

«Актуальные вопросы бухгалтерского и налогового учета при подготовке налоговой отчетности за 2017 год»

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ИНФОРМАЦИОННОЕ СООБЩЕНИЕ
от 2 августа 2017 г. N ИС-учет-9

НОВОЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ: ФАКТЫ И КОММЕНТАРИИ

Приказом Минфина России от 28 апреля 2017 г. N 69н внесен ряд изменений в Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации", утвержденное приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. N 106н. Главные цели изменений - упорядочение процедуры формирования учетной политики организации, активизация применения МСФО при выработке учетной политики организации, а также приведение норм ПБУ 1/2008 в соответствие с Федеральным законом "О бухгалтерском учете".

Изменения в ПБУ 1/2008 вступают в силу с 6 августа 2017 г.

Определено соотношение учетной политики разных организаций

В соответствии с частью 2 статьи 8 Федерального закона "О бухгалтерском учете" экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами. Исходя из этого ПБУ 1/2008 дополнено указанием на то, что организация выбирает способы ведения бухгалтерского учета независимо от выбора способов ведения бухгалтерского учета другими организациями.

Вместе с тем согласно части 14 статьи 21 Федерального закона "О бухгалтерском учете" экономический субъект, имеющий дочерние общества, вправе разрабатывать и утверждать свои стандарты, обязательные к применению такими обществами. В связи с этим в ПБУ 1/2008 уточнено, что в случае, когда утвержденные основным обществом стандарты бухгалтерского учета обязательны к применению его дочерним обществом, последнее формирует свою учетную политику исходя из стандартов бухгалтерского учета основного общества.

Уточнен алгоритм формирования учетной политики организации

Исходя из части 3 статьи 8 Федерального закона "О бухгалтерском учете" при формировании учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета организация делает выбор из числа способов, допускаемых федеральными стандартами бухгалтерского учета.

На основе обобщения и анализа правоприменительной практики приказом Минфина России от 28 апреля 2017 г. N 69н уточнен алгоритм формирования учетной политики организации. В новой редакции ПБУ 1/2008 предусмотрены процедуры формирования учетной политики организации для следующих случаев:

- 1) федеральный стандарт бухгалтерского учета устанавливает один способ бухгалтерского учета по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета;
- 2) федеральный стандарт бухгалтерского учета устанавливает несколько допустимых способов бухгалтерского учета по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета;
- 3) федеральный стандарт бухгалтерского учета не содержит допустимые способы бухгалтерского учета по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета.

В первом случае учет конкретного объекта бухгалтерского учета ведется способом, установленным федеральным стандартом бухгалтерского учета. Иначе, в учетную политику организации включается именно тот способ ведения бухгалтерского учета, который предусмотрен соответствующим федеральным стандартом бухгалтерского учета.

Во втором случае организация выбирает из всех допускаемых федеральным стандартом способов ведения бухгалтерского учета тот, который обеспечивает формирование качественной информации о конкретном объекте бухгалтерского учета. Данный выбор должен производиться организацией на основе критериев, установленных ПБУ 1/2008. В общем случае такими критериями являются установленные ПБУ 1/2008 допущения (имущественной обособленности, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики, временной определенности фактов хозяйственной деятельности) и требования (полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости, рациональности). В случае, когда речь идет о формировании в бухгалтерском учете несущественной информации, организация вправе выбирать способ ведения бухгалтерского учета, руководствуясь исключительно требованием рациональности. При этом несущественной признается информация, от наличия, отсутствия или способа отражения которой в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации не зависят экономические решения пользователей этой отчетности.

В третьем случае организация самостоятельно разрабатывает соответствующий способ ведения бухгалтерского учета по конкретному вопросу. При разработке способа ведения бухгалтерского учета она должна исходить из требований законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральных и (или) отраслевых стандартов и основываться на установленных ПБУ 1/2008 допущениях и требованиях к учетной политике. Приказом Минфина России от 28 апреля 2017 г. N 69н введена последовательность использования

различных источников. В качестве источника первой очереди применяются Международные стандарты финансовой отчетности (далее - МСФО) по аналогичным вопросам. Если МСФО не содержат необходимых способов ведения бухгалтерского учета, то организация должна ориентироваться на положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам. Если же организация не находит соответствующие решения в стандартах, то она должна руководствоваться рекомендациями в области бухгалтерского учета, принимаемыми согласно Федеральному закону "О бухгалтерском учете" органами негосударственного регулирования бухгалтерского учета.

Кроме того, в третьем случае организация, которая вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета, может разрабатывать способ ведения бухгалтерского учета по конкретному вопросу, руководствуясь исключительно требованием рациональности. В случае, когда речь идет о формировании в бухгалтерском учете несущественной информации, организация вправе разрабатывать способ ведения бухгалтерского учета, руководствуясь исключительно требованием рациональности.

Урегулирован порядок отступления от общего алгоритма формирования учетной политики

ПБУ 1/2008 дополнено специальными нормами, регламентирующими действия организации при выборе (разработке) способов ведения бухгалтерского учета в случаях, когда следование общему порядку приводит к недостоверному представлению финансового положения такой организации, финансовых результатов ее деятельности и движения ее денежных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом речь идет об исключительных случаях. В этих случаях и при соблюдении всех следующих условий организация вправе отступить от общего порядка формирования учетной политики. ПБУ 1/2008 установлены следующие условия:

1) определены обстоятельства, препятствующие формированию достоверного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

2) возможен альтернативный способ ведения бухгалтерского учета, применение которого позволяет устранить указанные обстоятельства;

3) альтернативный способ ведения бухгалтерского учета не приводит к возникновению других обстоятельств, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность организации будет давать недостоверное представление о ее финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств.

В этой связи ПБУ 1/2008 также дополнено требованиями к раскрытию информации об отступлении от общих правил и применении альтернативного способа ведения бухгалтерского учета.

В случае если организация отступает от общего порядка формирования учетной политики, она обязана раскрыть следующую информацию в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности:

1) наименование федерального стандарта бухгалтерского учета, устанавливающего способ ведения бухгалтерского учета, от применения которого организация отступила, с кратким описанием этого способа;

2) обстоятельства, в результате которых применение общего порядка формирования учетной политики, приводит к тому, что бухгалтерская (финансовая) отчетность организации не позволяет получить достоверное представление о ее финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств, и причины наступления этих обстоятельств;

3) содержание примененного организацией альтернативного способа ведения бухгалтерского учета, и объяснение, каким образом этот способ устраняет недостоверность представления финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и движения денежных средств;

4) значения всех показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, которые были изменены в результате отступления от общего порядка формирования учетной политики, как если бы такое отступление не было сделано, и величину корректировки каждого показателя. Иными словами, организация должна включить в отчетность сравнительный анализ (сверку) всех показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые были изменены в результате описанного отступления, как если бы отступление не было сделано.

Введено право организации унифицировать учетную политику по МСФО и по российским правилам

Приказом Минфина России от 28 апреля 2017 г. N 69н введено право организации формировать учетную политику с учетом требований МСФО.

Такое право предоставлено организациям, которые раскрывают:

консолидированную финансовую отчетность, которая согласно Федеральному закону "О консолидированной финансовой отчетности" составляется в соответствии с МСФО, или

составленную по МСФО финансовую отчетность организации, не создающей группу (см. часть 5 статьи 2 Федерального закона "О консолидированной финансовой отчетности").

Данные организации при формировании учетной политики могут руководствоваться федеральными стандартами бухгалтерского учета с учетом требований МСФО. Это, в частности, означает, что если применение какого-то способа ведения бухгалтерского учета, предусмотренного федеральным стандартом бухгалтерского учета, приводит к несоответствию учетной политики организации требованиям МСФО (т.е. препятствует соблюдению этих требований), то такая организация вправе не применять данный способ ведения бухгалтерского учета. Вместо этого способа ведения бухгалтерского учета применяется способ, предусмотренный соответствующим МСФО.

В описанном случае в отношении каждого непримененного способа ведения бухгалтерского учета, установленного федеральным стандартом бухгалтерского учета, организация должна в своей бухгалтерской

(финансовой) отчетности:

- 1) описать такой способ;
- 2) раскрыть требование МСФО, которое будет нарушено в случае применения способа ведения бухгалтерского учета, установленного федеральным стандартом бухгалтерского учета, и описать, каким образом это требование будет нарушено.

Уточнено содержание требования рациональности

Согласно ПБУ 1/2008 одним из требований к учетной политике организации является требование рациональности. Приказом Минфина России от 28 апреля 2017 г. N 69н уточнено содержание этого требования. Учетная политика организации должна обеспечивать, среди прочего, рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации, а также исходя из соотношения затрат на формирование информации о конкретном объекте бухгалтерского учета и полезности (ценности) этой информации (ранее - рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации).

Уточнен порядок ретроспективного отражения последствий изменения учетной политики

Согласно ПБУ 1/2008 последствия изменения учетной политики отражаются в бухгалтерском учете, как правило, ретроспективно. Приказом Минфина России от 28 апреля 2017 г. N 69н уточнено, что ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка не только по статье "Нераспределенная прибыль (непокрытый) убыток", но и (или) остатка по другим статьям бухгалтерского баланса на самую раннюю представленную в бухгалтерской (финансовой) отчетности дату (ранее - входящего остатка по статье "Нераспределенная прибыль (непокрытый) убыток" за самый ранний представленный в бухгалтерской отчетности период).

Введена обязанность раскрывать досрочное применение федеральных стандартов бухгалтерского учета

Нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету устанавливает дату введения его в действие для обязательного применения соответствующими организациями. Вместе с тем в нем может быть предусмотрена возможность добровольного применения утвержденных им правил до наступления даты обязательного применения. В последнем случае введение в действие правил бухгалтерского учета происходит в два этапа. На первом этапе правила могут применяться организациями добровольно. На втором этапе они становятся обязательными для применения.

Для случая добровольного досрочного применения нормативного правового акта по бухгалтерскому учету введено следующее требование:

если нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету предусматривает возможность добровольного применения утвержденных им правил до наступления срока их обязательного применения, организация, воспользовавшаяся такой возможностью, обязана раскрыть данный факт в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Отменена обязанность раскрывать в отчетности отдельные факты

Приказом Минфина России от 28 апреля 2017 г. N 69н исключены два требования о раскрытии информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности:

требование раскрывать факт неприменения утвержденного и опубликованного, но еще не вступившего в силу нормативного правового акта по бухгалтерскому учету, а также возможную оценку влияния применения такого акта на показатели бухгалтерской отчетности организации за тот период, в котором должно начаться применение его (ранее - организация была обязана раскрывать это в своей отчетности);

требование объявлять изменения учетной политики на год, следующий за отчетным (ранее - организация была обязана раскрывать это в своей отчетности).

