практикам в сфере защиты прав потребителей финансовых услуг в условиях цифровой экономики. На открытии конференции прошла презентация публичного доклада «О состоянии защиты прав потребителей в финансовой сфере в 2017 году». Он был подготовлен Роспотребнадзором совместно с ФБК Грант Торнтон в рамках проекта Российской Федерации и Всемирного банка «Содействие повышению уровня финансовой грамотности населения и развитию финансового образования в Российской Федерации».

Старший менеджер департамента консультационных услуг государственному сектору ФБК Грант Торнтон Марина Абрамова отметила: «Уже второй год конференция носит статус международной и собирает большое количество российских и зарубежных экспертов. Это уже шестой доклад, который мы готовим с Роспотребнадзором, и рады, что он становится все более востребованным не только в профессиональном сообществе, но и среди потребителей финансовых услуг».

В конференции приняли участие представители Минфина России, Роспотребнадзора, Банка России, Главный финансовый уполномоченный в России (омбудсмен), представители банковского сообщества, общественных объединений потребителей, национальных регуляторов стран СНГ, а также представители Группы Всемирного банка и ЮНКТАД. Участники ознакомились с актуальными проблемами взаимодействия потребителей финансовых услуг и финансовых организаций в условиях развития цифровых каналов их предоставления и обсудили возможности применения лучших мировых практик в России.

Материалы конференции

1. Состояние и перспективы защиты прав потребителей в финансовой сфере в РФ (Олег Прусаков).
2. Защита прав потребителей финансовых услуг (Алексей Чирков).
3. Передовые практики в области защиты прав потребителей на рынке финансовых услуг (Екатерина Левитанская).
4. Best Practices for Financial Consumer Protection: Regulation and Cooperation in the Digital Economy (Arnau Izaguerri).
5. First effects of the international standard for mobile financial services (Robin Simpson).
6. Актуальные вопросы и перспективы взаимодействия государств — членов ЕАЭС в рамках Консультативного комитета по вопросам защиты прав потребителей Евразийского экономического союза (Лидия Осауленко).
7. Consumer Information and Advice in Digital Financial Services in the UK (Tamara Lordkipanidze).
8. Совершенствование взаимодействия потребителей финансовых услуг и финансовых организаций в Республике Молдова в 2018 г. (Дину Жакот).

9. Новеллы законодательного регулирования защиты прав потребителей финансовых услуг в Республике Казахстан (Светлана Романовская).
 10. Направления совершенствования защиты прав потребителей финансовых услуг в Кыргызской Республике (Нарынбек Шабданкулов).
 11. International principles & approaches to systemisation & codification of consumer protection legislation in financial services (Robin Simpson).
 12. Россия на пути к кодификации законодательства о защите прав потребителей: возможности применения лучшей зарубежной практики (Олег Прусаков).
 13. Инициативы банковского сообщества по защите прав потребителей финансовых услуг (Эльман Мехтиев).
 14. Защита прав потребителей в сфере потребительского кредитования: некоторые уроки (Олег Иванов).
 15. Кредитная история: контроль информации потребителем и защита от мошенников (Владимир Шикин).
 16. Защита прав потребителей финансовых услуг: отношения между потребителем и поставщиком услуги (Дмитрий Сатин).
 17. Состояние защиты прав и интересов потребителей на рынке оказания страховых услуг (Дмитрий Янин).
 18. Совершенствование методики потребительского консультирования и оценки деятельности консультационных центров Роспотребнадзора (Игорь Баранов).
 19. Опыт консультационного центра Роспотребнадзора по развитию защиты прав потребителей финансовых услуг (Краснодар) (Елена Папихина).
 20. Опыт консультационного центра Роспотребнадзора по развитию защиты прав потребителей финансовых услуг (Свердловская обл.) (Ирина Короленко).
 21. Актуальные вопросы защиты прав потребителей финансовых услуг (Виктория Медведева).
 22. Обзор основных достижений Проекта (Анна Чаплыгина).
 23. Невозврат кредита: объективные причины и распространенные оправдания (Юрий Войнилов).
 24. Финансовые пирамиды 2018: как обезопасить население (Марат Сафиулин).
 25. Состояние защиты прав и интересов заемщиков в России на рынке кредитования (Дмитрий Янин).
- Manual on Consumer Protection
Good Practices for Financial Consumer Protection
<https://www.fbk.ru/press-center/news/rospotrebnadzor-i-fbk--predstavili-doklad-o-zashchite-prav-potrebiteley-v-finansovoy-sfere/>

Наши события

ФБК Грант Торнтон провела тренинг по стандартам GRI 21.09.2018

Компания «ФБК Грант Торнтон» на базе Экономико-правовой школы провела двухдневный сертифицированный тренинг по подготовке отчетности в области устойчивого развития в соответствии со стандартами GRI. «Уже более семи лет мы видим стабильный интерес к Программе сертифицированных тренингов по стандартам GRI, которую мы представляем

в России. Уверен, что интерес к ней еще более возрастет в связи с ожидающимся принятием закона “О публичной нефинансовой отчетности”, — подчеркнул **партнер ФБК Грант Торнтон Владимир Скобарев**.

В тренинге, который был организован в рамках глобальной программы сертифицированных тренингов GRI, приняли участие сотрудники компаний из России и Белоруссии, представляющих крупный бизнес и сектор консультационных услуг в области устойчивого развития. Программа включала в себя как теоретический материал, так и практические занятия и учитывала опыт работы ведущих российских и международных компаний в сфере подготовки публичной нефинансовой отчетности на всех этапах.

GRI (Global Reporting Initiative) — некоммерческая организация, разработавшая стандарт корпоративной социальной ответственности, согласно которому социальный отчет компании должен отражать ее экономическую, социальную и экологическую политику.