Уточнен ряд норм Положения

Ряд норм ПБУ 1/2008 приведен в соответствие с Федеральным законом "О бухгалтерском учете":

в пункте 8 примеры организационно-распорядительной документации, которой оформляется принятая организацией учетная политика, дополнены таким видом документов как стандарты (ранее - приказы, распоряжения);

в пункте 10 уточнено, что применение разработанного организацией нового способа ведения бухгалтерского учета конкретного объекта бухгалтерского учета должно приводить к повышению качества информации о таком объекте (ранее - более достоверному представлению фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности организации или меньшей трудоемкости учетного процесса без снижения достоверности информации);

в пункте 17 уточнено, что раскрытию подлежат принятые организацией способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения этой организации, финансовых результатов

ее деятельности и (или) движения денежных средств (ранее - способы, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности);

в пункте 24 исключено упоминание того, что пояснительная записка входит в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Внесены следующие терминологические уточнения:

термин "государственные (муниципальные) учреждения" заменен термином "организации государственного сектора";

термин "положения по бухгалтерскому учету" заменен термином "федеральные стандарты бухгалтерского учета".

Департамент регулирования
бухгалтерского учета,
финансовой отчетности
и аудиторской деятельности
Минфина России

"Официальный сайт Бухгалтерского методологического центра www.bmcenter.ru", 2017

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-84/2017-КпР
"ПЕРЕКЛАССИФИКАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В АКТИВЫ ДЛЯ ПРОДАЖИ"
(ПРИНЯТА НА ЗАСЕДАНИИ КПР 23.06.2017)

Описание проблемы

Организация приняла решение о реализации основного средства. Процесс реализации занимает продолжительное время.

В этой связи возникает вопрос о классификации данных объектов в балансе организации.

Решение

1. Организация классифицирует объект основных средств как предназначенный для продажи, если его балансовая стоимость будет возмещена в основном за счет продажи, а не посредством продолжающегося использования при единовременном удовлетворении критериям, установленным МСФО (IFRS) 5:

а) объект должен быть в наличии для немедленной продажи в его текущем состоянии;

б) продажа объекта планируется исключительно на обычных условиях при продаже таких объектов;

в) продажа объекта должна быть высоковероятной (имеют место со стороны организации активные меры по поиску покупателя и выполнению плана по продаже, активные действия по продаже актива по цене, которая является обоснованной);

г) имеет место ожидание, что продажа данного объекта будет осуществлена в течение одного года с даты классификации, за исключением случаев, установленных МСФО (IFRS) 5;

д) действия, требуемые для выполнения плана по продаже объекта, должны указывать на то, что значительные изменения в плане или его отмена маловероятны.

2. В бухгалтерской (финансовой) отчетности указанные объекты с момента признания их в качестве предназначенных для продажи отражаются в балансе отдельной статьей в составе оборотных активов, например "Внеоборотные (долгосрочные) активы, предназначенные для продажи".

3. Объекты, классифицированные в качестве предназначенных для продажи, в бухгалтерской (финансовой) отчетности показываются по наименьшей сумме из балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Основа для выводов

Согласно п. 4 ПБУ 6/01 "Положение по бухгалтерскому учету основных средств" "актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем".

Поскольку нормативными документами по бухгалтерскому учету основных средств не предусмотрен порядок переклассификации объектов основных средств в случае изменения модели получения будущих экономических выгод, то в соответствии с п. 7 ПБУ 1/2008 для целей повышения достоверности финансовой отчетности такие объекты должны быть классифицированы в качестве активов, предназначенных для продажи в порядке, предусмотренном МСФО (IFRS) 5.

Пункты 7 - 8 МСФО (IFRS) 5 "Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность" (далее - МСФО (IFRS) 5) устанавливают критерии классификации актива в качестве предназначенного для продажи:

а) согласно п. 7 "актив (или выбывающая группа) должен быть в наличии для немедленной продажи в его текущем состоянии исключительно на условиях обычных и общепринятых при продаже таких активов (или выбывающих групп) и его продажа должна быть высоковероятной";

б) согласно п. 8 "для того чтобы продажа была высоковероятной, руководство соответствующего уровня должно принять на себя обязанность по реализации плана по продаже актива (или выбывающей группы) и должны быть предприняты активные меры по поиску покупателя и выполнению плана. Кроме того, должны активно вестись действия по продаже актива (или выбывающей группы) по цене, которая является обоснованной в сравнении с его текущей справедливой стоимостью. Кроме того, должно быть ожидание, что данная продажа будет удовлетворять критериям признания в качестве законченной продажи в течение одного года с даты классификации, за исключением случаев, разрешенных пунктом 9, и действия, требуемые для выполнения плана по продаже, должны указывать на то, что значительные изменения в плане или его отмена маловероятны".

В соответствии с п. 9 МСФО (IFRS) 5 "под влиянием событий или обстоятельств период завершения продажи может превысить один год. Увеличение периода, требуемого для завершения продажи, не препятствует классификации актива (или выбывающей группы) в качестве предназначенного для продажи, если причиной задержки являются события или обстоятельства, не контролируемые организацией, и существует достаточное подтверждение того, что план по продаже актива (или выбывающей группы) остается в силе".

Примерами обратных ситуаций (когда объект не относится к категории "активы для продажи") могут выступать:

а) объект основных средств сдается в аренду и не может быть продан до завершения аренды;

б) объект основных средств законсервирован и не может быть продан до выполнения работ по расконсервации.

01.08.2017

"Официальный сайт Бухгалтерского методологического центра www.bmcenter.ru", 2017

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-82/2017-КпР
"ПРИНЦИПЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ЕДИНИЦ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ
В СОСТАВЕ КОМПЛЕКСНЫХ ОБЪЕКТОВ"
(ПРИНЯТА НА ЗАСЕДАНИИ КПР 26.05.2017)

Описание проблемы

У организации имеются объекты, представляющие функционально единые комплексы, состоящие из отдельных устройств, приспособлений, механизмов и оборудования (далее - комплексные ОС). При этом составные элементы таких комплексных ОС имеют различную стоимость и сроки полезного использования (далее - СПИ). Нормативные акты по бухгалтерскому учету не содержат методики выбора единицы бухгалтерского учета основных средств.

В этой связи вопрос:

каковы основные принципы определения единицы учета в составе комплексных основных средств?

Решение

1. Актив со сроком полезного использования выше обычного операционного цикла или свыше 12 месяцев признается основным средством при одновременном соблюдении следующих условий:

- существует высокая вероятность, что понесенные затраты обеспечат организации получение в будущем экономических выгод (цели деятельности некоммерческой организации) в течение продолжительного периода;

- сумма понесенных затрат или приравняваемая к ней величина может быть определена.

2. Единицей учета основных средств является существенная часть стоимости основных средств, в отношении которой может быть определен самостоятельный продолжительный период поступления будущих экономических выгод и, соответственно, срок полезного использования.

3. В целях проведения инвентаризации основных средств организация может компоновать (объединять или разделять) единицы учета основных средств в инвентарные объекты - обособленные объекты имущества, удобные для проверки их фактического наличия.

4. В ряде случаев комплексное ОС приобретает как актив в целом и организация не имеет информации о фактической стоимости отдельных единиц учета в его составе. Первоначальная стоимость отдельных единиц учета комплексного ОС представляет собой эквивалент цены при условии немедленной оплаты денежными средствами на дату признания. В этом случае фактическая стоимость остальных единиц учета комплексного ОС может быть определена расчетным путем с применением профессионального суждения учетных и производственных служб в соответствии с условиями признания, указанными в п. 6 ПБУ 6/01.

Основа для выводов

Законодательство в сфере бухгалтерского учета и отчетности дает общие принципы решения вопроса определения единицы учета основных средств и не дает четких принципов выделения и признания единиц учета в составе комплексных основных средств.

Поэтому вопрос подлежит решению на основе профессионального суждения бухгалтера, принципов и требований составления бухгалтерской (финансовой отчетности), закрепленных в ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации", ПБУ 1/08 "Учетная политика организации", ПБУ 6/01 "Учет основных средств":

- рациональности ведения бухгалтерского учета (п. 6 ПБУ 1/08) - затраты, связанные с разукрупнением, не должны покрываться выгодами от получения информации о наличии и движении составных частей основных средств;

- существенности (п. 11 ПБУ 4/99) - существенность единицы учета определяется на основе профессионального суждения в совокупности с иными принципами определения единиц учета основных средств.

Согласно п. п. 43, 44 МСФО (IAS) 16 "Основные средства" (далее - МСФО 16) каждый компонент объекта основных средств, себестоимость которого составляет значительную величину относительно общей себестоимости объекта, амортизируется отдельно. Организация распределяет сумму, первоначально учтенную в составе объекта основных средств, между его значительными компонентами и амортизирует каждый такой компонент по отдельности.

В соответствии с п. 45 МСФО 16 срок полезного использования и метод амортизации одного значительного компонента объекта основных средств могут полностью соответствовать сроку полезного использования и методу амортизации другого значительного компонента того же самого объекта. Такие компоненты можно объединять в группы при определении величины амортизационного отчисления.

Таким образом, существенно отличающиеся сроки использования частей объекта основных средств и/или существенная стоимость компонентов являются основанием для выделения двух и более единиц учета основных средств.

Согласно МСФО себестоимость (первоначальная стоимость) объекта основных средств представляет собой эквивалент цены при условии немедленной оплаты денежными средствами на дату признания (п. 23 МСФО (IAS) 16).

Поэтому первоначальная стоимость отдельных единиц учета комплексного ОС представляет собой эквивалент цены при условии немедленной оплаты денежными средствами на дату признания.

Например, в случае, если в первичных учетных документах поставщика стоимость отдельных единиц учета комплексного ОС не выделена, она определяется по цене отдельной единицы комплексного ОС, которая может быть приобретена у поставщика как запасная часть на основании цен, указанных в Прайс-листах и (или) коммерческом предложении поставщика.

В этом случае фактическая стоимость остальных единиц учета комплексного ОС может быть определена расчетным путем с применением профессионального суждения учетных и производственных служб в соответствии с условиями признания, указанными в п. 6 ПБУ 6/01.

18.07.2017

"Официальный сайт Бухгалтерского методологического центра www.bmcenter.ru", 2017

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-81/2017-КП
"НЕЗАВЕРШЕННЫЕ ЭКСПЛУАТИРУЕМЫЕ ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА"
(ПРИНЯТА НА ЗАСЕДАНИИ КПП 26.05.2017)

Описание проблемы

У организации существуют объекты, которые начинают эксплуатироваться до того, как будут завершены все работы, предусмотренные проектно-сметной документацией, договорами подряда и т.д. (далее - незавершенные эксплуатируемые объекты) и/или не получены разрешительные на ввод объекта документы.

Указанные выше объекты могут давать некоторый объем готовой продукции в результате промышленного использования до завершения всех работ.

В этой связи возникает вопрос:

квалификации и учета незавершенных эксплуатируемых объектов.

Решение

1. Незавершенные эксплуатируемые объекты учитываются в составе основных средств, если данные объекты отвечают условиям признания основных средств в соответствии с п. 4 ПБУ 6/01.

2. Амортизация эксплуатируемых незавершенных объектов начисляется в общеустановленном порядке начиная с месяца, следующего за месяцем фактического начала эксплуатации.

Основа для выводов

В соответствии с п. 4 ПБУ 6/01 "Учет основных средств" (далее - ПБУ 6/01) актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

- а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

- б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
- г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Исходя из п. п. 20 и 55 МСФО (IAS) 16 "Основные средства" (далее - МСФО 16) включение затрат в балансовую стоимость объекта основных средств прекращается, когда такой объект доставлен в нужное место и приведен в состояние, обеспечивающее его функционирование в соответствии с намерениями руководства предприятия, при этом амортизация актива начинается тогда, когда он становится доступен для использования, т.е. когда его местоположение и состояние позволяют осуществлять его эксплуатацию в соответствии с намерениями руководства.

Оригинал текста п. 20 МСФО 16:

"Recognition of costs in the carrying amount of an item of property, plant and equipment ceases when the item is in the location and condition necessary for it to be capable of operating in the manner intended by management. Therefore, costs incurred in using or redeploying an item are not included in the carrying amount of that item. For example, the following costs are not included in the carrying amount of an item of property, plant and equipment:

(a) costs incurred while an item capable of operating in the manner intended by management has yet to be brought into use or is operated at less than full capacity;

(b) initial operating losses, such as those incurred while demand for the item's output builds up; and

(c) costs of relocating or reorganising part or all of an entity's operations".

Оригинал текста п. 55 МСФО 16:

"Depreciation of an asset begins when it is available for use, ie when it is in the location and condition necessary for it to be capable of operating in the manner intended by management. Depreciation of an asset ceases at the earlier of the date that the asset is classified as held for sale (or included in a disposal group that is classified as held for sale) in accordance with IFRS 5 and the date that the asset is derecognised. Therefore, depreciation does not cease when the asset becomes idle or is retired from active use unless the asset is fully depreciated. However, under usage methods of depreciation the depreciation charge can be zero while there is no production".

В некоторых случаях объект способен функционировать до завершения всех работ. В этом случае необходимо оценить возможность начала эксплуатации объекта, а также и существенность дальнейших затрат, предусмотренных в проектно-сметной документации, договорах подряда и т.д.

Статья 55 Градостроительного кодекса РФ (далее - ГрК РФ) устанавливает случаи, когда организации необходимо получить разрешение на ввод объекта в эксплуатацию, а также перечень документов, которые требуется в этом случае предоставить. В соответствии с п. 1 статьи 55 ГрК РФ разрешение на ввод объекта в эксплуатацию представляет собой документ, который удостоверяет выполнение строительства, реконструкции объекта капитального строительства в полном объеме в соответствии с разрешением на строительство, соответствие построенного, реконструированного объекта капитального строительства градостроительному плану земельного участка или в случае строительства, реконструкции линейного объекта проекту планировки территории и проекту межевания территории, а также проектной документации.

Согласно п. 3 статьи 55 ГрК РФ для принятия решения о выдаче разрешения на ввод объекта в эксплуатацию необходимы, например, следующие документы:

- акт приемки объекта капитального строительства (в случае осуществления строительства, реконструкции на основании договора);

- документ, подтверждающий соответствие построенного, реконструированного объекта капитального строительства требованиям технических регламентов и подписанный лицом, осуществляющим строительство;

- документ, подтверждающий соответствие параметров построенного, реконструированного объекта капитального строительства проектной документации, в том числе требованиям энергетической эффективности и требованиям оснащенности объекта капитального строительства приборами учета используемых энергетических ресурсов, и подписанный лицом, осуществляющим строительство (лицом, осуществляющим строительство, и застройщиком или техническим заказчиком в случае осуществления строительства, реконструкции на основании договора, а также лицом, осуществляющим строительный контроль, в случае осуществления строительного контроля на основании договора), за исключением случаев осуществления строительства, реконструкции объектов индивидуального жилищного строительства;

- документы, подтверждающие соответствие построенного, реконструированного объекта капитального строительства техническим условиям и подписанные представителями организаций, осуществляющих эксплуатацию сетей инженерно-технического обеспечения (при их наличии);

- заключение органа государственного строительного надзора (в случае, если предусмотрено осуществление государственного строительного надзора) о соответствии построенного, реконструированного объекта капитального строительства требованиям технических регламентов и проектной документации, в том числе требованиям энергетической эффективности и требованиям оснащенности объекта капитального строительства приборами учета используемых энергетических ресурсов, заключение федерального государственного экологического надзора в случаях, предусмотренных частью 7 статьи 54 ГрК РФ.

Таким образом, получение разрешения на ввод в эксплуатацию можно рассматривать как одно из подтверждений готовности объекта к функционированию в запланированных целях.

Однако, поскольку данный документ удостоверяет соответствие объекта строительства, в частности, требованиям технических регламентов, энергетической эффективности, техническим условиям эксплуатации сетей инженерно-технического обеспечения, даже при его наличии возможны ситуации, при которых для обеспечения возможности использования объекта в целях, предусмотренных руководством, необходимо провести дополнительные работы, не влияющие на факт получения разрешения.

Пунктом 6 ст. 55 ГрК РФ предусмотрено, что основанием для отказа в выдаче разрешения на ввод объекта в эксплуатацию являются:

- 1) отсутствие документов, указанных в части 3 настоящей статьи;
- 2) несоответствие объекта капитального строительства требованиям градостроительного плана земельного участка или в случае строительства, реконструкции, капитального ремонта линейного объекта требованиям проекта планировки территории и проекта межевания территории;
- 3) несоответствие объекта капитального строительства требованиям, установленным в разрешении на строительство;
- 4) несоответствие параметров построенного, реконструированного объекта капитального строительства проектной документации. Данное основание не применяется в отношении объектов индивидуального жилищного строительства.

Следовательно, при принятии решения о возможности эксплуатации объекта необходимо в том числе учитывать факт возможной задержки выдачи данного документа по административным, а не экономически обоснованным причинам.

Таким образом, незавершенный объект признается в составе эксплуатируемых внеоборотных активов на основе решения руководства организации с учетом следующих факторов:

- сроки получения разрешения на ввод объекта в эксплуатацию;
- предыдущий опыт, свидетельствующий о причинах отсутствия разрешения на ввод аналогичных объектов основных средств;
- требования законодательства по необходимости консервации объекта основных средств до получения разрешения на ввод.

В соответствии с п. 6 ПБУ 4/99 бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Исходя из принципа приоритета экономического содержания над формой объекты, по которым не закончены капитальные вложения, но которые используются в производстве, признаются в составе внеоборотных активов. В бухгалтерской (финансовой) отчетности такие объекты отражаются в составе показателя, детализирующего данные по группе статей "Основные средства".

18.07.2017

Статья 54.1. НК РФ

Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов

(введена Федеральным законом от 18.07.2017 N 163-ФЗ)

1. Не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

2. При отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 настоящей статьи, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй настоящего Кодекса при соблюдении одновременно следующих условий:

1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;

2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

3. В целях пунктов 1 и 2 настоящей статьи подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций) не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.

4. Положения, предусмотренные настоящей статьей, также применяются в отношении сборов и страховых взносов и распространяются на плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов.

КАК ПРОЯВИТЬ ДОЛЖНУЮ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТЬ И ПОДТВЕРДИТЬ ОБОСНОВАННОСТЬ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ

Когда вы получаете вычет по НДС, учитываете расходы по налогу на прибыль, обращаетесь за зачетом или возвратом налогов, вы получаете налоговую выгоду.

Если налоговый орган установит, что налоговая выгода является необоснованной, он откажет вам в получении денег из бюджета, уменьшении суммы налога и т.д. Значит, важно доказать, что вы ведете реальную деятельность, сведения о которой вы без ошибок отражаете в налоговом, бухгалтерском учете и отчетности.

Вам нужно обязательно проверить контрагента: насколько он реален, ведет ли деятельность. Кроме того, необходимо проследить, исполнил ли контрагент сделку. Так вы проявите должную осмотрительность и сможете доказать обоснованность сотрудничества с контрагентом.

1. Что такое необоснованная налоговая выгода >>>>

2. Признаки недобросовестного налогоплательщика >>>>

3. Как проявить должную осмотрительность в отношении контрагента >>>>

1. Что такое необоснованная налоговая выгода

Необоснованная налоговая выгода - это уменьшение налога (его зачет, возврат) в ситуации, когда формально право у налогоплательщика на это есть, но из-за совокупности рисков и недостатков в деятельности контрагента и сделки с ним налоговый орган может отказать в уменьшении и предъявить претензии.

Если цель сделки состояла в том, чтобы получить налог из бюджета, если по ней искажен налоговый и (или) бухгалтерский учет и отражены нереальные хозяйственные операции, которые фактически не осуществлялись, уменьшить налог в любом случае нельзя (п. п. 1, 2 ст. 54.1 НК РФ).

В остальных случаях можно уменьшить налог, но для этого нужно, чтобы были выполнены одновременно следующие условия (п. 2 ст. 54.1 НК РФ):

1) уменьшение налога не является основной целью сделки;

2) обязательство исполнено непосредственно контрагентом по договору или лицом, которому оно передано в силу закона или договора.

Эти положения распространяются на плательщиков сборов, страховых взносов и налоговых агентов (п. 4 ст. 54.1 НК РФ).

Доказывать необоснованность налоговой выгоды должен налоговый орган (п. 5 ст. 82 НК РФ). По сути инспекция должна доказать, что вы или ваш контрагент являетесь недобросовестным налогоплательщиком. При этом вы имеете право отстаивать правомерность своих требований (ч. 1 ст. 65 АПК РФ, п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53; далее - Постановление N 53). Активная и аргументированная позиция в этом случае может положительно повлиять на исход разбирательства.

В законе не закреплено, какие критерии и обстоятельства должна учитывать инспекция в ходе выяснения того, было ли целью сделки получение налога из бюджета. Вместе с тем часть из них приведена в Постановлении N 53.

Если инспекция признает налоговую выгоду необоснованной, она откажет в вычете и возмещении НДС из бюджета, признании расходов для целей налога на прибыль, применении льготы, пониженной налоговой ставки и т.п.

При доказанной необоснованной выгоде грозят следующие последствия:

- доначисление налога, пеней, взыскание штрафа за неуплату налога по ст. 122 НК РФ. Сумма штрафа составляет 20% от размера недоимки, а при установлении умысла в действиях налогоплательщика - 40%. Налоговые органы уделяют особое внимание именно установлению умышленных действий, чтобы оштрафовать компанию на 40% (см., например, Письмо ФНС России от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@);

- административный штраф за непредставление сведений, необходимых для налогового контроля, а также за грубое нарушение бухгалтерского учета (отчетности) (ст. ст. 15.6, 15.11 КоАП РФ);

- привлечение к уголовной ответственности, если размер недоимки существенный (ст. ст. 198, 199, 199.1 УК РФ).

2. Признаки недобросовестного налогоплательщика

Налогоплательщик признается недобросовестным, если совокупность обстоятельств по сделке указывает, что его главной целью являлось получение налога из бюджета, а не дохода от реальной деятельности. В такой ситуации налоговый орган откажет в зачете, возврате налога, учете расходов, вычете по НДС, применении льготы и т.д. Другими словами, он признает налоговую выгоду необоснованной.