<https://www.fbk.ru/press-center/news/fbk-provela-trening-po-standartam-gri/>

Руководители ФБК Грант Торнтон — вновь в топе рейтинга российских менеджеров

25.09.2018

Согласно рейтингу «**Топ-1000 российских менеджеров**», опубликованному Ассоциацией Менеджеров и газетой «Коммерсантъ», четыре руководителя компании «ФБК Грант Торнтон» признаны одними из лучших управленцев в сфере профессиональных услуг.

Президент ФБК Грант Торнтон Сергей Шапигузов признан одним из лучших **высших руководителей**, **партнер ФБК Грант Торнтон Сергей Ломизе** вошел в топ рейтинга **финансовых директоров**, **вице-президент ФБК Грант Торнтон Ирина Сухова** отмечена в тройке ведущих **директоров по маркетингу**, а **директор департамента по связям с общественностью ФБК Грант Торнтон Петр Гельтищев** назван в числе лучших в сфере PR.

За 19 лет составления рейтинга руководители ФБК регулярно входят в число лучших управленцев страны в различных категориях.

Рейтинг «Топ-1000 российских менеджеров» является инструментом оценки профессиональной репутации российских менеджеров высшего эшелона. Рейтинг подводит итоги работы за год и выявляет наиболее профессиональных управленцев России на основе мнений лучших российских менеджеров о своих коллегах.

<https://www.fbk.ru/press-center/news/rukovoditeli-fbk--vnov-v-tope-reytinga-rossiyskikh-menedzherov/>

Публикации ФБК Грант Торнтон

**Комментарии по переходу на МСФО 9:
Амортизированная стоимость финансовых инструментов; SPPI тестирование; Нововведения в учете**
03–24.09.2018

ФБК Грант Торнтон продолжает серию публикаций, посвященных переходу на МСФО 9 «Финансовые инструменты» в российских стандар-

тах бухгалтерского учета с 1 января 2019 г. Серия посвящена наиболее часто задаваемым вопросам и включает в себя различные направления применения нового стандарта.

Третья публикация посвящена методам расчета амортизированной стоимости и определению денежных потоков, подлежащих включению в расчет.

Четвертая публикация посвящена SPPI тестированию, рассмотрению активов, по которым необходимо проводить тестирование, а также необходимости и важности проведения SPPI тестов.

Пятая публикация посвящена практическим вопросам по отражению банковских операций, применению новых счетов в бухгалтерском учете и отражению конкретных операций на счетах и символах учета.

Российские кредитные организации с 1 января 2019 г. будут применять требования МСФО 9 в бухгалтерском учете. МСФО (IFRS) 9 существенно изменяет порядок отражения в отчетности финансовых инструментов. Среди наиболее значимых нововведений необходимо выделить следующие: изменена классификация финансовых активов, при создании резервов вводится модель ожидаемых убытков, происходит сближение порядка учета хеджирования с задачами по управлению рисками, изменен порядок признания и последующей оценки активов. Банкам необходимо оценить влияние новых требований и разработать план мероприятий, связанных с вступлением в силу МСФО (IFRS).

Публикация 3: **Амортизированная стоимость финансовых инструментов: скачать PDF.**

<https://www.fbk.ru/publications/columns/16788/>

Публикация 4: **SPPI тестирование: скачать PDF.**

<https://www.fbk.ru/publications/columns/16800/>

Публикация 5: **Нововведения в учете: скачать PDF.**

<https://www.fbk.ru/publications/columns/16820/>

Методика учета по МСФО 9 в РСБУ с 1 января 2019 г. для кредитных организаций

18.09.2018

ФБК Грант Торнтон представляет методику, которая содержит учетную политику в части финансовых инструментов с полными схемами бухгалтерского учета операций с финансовыми инструментами, разработанными на основании вступающих в силу с 1 января 2019 г. МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» и документов Банка России:

- » **Положения от 2 октября 2017 г. № 604-П** «О порядке отражения на счетах бухгалтерского учета кредитными организациями операций по привлечению денежных средств по договорам банковского вклада (депозита), кредитным договорам, иным договорам на привлечение денежных средств, выпуска и погашения (оплаты) облигаций, векселей, депозитных и сберегательных сертификатов»;
- » **Положения от 2 октября 2017 г. № 605-П** «О порядке отражения на счетах бухгалтерского учета кредитными организациями операций по предоставлению (размещению) денежных средств по кредитным договорам, иным договорам на размещение денежных средств, операций, связанных с осуществлением сделок по приобретению права требования от третьих лиц исполнения обязательств в денежной форме, операций по обязательствам по выданным банковским гарантиям и предоставлению денежных средств»;

» **Положения от 2 октября 2017 г. № 606-П** «О порядке отражения на счетах бухгалтерского учета кредитными организациями операций с ценными бумагами».

Методика включает в себя следующие документы, которые должны быть разработаны кредитной организацией для применения МСФО 9 «Финансовые инструменты» с 1 января 2019 г.:

- 1) Положение по бизнес-моделям кредитной организации (**Содержание, PDF**);
- 2) Регламент по классификации финансовых активов согласно МСФО (IFRS) 9 (**Содержание, PDF**);
- 3) Фрагмент учетной политики Банка на 2019 год в части применения МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (**Содержание, PDF**);
- 4) Методику формирования резервов под обесценение по МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (**Содержание, PDF**).

Для получения полных текстов методик, а также консультационных услуг по применению МСФО 9 вы можете обратиться к нам по контактными данным, указанным в прилагаемом документе (**скачать PDF**).

<https://www.fbk.ru/publications/columns/16810/> ©

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», 2018

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.