Основные обстоятельства, по которым налоговый орган может признать вас недобросовестным налогоплательщиком при анализе вашей деятельности, следующие:

- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции (п. 6 Постановления N 53, Письмо Минфина России от 18.04.2017 N 03-13-07/23243);

- взаимозависимость участников сделок (п. 6 Постановления N 53, Письмо Минфина России от 13.07.2016 N 03-01-18/40957);

- неритмичные или разовые операции (п. 6 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N КЕ-4-3/5585@);

- расчеты через один банк (п. 6 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N КЕ-4-3/5585@);

- транзитные платежи или расчеты по цепочке (п. 6 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N КЕ-4-3/5585@, Постановление Президиума ВАС РФ от 23.11.2005 N 7088/05 по делу N А40-21484/04-126-238);

- деятельность через посредников (п. 6 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N КЕ-4-3/5585@).

Признаки недобросовестного контрагента

При анализе налоговой выгоды часто инспекция учитывает и недостатки контрагентов, а именно:

- отсутствие регистрации в ЕГРЮЛ (Письмо Минфина России от 16.04.2010 N 03-02-08/25);

- "массовый" учредитель (участник), руководитель контрагента (Письмо Минфина России от 17.12.2014 N 03-02-07/1/65228, Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16.05.2017 N Ф04-715/2017 по делу N А75-1707/2016);

- наличие адреса массовой регистрации (Письмо ФНС России от 24.07.2015 N ЕД-4-2/13005@);

- отсутствие расходов, характерных для ведения деятельности (п. 5 Постановления N 53, Определение Верховного Суда РФ от 20.07.2016 N 305-КГ16-4155 по делу N А40-87379/2014);
- отсутствие персонала (п. 5 Постановления N 53, Определение Верховного Суда РФ от 20.07.2016 N 305-КГ16-4155 по делу N А40-87379/2014);
- отсутствие основных средств (п. 5 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N KE-4-3/5585@);
- отсутствие складских помещений (п. 5 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N KE-4-3/5585@);
- отсутствие транспортных средств (п. 5 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N KE-4-3/5585@);
- отсутствие производственных активов (п. 5 Постановления N 53, Письмо ФНС России от 08.04.2011 N KE-4-3/5585@).

Приведенный перечень обстоятельств не является исчерпывающим. Оценка налоговой выгоды в каждом случае будет зависеть от всех возможных аспектов деятельности компании и ее контрагентов, должностных лиц, а также от способа оформления документооборота.

С помощью перечисленных обстоятельств можно оценить, насколько велик риск получения претензий от налоговых органов и следует ли заключать сделку с контрагентом.

Зачастую налоговые органы стараются в первую очередь построить всю схему взаимодействия налогоплательщика с его контрагентами и установить роль каждого лица в ней. Оспаривая решение налогового органа, компании придется не только представить аргументы по конкретным обстоятельствам, но и доказать, что построенная инспекцией схема ошибочна и (или) не свидетельствует о стремлении уменьшить налог в качестве главной цели по сделке.

На практике налоговые органы могут предъявить претензии по формальным признакам. Вместе с тем в НК РФ указаны те обстоятельства, которые не могут сами по себе служить основанием для предъявления налоговых претензий (п. 3 ст. 54.1 НК РФ):

- 1) первичные учетные документы подписаны неустановленным или неуполномоченным лицом;
- 2) контрагент нарушил налоговое законодательство;
- 3) налогоплательщик мог получить тот же результат экономической деятельности при совершении иных сделок (операций).

3. Как проявить должную осмотрительность в отношении контрагента

Чтобы проявить должную осмотрительность, нужно проверить контрагента. Вы проверяете его так же, как это будет делать налоговый орган. Цель проверки - доказать, что ваш контрагент является добросовестной организацией, которая ведет реальную деятельность.

Все результаты проверки стоит зафиксировать в отчете, который организация разрабатывает самостоятельно. К отчету нужно приложить пакет материалов, которые относятся к этой проверке.

Если вы не проведете такую проверку, то вам могут отказать в вычетах по НДС, расходах, зачете или возврате налога. Ведь без должной проверки вашу налоговую выгоду инспекция может признать необоснованной, если докажет, что вы действовали без должной осмотрительности и должны были знать о нарушениях, допущенных контрагентом (п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53).

Как проверить добросовестность контрагента как налогоплательщика

Чтобы проверить добросовестность контрагента, вам нужно собрать как можно больше информации о его деятельности и сделать вывод, стоит ли с ним сотрудничать. Для этого вам необходимо выполнить следующие действия:

1) проверить сведения о контрагенте и его руководителе (иных должностных лицах) на официальном сайте ФНС России (<https://www.nalog.ru/>) через электронный сервис "Риски бизнеса: проверь себя и контрагента". Он позволяет проверить, в частности:

- является ли ваш контрагент официально зарегистрированным юридическим лицом или ИП;
- нет ли сведений о руководителе (ином должностном лице) контрагента в реестре дисквалифицированных лиц, лишенных права занимать определенные должности и участвовать в управлении организациями (ст. 3.11 КоАП РФ);
- не совпадает ли адрес вашего контрагента с одним из адресов массовой регистрации.

Кроме того, следует проверить, не входит ли контрагент в число должников, которые не погасили долги, взысканные по суду. Это можно сделать через Банк данных исполнительных производств, ссылка на который также размещена на странице сервиса "Риски бизнеса: проверь себя и контрагента" официального сайта ФНС России.

Все полученные сведения следует сохранить с указанием даты их получения, например, в виде распечаток с сайта;

- 2) запросить у контрагента документы (копии документов), подтверждающие:
 - право осуществлять определенные виды деятельности. Например, такими документами могут быть лицензии;
 - полномочия должностных лиц, которые подписывают договоры, первичные учетные документы, счета-фактуры. Например, их подтверждает приказ или доверенность от имени организации.

Важно проверять полномочия не только на момент заключения сделки, но и на дату подписания документов, подтверждающих его исполнение;

3) проанализировать сведения о контрагенте, доступные в сети Интернет и СМИ. Рекомендуем изучить сайт контрагента, рекламные объявления, отзывы покупателей, чтобы убедиться в наличии у него ресурсов для

исполнения договора (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированных специалистов). Сохраните распечатки с сайтов, переписку с контрагентом и другие результаты исследований. Эти документы помогут доказать реальность заключенной вами сделки.

Перечень действий, которые могут подтвердить должную осмотрительность, не является исчерпывающим. Чем больше документов вы сможете представить для подтверждения своей осмотрительности, тем больше вероятность того, что уменьшение налоговой базы (налога) признают правомерным.

Рекомендуем разработать перечень действий по проверке потенциальных контрагентов и закрепить его во внутренних документах организации. Это позволит оптимизировать данный процесс, а также снизит риск заключения сделки с недобросовестными контрагентами и возникновения претензий со стороны налоговых органов.

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 13 июля 2017 г. N ЕД-4-2/13650@

О НАПРАВЛЕНИИ

МЕТОДИЧЕСКИХ РЕКОМЕНДАЦИЙ ПО УСТАНОВЛЕНИЮ В ХОДЕ НАЛОГОВЫХ И ПРОЦЕССУАЛЬНЫХ ПРОВЕРОК ОБСТОЯТЕЛЬСТВ, СВИДЕТЕЛЬСТВУЮЩИХ ОБ УМЫСЛЕ В ДЕЙСТВИЯХ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА, НАПРАВЛЕННОМ НА НЕУПЛАТУ НАЛОГОВ (СБОРОВ)

Федеральная налоговая служба в соответствии с пунктом 3.4 протокола совместного заседания коллегий ФНС России и Следственного комитета Российской Федерации от 07.06.2016 N 2/4 по вопросу "Повышение эффективности взаимодействия налоговых и следственных органов по выявлению и расследованию преступлений в сфере налогообложения" настоящим письмом направляет методические рекомендации для территориальных налоговых и следственных органов Следственного комитета Российской Федерации по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов), согласованные со Следственным комитетом Российской Федерации.

Одновременно сообщается, что данные методические рекомендации направлены Следственным комитетом Российской Федерации по системе следственных органов письмом от 03.07.2017 N 242/3-32-2017.

Управлениям Федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации довести настоящее письмо до нижестоящих налоговых органов и обеспечить его применение.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
2 класса
Д.В.ЕГОРОВ

Приложение

СЛЕДСТВЕННЫЙ КОМИТЕТ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

УПРАВЛЕНИЕ ПРОЦЕССУАЛЬНОГО КОНТРОЛЯ ЗА РАССЛЕДОВАНИЕМ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

КОНТРОЛЬНОЕ УПРАВЛЕНИЕ

ОБ ИССЛЕДОВАНИИ И ДОКАЗЫВАНИИ ФАКТОВ УМЫШЛЕННОЙ НЕУПЛАТЫ ИЛИ НЕПОЛНОЙ УПЛАТЫ СУММ НАЛОГА (СБОРА)

МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ

Следственный комитет Российской Федерации (далее - Следственный комитет) и Федеральная налоговая служба (далее - ФНС России) в целях реализации полномочий по обеспечению экономической безопасности Российской Федерации и обязанностей, возложенных на них Конституцией Российской Федерации, Налоговым кодексом Российской Федерации, Федеральным законом от 28.12.2010 N 403-ФЗ "О Следственном комитете Российской Федерации", Законом Российской Федерации от 21.03.1991 N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, во исполнение пункта 3.4 протокола совместного заседания коллегий ФНС России и Следственного комитета от 07.06.2016 N 2/4 по вопросу "Повышение эффективности взаимодействия налоговых и следственных органов по выявлению и расследованию преступлений в сфере налогообложения" подготовили настоящие методические рекомендации для территориальных налоговых и следственных органов Следственного комитета по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов).

1. Обстоятельства, свидетельствующие об умысле налогоплательщика на неуплату налогов (сборов) являются общими как для налогового, так и для следственного органа. Разница заключается лишь в процедуре, характере и виде действий, совершаемых для закрепления этих обстоятельств (для налогового органа - это действия по осуществлению налогового контроля, для следственного органа - это процессуальные действия при проверке сообщения о преступлении и следственные действия). Поэтому сотрудникам следственных органов Следственного комитета требуется в рамках представленных им полномочий проводить проверочные, следственные и иные процессуальные действия, направленные на закрепление доказательств, полученных налоговыми органами, и установление дополнительных. Налоговым органам при принятии по результатам налоговых проверок решений о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения необходимо наиболее взвешенно, а также с учетом рекомендаций сотрудников следственного органа по результатам предварительного ознакомления с материалами налоговых проверок подходить к вопросу квалификации действий налогоплательщиков по пункту 3 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс).

В соответствии с пунктом 3 статьи 122 Кодекса умышленная неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 129.3 и 129.5 Кодекса, влечет взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора).

Налоговым и следственным органам необходимо учитывать, что неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) может быть результатом как виновных деяний (умышленных и по неосторожности), так и деяний, которые могут быть квалифицированы как невиновные.

Например, непреднамеренная арифметическая (техническая) ошибка при исчислении налога не имеет признака виновности.

Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать. Например, к налоговому правонарушению привела низкая квалификация либо временная нетрудоспособность бухгалтера организации, однако согласно сложившейся практике не могут быть правомерными основаниями невиновности организации личные и профессиональные обстоятельства сотрудников организации, что в итоге влечет, например, налоговую ответственность в виде штрафа размером 20% от неуплаченных сумм, предусмотренную пунктом 1 статьи 122 Кодекса.

Примером умышленности совершения налогового правонарушения, влекущей применение налоговой ответственности в виде штрафа 40% от неуплаченных сумм, предусмотренную пунктом 3 статьи 122 Кодекса, является совокупность действий налогоплательщика, направленных на построение искаженных, искусственных договорных отношений, имитация реальной экономической деятельности подставных лиц (фирмы-однодневки). Эти обстоятельства не позволяют усомниться в отсутствии элементов случайности происходящего. Так, схема уклонения от налогообложения, заключающаяся в искусственном "дроблении" бизнеса с целью сохранения или получения статуса плательщика налога по специальному налоговому режиму, может быть характеризована как элементарная имитация работы нескольких лиц, в то время в реальности все они действуют как одно лицо. Таким образом, первыми признаками умышленности являются имитационные. Поскольку при использовании подставного лица налогоплательщик несет некоторые расходы, его целью одновременно является стремление эти "непроизводительные" расходы сократить, в результате полноценной имитации не происходит, а налоговые и следственные органы должны эти признаки выявить и документально закрепить.

Использование подставных лиц (фирмы-однодневки) происходит, как правило, умышленно, и задача налоговых и следственных органов это выявить и доказать. Например, между поставщиком и покупателем есть несколько посредников, и один из них имеет яркие и однозначные признаки фирмы-однодневки, в том числе не уплачивает налоги. Эта схема приведена на официальном сайте ФНС России в качестве одного из способов ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском и находится по адресу: https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/. В таких случаях налоговому органу необходимо установить принадлежность фирмы-однодневки (поставщику или покупателю) и доказать это.

2. Согласно пункту 8 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28.12.2006 N 64 "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления" (далее - Постановление N 64) уклонение от уплаты налогов и (или) сборов возможно только с прямым умыслом с целью полной или частичной их неуплаты. При этом Верховный Суд Российской Федерации разъяснил судам, что при решении вопроса о наличии у лица умысла надлежит учитывать обстоятельства, указанные в статье 111 Кодекса, исключающие вину в налоговом правонарушении.

Таким образом, установление в ходе проверки и отражение налоговыми органами в материалах налогового контроля доказательств совершения умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора) влечет не только увеличение размера штрафа согласно пункту 3 статьи 122 Кодекса, но и улучшает уголовно-правовую перспективу материалов, которые направляются в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела, как это предусмотрено пунктом 3 статьи 32 Кодекса.

Кроме того, согласно подпункту 2 пункта 4 Протокола N 1 к Соглашению о взаимодействии между Следственным комитетом и Федеральной налоговой службой от 13.02.2012 N 101-162-12/ММВ-27-2/3 к числу обстоятельств, позволяющих предполагать при решении вопроса о направлении материалов в следственные органы факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, относится виновность лица.

3. Налоговым органам рекомендуется в ходе проведения контрольных мероприятий исследовать вопрос о наличии умысла при установлении признаков совершения налогового правонарушения в действиях должностного лица проверяемой организации, предусмотренного статьей 122 Кодекса, и при его наличии отражать указанную информацию в актах налоговых проверок.

Вместе с тем, решая вопрос о привлечении к налоговой ответственности, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа не связан квалификацией налогового правонарушения, данной проверяющими должностными лицами налогового органа в акте налоговой проверки. Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе при вынесении решения по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки ужесточать меру ответственности за совершение налоговых правонарушений, которые были установлены в акте, составленном должностными лицами налогового органа, проводившими налоговую проверку, в том числе квалифицировать деяние налогоплательщика не по пункту 1 статьи 122, а по пункту 3 статьи 122 Кодекса.

4. Согласно пункту 2 статьи 110 Кодекса налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Недопустимо обоснование виновности лица на предположениях, на соображениях вероятности тех или иных фактов.

Умысел может быть доказан совокупностью обстоятельств совершения налогового правонарушения в их единстве, взаимосвязи и взаимозависимости. Для того чтобы обосновать умышленность совершенного деяния, в акте налоговой проверки требуется в обязательном порядке сформулировать цели и мотивы, которые преследовались конкретным лицом при совершении противоправных действий.

Субъективная сторона устанавливается главным образом косвенными доказательствами, приобретающими в доказывании обстоятельств решающее значение. Как правило, трудность установления субъективной стороны обусловлена отсутствием и (или) ненадежностью прямых доказательств. К прямым доказательствам относятся показания свидетелей, наличие изъятых документов, раскрывающих фактические намерения лица и их реализацию (записи, документы и (или) файлы "черной бухгалтерии"), видео- и аудиозаписи, результаты прослушивания телефонных и иных переговоров.

Доказывание умысла, таким образом, состоит в выявлении и документальном закреплении обстоятельств, как прямо, так и косвенно указывающих на то, что лицо осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Необходимо обратить внимание, что судебная арбитражная практика в формулировках мотивировочной части решения, как правило, не касается внутреннего психического отношения субъектов, совершивших налоговое правонарушение к содеянному, так, как это описывается в положениях статьи 110 Кодекса, а рассмотрев совокупность обстоятельств правонарушения, без промежуточной мотивировки о психическом отношении к содеянному, делает окончательный вывод о волевой составляющей в форме умысла либо не усматривает оснований для неприменения пункта 3 статьи 122 Кодекса. Такая форма решения вопроса об умысле не должна вводить в заблуждение, что волевая составляющая судом не была рассмотрена. Лучше всего это пояснить нижеприведенными примерами, показывающими, как суды мотивируют вину. Как представляется, объединяющим эти примеры является то, что суды выявляют вину, установив отсутствие случайностей в ряде (цепи) событий и действий, имеющих отношение к обстоятельствам совершенного правонарушения. При этом стоит обратить внимание, что этот ряд неслучайных действий, пусть и якобы независимых лиц должен быть подчинен единой воле и приводить к противоправному результату. Таким образом, может быть выявлен в схематичном виде подход судов к определению виновности лица, который должен быть реализован в ходе проведения налоговыми органами налоговых проверок.

Пример 1. В подтверждение вины предпринимателя налоговым органом были представлены соответствующие доказательства: чеки незарегистрированных контрольно-кассовых аппаратов, авансовые отчеты за период, предшествовавший созданию организации, которая выдавалась налогоплательщиком в качестве контрагента; приобретение векселей у таких "контрагентов" с использованием наличных денежных средств в крупных размерах; указание во всех представленных предпринимателем копиях документов (договоров, актов приема-передачи векселей) руководителем "контрагента" одного физического лица, в то время как по учредительным документам и данным Единого государственного реестра юридических лиц руководителем созданного общества значится другое физическое лицо; отсутствие до момента создания юридического лица возможности получения из официальных источников сведений о его государственной регистрации. При этом заявленный налогоплательщиком довод о том, что им проявлена достаточная осмотрительность и осторожность в выборе контрагента (предварительное получение из официальных источников информации о его государственной регистрации), противоречит обстоятельствам дела, так как сделки по приобретению векселей у "контрагента" начались раньше, чем состоялась государственная регистрация общества. Отсутствие государственной регистрации юридического лица исключает возможность получения из официальных источников информации о

его создании (постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 27.07.2010 N 505/10, аналогичные выводы сделаны в определениях Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 04.03.2011 N ВАС-17649/10 по делу N А26-11228/2009, от 15.03.2011 N ВАС-2817/11 по делу N А75-5416/2009).

Пример 2. Представленные обществом в инспекцию документы от имени контрагентов фактически оформлялись представителями самого общества (учредитель и руководитель организации-налогоплательщика одновременно являлся учредителем и руководителем фирм-однодневок, работник налогоплательщика одновременно являлся руководителем фирмы-однодневки, при этом в ходе допроса оба показали, что фактически руководство фирмами-однодневками не осуществляли, ставили подписи на документах), что свидетельствует о создании формального документооборота между участниками оспариваемых сделок, в целях получения необоснованной налоговой выгоды, в связи с этим, с учетом положений пунктов 2, 4 статьи 110 Кодекса, как сказал суд, инспекция правомерно квалифицировала действия общества в соответствии с пунктом 3 статьи 122 Кодекса (постановление АС УО от 07.07.2015 N Ф09-4544/15 по делу N А76-18323/2014).

Пример 3. Установлены обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий предпринимателя и его контрагентов, направленных на создание видимости соблюдения требований Кодекса, с целью предъявления к вычету налога на добавленную стоимость (далее - НДС) и отнесения затрат в состав профессиональных налоговых вычетов: отсутствие реальной возможности поставки товара, отсутствие подтверждения доставки товара, отсутствие участия контрагентов в движении товара, транзитный характер расчетов, обналичивание денежных средств. Участником контрагентов является сам предприниматель. Занижая налоговую базу по спорным налогам, предприниматель осознавал противоправный характер своих действий и желал наступления вредных последствий таких действий в виде неуплаты НДС, налога на доходы физических лиц и единого социального налога. При таких обстоятельствах инспекция правомерно привлекла предпринимателя к налоговой ответственности по пункту 3 статьи 122 Кодекса (постановление АС СКО от 12.05.2015 N Ф08-2263/2015 по делу N А32-11646/2013).

Пример 4. Налогоплательщик и иные организации, входящие в группу компаний, создали резидента особой экономической зоны (далее - ОЭЗ), уплачивающего налог на прибыль по ставке 0%, передали ему здания, сооружения, земельные участки, машины и оборудование, необходимые для производства автомобилей, в собственность, манипулировали суммами арендной платы, что было подтверждено экспертными заключениями. В результате был создан единый подконтрольный имущественный центр со схемой взаимоотношений по аренде производственных мощностей, на счетах этой организации аккумулировались значительные денежные средства в виде арендной платы и в последующем выводились за границу в виде дивидендов. Такая организация финансово-хозяйственной деятельности свидетельствует о существовании между ними согласованных действий, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды (постановление АС СЗО от 17.06.2015 N Ф07-3426/2015 по делу N А56-55281/2014).

Пример 5. Документооборот, созданный между контрагентами и обществом, носит формальный характер, создан с целью получения необоснованной налоговой выгоды, денежные средства, перечисленные за строительно-монтажные работы, частично перечислены под видом оплаты субподрядных работ на счета организаций, фактически не осуществляющих финансово-хозяйственную деятельность, с целью обналичивания денежных средств, посредством их перевода на счета подконтрольных физических лиц (постановление АС ПО от 10.07.2015 N Ф06-25353/2015 по делу N А55-20330/2014).

Пример 6. Налогоплательщиком совместно с взаимозависимым контрагентом, лишенным самостоятельности, путем злоупотребления правом создана схема, направленная на недопущение превышения предельного лимита выручки, для получения и сохранения права на применение упрощенной системы налогообложения с целью уменьшения налоговых платежей и получения необоснованной налоговой выгоды в виде неуплаты налогов по общей системе налогообложения (постановление АС МО от 30.12.2014 N Ф05-15733/2014 по делу N А40-28691/14 (Определением Верховного Суда Российской Федерации от 10.04.2015 N 305-КГ15-2304 отозвано в передаче в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации для пересмотра).

Пример 7. Установленные фактические обстоятельства свидетельствуют о том, что являясь собственником спорных объектов недвижимости и обладая сведениями об их реальной рыночной стоимости, заключая сделки с взаимозависимыми организациями по отчуждению объектов недвижимости, общество умышленно занизило цену этого имущества, а также имитировало деятельность по выполнению текущего ремонта объектов недвижимости с привлечением подрядчиков в отсутствие реального совершения этих хозяйственных операций, и названные действия общество совершало в целях получения необоснованной налоговой выгоды по налогу на прибыль и НДС (определение Верховного Суда Российской Федерации от 02.06.2016 N 305-КГ16-4920 по делу N А40-63374/2015).

5. Работа по установлению умысла проводится одновременно с работой по установлению и закреплению фактов совершения налоговых правонарушений, предусмотренных статьей 122 Кодекса. Более того, мероприятия, названные в настоящих Методических рекомендациях первоочередными, могут проводиться до установления фактов совершения налоговых правонарушений, предусмотренных статьей 122 Кодекса, то есть одновременно с первыми действиями по проведению проверки.

Алгоритм работы проверяющих должностных лиц налогового органа по закреплению в материалах проверки фактов наличия умысла по статье 122 Кодекса должен быть следующим.

В соответствии с пунктом 4 статьи 110 Кодекса вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

Учитывая норму пункта 4 статьи 110 Кодекса, в первую очередь в рамках проводимых мероприятий налогового контроля подлежит обязательному исследованию вопрос о конкретных должностных лицах организации, в результате действий которых совершено налоговое правонарушение. К ним могут быть отнесены руководитель организации-налогоплательщика, главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности

главного бухгалтера), в обязанности которых входит подписание отчетной документации, представляемой в налоговые органы, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов, а равно иные лица, если они были специально уполномочены органом управления организации на совершение таких действий. С этой целью в ходе налоговой проверки исследуются:

штатное расписание;

приказы о назначении на должность лиц, ответственных за финансово-хозяйственную деятельность организации в проверяемом периоде, и материалы о привлечении их к административной ответственности (если привлекались);

договор с управляющей организацией или управляющим (при наличии);

доверенности на совершение отдельных действий, которые повляли на совершение налогового правонарушения;

должностные инструкции лиц, ответственных за финансово-хозяйственную деятельность организации в проверяемом периоде;

пояснения должностных лиц организации по фактам налоговых правонарушений, выявленных в ходе проверки (при отсутствии письменных возражений по акту налоговой проверки).

Вышеуказанные материалы необходимы в совокупности с первичными документами, в том числе для выявления фактов "нетипичности" документооборота, отдельных договоров, проведение отдельных операций не в соответствии с внутренними правилами компании, оформление отдельных операций "доверенными" лицами руководства, отсутствие информации об отдельных операциях у лиц, обычно ответственных за их оформление.

Налоговым органам необходимо учитывать, что документы, раскрывающие состав и полномочия ответственных должностных лиц, позволяют заключить, что рядовые работники не являются должностными лицами, если не обладают соответствующими полномочиями. Это сужает круг сотрудников, через вину которых может быть доказана вина и умысел налогоплательщика-организации. Соответственно, избежать обвинения в умышленном правонарушении компания сможет, если виновным лицом (с уголовно-правовой точки зрения) окажется, например, рядовой менеджер. На практике такие ситуации встречаются, как правило, в случае мошеннических действий сотрудников налогоплательщика-организации. Так, в постановлении Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 01.06.12 N A12-16620/2011 суд принял во внимание, что директор общества был обманут и введен в заблуждение менеджером организации.

При разрешении вышеуказанных вопросов недопустимо ограничиваться сведениями из ЕГРЮЛ, ЕГРН и открытых баз данных.

Также налоговым органам при установлении вышеуказанного круга лиц рекомендуется руководствоваться пунктом 7 Постановления N 64.

6. Умысел налогоплательщика на совершение деяния, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Кодекса, может быть установлен на основании внешнего источника - приговором суда как до принятия налоговым органом решения по результатам налоговой проверки, так и после принятия данного решения.

Наличие внешнего источника может существенно оптимизировать и ускорить работу налогового органа.

Поэтому после установления фактов совершения налоговых правонарушений, предусмотренных статьей 122 Кодекса, и установления перечня лиц, вина которых исследуется, во вторую очередь целесообразно проверить, имеются ли внешние источники, из которых следует наличие умысла конкретных лиц.

Здесь также следует сделать оговорку, что налоговый орган, до проведения проверки располагая соответствующими сведениями из внешних источников, может и должен при проведении мероприятий налогового контроля отталкиваться от этих сведений.

Так, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 20.05.2008 N 15555/07 сделал вывод, что приговор в отношении генерального директора общества освобождает инспекцию от обязанности доказывания фактов совершения им действий, с которыми связано привлечение общества к налоговой ответственности. При указанных обстоятельствах налоговому органу рекомендуется в решении по результатам налоговой проверки в части обоснования наличия умысла ссылаться на соответствующий приговор.

7. При отсутствии внешних источников сбор доказательств наличия умысла целесообразно проводить одновременно (по мере) со сбором доказательств совершения налогового правонарушения, предусмотренного статьей 122 Кодекса.

Таким образом, налоговым органам рекомендуется доказывать умысел также, когда отсутствуют основания для возбуждения уголовного дела в отношении должностных лиц компании. Для этого используются предусмотренные Кодексом мероприятия налогового контроля: получение пояснений налогоплательщика, допросы, истребование документов (информации), осмотры, выемка, направление запросов в банки. В качестве доказательств налоговые органы могут использовать вступившие в силу приговоры в отношении должностных лиц контрагентов (постановления федеральных арбитражных судов Поволжского от 27.07.2012 N A12-17683/2011, от 27.03.2012 N A12-10130/2011, Московского от 19.07.2011 N КА-A40/7341-11 округов, Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.05.2012 N A12-20000/2011).

При этом налоговым органам необходимо учитывать, что назначение экспертизы по вопросам виновности, в том числе наличия умысла, не допускается.

8. Алгоритм действий проверяющих лиц должен быть направлен на сбор сведений, описывающих какие именно действия (бездействие) должностных лиц организации либо ее представителей обусловили совершение налогового правонарушения. Эти сведения необходимы для включения в акт налоговой проверки.

Согласно подпунктам 12, 13 пункта 3 статьи 100 Кодекса в акте налоговой проверки указываются документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, выводы проверяющих. При выполнении требований подпунктов 12, 13 пункта 3 статьи 100 Кодекса целесообразно придерживаться следующего. Акт налоговой проверки должен быть написан просто и доходчиво, логично и убедительно. Фабулу налогового дела и доказательства следует излагать несложными, легко воспринимаемыми фразами. Желательно, чтобы фразы не были длинными, с минимумом придаточных

предложений. Выводы в отношении налогоплательщика должны излагаться точным и строгим языком, отличаться определенностью, четкостью стиля и постоянством терминологии, сопровождаться иллюстративным материалом (схемы).

Изложение доказательств в акте налоговой проверки должно создавать устойчивое представление о том, что деяние налогоплательщика совершено не в результате тех или иных ошибок при ведении бухгалтерского или налогового учета, а в результате целенаправленных, осознанных действий налогоплательщика и его представителей.

При этом налоговым органам целесообразно ориентироваться на стиль изложения, принятый при составлении обвинительных заключений в рамках уголовного процесса.

Практика свидетельствует, что, как правило, налоговые органы, достаточно полно и детально воссоздав в акте налоговой проверки картину совершения налогового правонарушения, доходчиво и наглядно описав методологию и факты уклонения от уплаты налогов, недостаточно уделяют внимание яркой и однозначной интерпретации и словесному комментированию деяния налогоплательщика как умышленного. Налоговым органам рекомендуется обращать самое пристальное внимание на такие случаи.

В части использования терминологии налоговыми органами при доказывании умысла необходимо учитывать, что обычно используемые на практике слова "недобросовестность налогоплательщика" и "непроявление должной осмотрительности" по своей сути представляют собой нейтральные по смыслу и эмоциональной "нагрузке" описательные выражения для замены других, считающихся неуместными выражений, в частности умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия). Как правило, указанные словосочетания используются при использовании налогоплательщиками налоговых схем, имеющих видимость совокупности легальных действий, и фирм-однодневок (к деятельности которых налогоплательщик якобы не причастен). Вместе с тем использование указанных слов не коррелирует с задачей доказывания умышленности, более того, ей противоречит и может создать ложное представление о неосторожном или даже невиновном совершении налогового правонарушения.

В указанной связи при обнаружении умышленного совершения налогоплательщиком вышеуказанных деяний налоговыми органам рекомендуется применять терминологию, используемую законодательством о налогах и сборах.

Данные рекомендации распространяются также на слова "агрессивное налоговое планирование".

Понятия мнимых и притворных сделок налоговыми органам рекомендуется использовать исключительно и применительно к пункту 1 статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", согласно которому не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе указанных сделок.

9. При доказывании налоговыми органами фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) налоговыми органам рекомендуется запрашивать пояснения налогоплательщиков. Учитывая, что зачастую имеет место обоюдное обвинение должностных лиц налогоплательщика-организации друг друга в совершении тех или иных действий, пояснения целесообразно проверять, в том числе допрашивать лиц, на которых указывает представитель налогоплательщика. В данном случае целесообразно сопоставлять противоречащие друг другу ("конкурирующие") показания различных лиц и проводить повторные опросы и допросы с учетом уже полученной информации. Например, согласно приговору Надымского городского суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 04.03.2011 по уголовному делу N 1-48/2011 директор налогоплательщика выдвигал версию, что полностью доверял главному бухгалтеру, подписывал налоговую отчетность, не имея возможности ее проверить, не обладая необходимыми знаниями налогового законодательства. Главный бухгалтер версию директора опроверг и заявил, что о необходимости восстановить и уплатить налог на добавленную стоимость неоднократно информировал директора, что подтвердили другие лица.

При этом необходимо учитывать следующие распространенные версии совершения правонарушения "от налогоплательщика":

- 1) наличие обстоятельств, исключających вину в налоговом правонарушении (статья 111 Кодекса);
- 2) наличие обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения (пункт 1 статьи 112 Кодекса). Налоговыми органам необходимо учитывать судебную практику, прямо отрицающую применение смягчающих обстоятельств одновременно с доказанным умыслом:

постановление Арбитражного Суда Восточно-Сибирского округа от 11.12.2014 по делу N А58-6043/2013, в котором, в частности, указано: "при установленных обстоятельствах получения ОАО необоснованной налоговой выгоды вследствие совершения им противоправных умышленных действий суд апелляционной инстанции пришел к обоснованному выводу о невозможности квалификации заявленных обществом обстоятельств (доначисление сумм налогов, пени и штрафов явилось результатом деятельности уже уволенных должностных лиц; отсутствие достаточных денежных средств для уплаты налогов и налоговых санкций; отсутствие прибыли у организации; наличие задолженности перед контрагентами; тяжелое финансовое положение общества; наличие у него кредитных обязательств в отношении приобретенного в лизинг оборудования) как смягчающих ответственность". (Определением Верховного Суда Российской Федерации от 13.04.2015 N 302-КГ15-2030 отказано в передаче данного дела в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации для пересмотра);

постановление Арбитражного Суда Поволжского округа от 28.05.2015 N Ф06-23162/2015 по делу N А72-5803/2014, в котором, в частности, указано: "налоговые правонарушения, совершенные умышленно, представляют собой большую общественную опасность, поэтому Кодекс устанавливает повышенные размеры взысканий именно за умышленные правонарушения. Умысел представляет собой такую форму вины, которая характеризуется осознанием лицом противоправности своего поведения, предвидением последствий своего противоправного поведения и желательностью или безразличным отношением к их наступлению.

Соответственно, применение налоговых санкций является мерой ответственности за налоговое правонарушение, то есть за предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно";

3) неосведомленность директора о фиктивном характере документов, использованных для уменьшения налоговой базы;

4) добросовестное заблуждение, обусловленное доверием главному бухгалтеру или иному лицу, ответственному за подготовку налоговых деклараций (расчетов);

5) исполнение роли номинального руководителя, введенного в заблуждение "теневым" руководителем, фактически контролирующим деятельность организации;

6) исполнение незаконного приказа или распоряжения руководителя организации.

10. Налоговым органам также целесообразно обращать внимание на случаи заблаговременного направления проверяемым налогоплательщиком запросов в налоговые органы по вопросам "осмотрительности", особенно в отношении контрагентов, в ходе проверки квалифицированных как фирмы-однодневки, а также на случаи имитации налогоплательщиком "соблюдения осмотрительности".

11. Об умысле, в частности, могут свидетельствовать обстоятельства, прямо указывающие на то, что лица осознавали противоправный характер своих действий (бездействия), желали либо сознательно допускали наступление вредных последствий таких действий (бездействия):

1) согласованность действий группы лиц (в том числе и юридических), нацеленная на минимизацию налоговых обязательств и обналичивание денежных средств, доказанная фиктивность конкретных хозяйственных операций компании. Принимаются во внимание обстоятельства, которые указывают на участие налогоплательщика в схеме или ее организации (постановления федеральных арбитражных судов Восточно-Сибирского от 27.02.2012 N А58-2460/2011, Западно-Сибирского от 24.10.2013 N А81-3524/2012, Уральского от 26.09.2013 N Ф09-8808/13 округов);

2) доказанные факты подконтрольности фирмы-однодневки, в том числе выполнение ряда функций, операций, действий якобы силами и средствами фирмы-однодневки с использованием техники, средств, рабочей силы, имущества проверяемого налогоплательщика, в том числе использование материально-технических средств, сотрудников бухгалтерии, средств связи, договоров с провайдерами, IP-адресов и т.д.;

3) факты имитации налогоплательщиками хозяйственных связей с фирмами-однодневками. Например, Суд отметил: имеется согласованность действий налогоплательщика и его контрагентов, направленная на создание видимости соблюдения требований статей 169, 171, 172 Кодекса с целью предъявления к вычету НДС. При таких обстоятельствах суд пришел к выводу о правомерности доначисления НДС, пеней и привлечения к налоговой ответственности по пункту 3 статьи 122 Кодекса (Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 13.11.2014 N Ф08-8030/2014 по делу N А32-10331/2013). Судья Верховного Суда Российской Федерации не нашел оснований для передачи дела в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации для пересмотра (Определение от 19.02.2015 N 308-КГ14-7646);

4) сложный и запутанный, продолжающийся во времени, повторяющийся характер действий налогоплательщика в рамках налоговой схемы, исключающий их совершение в рамках обычной деятельности или по неосторожности;

5) прямые улики противоправной деятельности: например, наличие "черной бухгалтерии", обнаружение печатей и документации фирм-однодневок на территории (в помещении) проверяемого налогоплательщика, факты обналичивания денежных средств вместе с установленными фактами их расходования на те или иные нужды налогоплательщика-организации, ее должностных лиц и учредителей (участников).

Наличие вышеуказанных обстоятельств, иллюстрирующих сложный характер противоправной деятельности налогоплательщика, имеют перспективу для доказывания умысла.

12. Поведение, имеющее доказательственное значение

Учитывая необходимость уделять внимание целям и мотивам действий лиц, целесообразно стремиться к документальному выявлению и закреплению всей последовательности действий налогоплательщика и подконтрольных ему лиц, в том числе подставных. Например, важно проследить действия налогоплательщика от момента создания, привлечения для использования в налоговой схеме подставного лица до момента обналичивания денежных средств и их использования в соответствии с планируемыми налогоплательщиком целями.

К поведению, также имеющему доказательственное значение, нужно отнести такое поведение, которое направлено на уклонение от ответственности, а также поведение, свидетельствующее о "виновной осведомленности", об использовании "плодов" правонарушения и о косвенном признании своей вины.

Сведения о попытках уничтожить следы правонарушения, наличие достаточных оснований полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, также являются свидетельствами о поведении, имеющем доказательственное значение.

"Виновная осведомленность" - это осведомленность налогоплательщика о таких обстоятельствах правонарушения, которые могут быть известны только непосредственному исполнителю.

13. В практической деятельности выявляются следующие схемы, применяемые для уклонения от уплаты налогов

13.1. Классической схемой уклонения от уплаты налогов является применение фиктивных сделок, с целью увеличения стоимости приобретенного товара (услуг) - завышения расходной части либо с целью занижения доходной части, а именно продажа товара по заниженной стоимости (экономически необоснованные сделки). Фиктивные сделки могут быть заключены недобросовестными налогоплательщиками как с фирмой-однодневкой, так и с аффилированной организацией.

В рамках проверки необходимо доказать, что организацией-налогоплательщиком и ее контрагентами создан фиктивный документооборот, направленный на необоснованное получение налоговой выгоды. В связи с этим необходимо доказать, что контрагент налогоплательщика является фирмой-однодневкой или аффилированной организацией, что данный факт известен должностному лицу организации-налогоплательщика, а также

опровергнуть сведения, указанные в оправдательных документах к фиктивному договору, тем самым подтвердить отсутствие финансово-хозяйственной операции, подтвердив, что предоставленные налогоплательщиками в налоговый орган сведения являются ложными.

На стадии налоговой проверки целесообразно проведение следующих мероприятий:

- установить и опросить руководителей, лиц, ответственных за исполнение и принимающих товары (работы, услуги), а также бухгалтеров организации-налогоплательщика и его контрагентов об обстоятельствах заключения и исполнения сомнительного договора, истребовать документы, подтверждающие сомнительные финансово-хозяйственные операции, в том числе и не обязательные для ведения (переписка, заявки, протоколы совещаний, складские книги, журналы въезда и выезда, журналы выдачи пропусков и др.), провести их анализ. Сопоставив между собой оправдательные документы налогоплательщика можно установить несоответствия, например: в договоре (либо приложениях к нему) количество товара может быть указано в штуках, тогда как в счетах-фактурах и товарных накладных - в тоннах. Сверить идентичность первичных бухгалтерских документов экземпляров поставщика и покупателя (зачастую встречаются расхождения в нумерации, в единицах измерения, в суммах и иных основных условиях), при необходимости назначить и провести почерковедческую экспертизу;

- в случае установления в числе контрагентов налогоплательщика организаций, относящихся к группе риска (фирмы-однодневки, аффилированной организации), необходимо провести комплекс мероприятий, направленных на связь указанных организаций (лиц, причастных к их деятельности) с должностными лицами организации-налогоплательщика.

С этой целью необходимо проанализировать сведения, имеющиеся в информационных ресурсах (ЕГРЮЛ, ЕГРН, Налоговая отчетность, Банковские счета и др.), а также в ЕГРП, ГИБДД, Ростехнадзор, ГИМС, Роспатент и иных регистрирующих органах для установления единых лиц, адресов, интернет-сайтов, сотрудников, имущества, наличие обременения имущества (движимого и недвижимого) теми или иными физическими и юридическими лицами, при возможности установить пользователей выявленного имущества, представителей интересующих юридических лиц по доверенности и иную информацию. При сборе доказательств аффилированности и осведомленности об этом должностных лиц организации-налогоплательщика необходимо акцентировать внимание на установление реальной схемы организации бизнеса (понять, какие функции выполняет каждая из аффилированных организаций на бумаге), построив указанную структуру, выяснить, кем фактически оказываются услуги (выполняются работы) (как правило, это лица из числа работников организации-налогоплательщика, которые формально трудоустроены в аффилированной организации). В данном случае целесообразно допросить лиц из числа сотрудников аффилированной организации. Практика показывает, что указанные лица вообще не осведомлены о том, что являются работниками аффилированной организации, а если и осведомлены, то заявляют, что непосредственным их руководителем является руководитель организации-налогоплательщика. Такой же анализ следует провести относительно использованных основных средств (например, лесопилка, транспортные средства, производственные помещения). Как показывает практика, такие средства находятся в аренде у аффилированной организации (собственник-бенефициар). В этом случае необходимо запросить и проанализировать сведения органов учета таких объектов, историю перехода права собственности. В практике расследования уголовных дел имели место случаи, когда имущество, находящееся в собственности учредителя (руководителя) проверяемого налогоплательщика, реализовывалось по мнимой сделке аффилированной организации, у которой не имелось собственных средств для его приобретения. Получив займ (как это отражено в учете) от собственника, аффилированная организация приобретала формально указанное имущество. В действительности движение денежных средств фактически места не имело, сделка являлась мнимой без целей получения какого-либо экономического эффекта, его перемещения в пространстве не было, оставался неизменным персонал, его обслуживающий. Доказав факт фиктивности сделки по реализации активов, с учетом анализа сведений о его использовании при оказании услуг для организации-налогоплательщика аффилированной организацией, легко констатировать факт осведомленности должностных лиц организации о фиктивности отношений с аффилированной организацией и нереальности затрат, отраженных в учете.

Более сложная ситуация при доказывании аффилированности иностранных партнеров, при этом необходимо проверять сведения о физических лицах, представляющих интересы данных компаний на территории России, зачастую это номинальные директора, которые даже не пересекали границу Российской Федерации. Также необходимо иметь в виду, что при взаимоотношениях с иностранными партнерами часто осуществляются расчеты в рублях, так как расчеты в российской валюте в иностранных банках возможны, но для этого они должны иметь корреспондентские счета в российских кредитных организациях, по которым, собственно, и проходят все операции. Таким образом, информацией обо всей цепочке расчетов владеет Центральный банк Российской Федерации, а вслед за ним и Росфинмониторинг. Налоговому органу также необходимо получить информацию об операциях офшорной компании в России. В случае если бенефициаром иностранной компании является очередная офшорная организация, необходимо проанализировать, каким образом бенефициар будет использовать накопленные в компании денежные средства, с этой целью зачастую бенефициаром оформляются корпоративные банковские карты и сведения о ее использовании на территории Российской Федерации также возможно получить в Центральном банке Российской Федерации, а если добавить к этому информацию о том, кто приобрел в собственность автомобиль или квартиру (как физическое лицо), то получатся косвенные доказательства реального бенефициара, стоящего за иностранной компанией.

Во всех случаях к материалам налоговых проверок должны быть приобщены сведения о бенефициаре, аффилированной организации (выписки ЕГРЮЛ, сведения Росреестра о реализованных объектах недвижимого имущества, сведения ГИБДД о реализации транспортных средств, сведения из Центрального банка Российской Федерации и иных кредитных организациях), результаты оперативно-розыскных мероприятий;

- установить и допросить лиц, причастных к деятельности фирмы-однодневки (как правило, руководитель организации является лицом номинальным), включая лиц, фактически оказывающих бухгалтерские услуги, в том числе путем проведения анализа движения денежных средств, перечисленных на расчетные счета контрагентов (как правило, это те же лица, которые оказывают услуги для проверяемого налогоплательщика), направить

запросы и истребовать сведения об IP-адресах по месту выхода в сеть для направления налоговой отчетности и распоряжения расчетным счетом по системе удаленного электронного доступа. Установить и допросить лиц, фактически распоряжавшихся расчетным счетом организации, отношения с которой носили фиктивный характер. Характер расчетов между налогоплательщиком и его контрагентами может свидетельствовать о том, что расчетные счета поставщиков фактически использованы как транзитные;

- об умысле может свидетельствовать наличие в помещении организации-налогоплательщика печатей фирмы-однодневки, бланков аффилированных организаций и другие следы создания фиктивного документооборота, в связи с чем необходимо провести осмотр помещения с привлечением и специалистов в области IT-технологий (для исключения самоуничтожения либо блокировки цифровой информации), при этом при себе необходимо иметь постановление о выемке документов и предметов, в соответствии со статьей 94 Кодекса с целью изъятия оригиналов оправдательных и иных документов, интересующих проверяющего, для исключения их уничтожения и замены возможных вещественных доказательств. В случае установления лиц, причастных к деятельности фирмы-однодневки, необходимо ориентировать орган дознания на проведение оперативно-розыскных мероприятий (как правило, наиболее результативным является обследование помещений) по месту возможного нахождения первичной документации фирмы-однодневки; полученные результаты оперативно-розыскных мероприятий подлежат анализу, включая проведение почерковедческих исследований достоверности подписи руководителей на документах первичного учета; при установлении в период проведения проверки, что бухгалтерский и налоговый учет фирм-однодневок ведут бухгалтера проверяемой организации, изъять необходимую документацию и предметы (печати, бланки, флешнакопители, серверы, токены, рутокены и т.д.) в порядке статьи 94 Кодекса.

В помещении организации-налогоплательщика либо его контрагентов могут быть обнаружены пластиковые банковские карты физических лиц, что также указывает на обналичивание денежных средств, и в свою очередь позволит установить факт возврата обналиченных денежных средств должностным лицам проверяемого налогоплательщика. Указанное также свидетельствует о том, что должностным лицам известно об отсутствии реальных взаимоотношений с фирмой-однодневкой либо аффилированной организацией;

- анализ сопутствующих договоров (аренда складского помещения, перевозка грузов и иные), в результате чего можно установить невозможность перевозки товара в указанном объеме и в сроки согласно договору поставки, при этом следует проводить не только допрос водителей, перевозчиков товара, арендодателя, но и делать расчет объемов и массы товара с целью установления действительных его объемов и сопоставление данных объемов с объемами грузовых автомобилей, а также объемами склада, где хранился данный товар. При необходимости также нужно определять соответствие условий содержания товара с условиями его хранения на складах, обеспечивающими сохранность товара и его потребительских свойств;

- установить реального производителя товара или поставщика товара. Это возможно, например, путем анализа сертификатов на товар, где в обязательном порядке указывается производитель товара, путем запроса сертифицирующего органа с целью выяснения вопроса, кому из производителей товара выдавался сертификат (в случае если речь идет о такой категории товара, который подлежит обязательной сертификации, путем проведения мониторинга рынка аналогичных товаров, через отслеживание движения товара, а также движения денежных средств по всей цепочке контрагентов). Производители товара могут подтвердить (либо опровергнуть) реальность сертификатов, взаимоотношения либо отсутствие таковых с налогоплательщиком, а также возможный (либо невозможный) объем выпуска продукции у производителя;

- установить лиц, фактически выполнявших работы (оказывавших услуги), либо установление факта того, что работы (услуги) вообще не выполнялись (не оказывались). С этой целью налоговому органу целесообразно провести анализ объектов, на которых якобы выполнялись работы, опросить лиц из числа заказчиков, а также работников организации-налогоплательщика, выполнявших трудовую деятельность в проверяемом налоговом органе. Первоначально проверив лиц из числа сотрудников, не работающих в настоящее время в организации, что позволит снизить риск дачи ими неправдивых показаний налоговому органу. В ходе допросов выяснять, кто конкретно выполнял работы (оказывал услуги), кто контролировал процесс выполнения работ, что лицу известно об осведомленности руководителя организации о лицах, которые фактически выполняли работы (чем это подтверждается, например, проведение планерок, на которых обсуждались вопросы выполнения работ, постановка конкретных задач, обсуждение проблем исполнения, шла ли речь о выполнении работ субподрядными организациями, включая спорного контрагента; непосредственное осуществление контроля выполнения работ руководителем организации на объекте, пр.). Также необходимо проанализировать условия допуска рабочих на объект, проверить наличие списков сотрудников, допускаемых на объект в тот или иной период, журналы инструктажа на рабочем месте, общие журналы работ, допуски к осуществлению работ отдельных категорий (бетонные, электромонтажные и т.д.).

В случае оказания услуг, например поставка материалов, налоговому органу необходимо выяснить, кем принимался товар из числа работников проверяемого налогоплательщика (как правило, подпись указанного лица имеется на товарно-транспортных накладных), установив указанное лицо, опросить его (его ли подпись имеется в документах первичного учета, куда помещался товар, кем привозился, роль руководителя организации в контроле за поставками). Если товар реально был (об этом свидетельствует, например, факт расходования материала при строительстве), необходимо установить, у кого он приобретался. Это возможно установить путем проведения оперативно-розыскных мероприятий, установления и допроса лиц, которым в указанный период выдавались в подотчет большие суммы денежных средств (как правило, денежные средства шли на оплату товара за наличный расчет у лиц, которые не являются плательщиками НДС), опросив указанных лиц, выяснить, кто контролировал их работу, исполнение поручения о закупке товаров, процесс поставки и осведомленность руководителя о надлежащем исполнении поручения о приобретении и поставке товара на объект;

- установление факта нереальности затрат, понесенных организацией якобы по факту оказания услуг фирмой-однодневкой (относительно специфических услуг маркетинговых, консалтинговых, пр. подобных). Отражение в учете предприятия затрат данной категории, как правило, свидетельствует об их фиктивности, в

связи с чем их реальное осуществление должно подвергаться особой проверке. С субъективной стороны доказать осведомленность руководителя об их отсутствии не представляет особого труда, поскольку оценка результатов оказания таких услуг, связанных с необходимостью корректировки стратегии деятельности предприятия, является предметом непосредственной деятельности руководителя. В связи с этим акцент следует делать на доказательстве отсутствия услуг, о чем могут свидетельствовать отсутствие отчетов оценки (в части маркетинговых услуг - конъюнктуры рынка, в части консалтинговых - предложений оптимизации бизнеса), отсутствие достаточного уровня квалификации у специалистов, которые якобы проводили такой анализ, либо вообще отсутствие таких специалистов; отсутствие сведений об оказанных услугах в учете фирмы-однодневки).

Немаловажное значение имеет проведение анализа отражения в учете предприятия налогоплательщика движения материалов по счетам бухгалтерского учета. При этом в случае отражения в учете фиктивного движения товаров (поступление, списание в производство) необходимо опросить бухгалтера на основании чего (каких документов, кем представленных) осуществлялось отражение товаров в учете, контрольные функции руководителя по факту отражения таких товаров в учете, дача отдельных поручений об их учете.

Об умышленном приобретении налоговой выгоды могут свидетельствовать также и подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств, известных должностным лицам организации-налогоплательщика:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг (например, продажа товаров или покупка, перепроизводство, если даже оно не планировалось, заключение договоров до момента государственной регистрации - договор был заключен в 2013 году, а государственная регистрация контрагента произошла в 2016 году);
- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств, а также денежных ресурсов;
- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;
- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

Об умысле на совершение налогового правонарушения и, как следствие, преступления при наличии криминальной схемы уклонения от уплаты налогов свидетельствуют и действия налогоплательщика в период проведения проверки. Практика показывает, что на запросы налогового органа о предоставлении документов, обосновывающих налогооблагаемую базу, должностными лицами налогоплательщика предпринимаются меры к искажению учета, замене фиктивных контрагентов аффилированными организациями, должностные лица, которые ориентированы на подтверждение фиктивных отношений с налогоплательщиком. В связи с расхождением данных предпроверочного анализа с данными, представленными налогоплательщиком в ходе налоговой проверки, при наличии оснований полагать, что налогоплательщиком умышленно произведена замена документов, целесообразно проведение анализа представленных документов, выявление фактов искажения учета, истребование регистров бухгалтерского и налогового учета как налогоплательщика, так и аффилированных к нему организаций, на которые произведены замены; допросить представителей вновь введенных организаций о взаимоотношениях с налогоплательщиком; проанализировать расчеты между лицами по факту якобы выполненных работ (оказанных услуг), который наглядно демонстрирует факт отсутствия расчетов по счетам, при этом исполнение обязанностей прикрывается фиктивными взаимными зачетами встречных требований.

13.2. Дробление бизнеса с целью необоснованного применения специальных налоговых режимов

Для того чтобы минимизировать налоговую нагрузку, многие налогоплательщики свою деятельность, имеющую определенные ограничения, препятствующие переходу на упрощенную систему налогообложения, делят на ряд более мелких, попадающих под упрощенную систему налогообложения (далее - УСН) или систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход по отдельным видам деятельности (далее - ЕНВД). Например, один магазин с большой площадью делят на несколько отделов площадью менее 150 кв. м. Управляющие отделами регистрируются в качестве предпринимателей и оформляют свою торговлю через ЕНВД, получив свою площадь в аренду и заключив, например, договор поручительства, реализуют товар.

В рамках налоговой проверки обстоятельства, свидетельствующие об умышленных действиях налогоплательщика, можно установить в ходе осмотра помещения и территории, допроса сотрудников магазина, анализа движения денежных средств на расчетных счетах предпринимателей, проверки кассовых книг и ККМ, установить лицо, которому подчиняются управляющие отделами, единые складские помещения, транспорт, грузчики и иной персонал.

Так, об умышленных действиях налогоплательщика свидетельствует следующее:

- реализация товара предпринимателем осуществляется в пределах торговых площадей, используемых налогоплательщиком, при этом арендованные предпринимателем у налогоплательщика торговые площади фактически не представляют собой самостоятельную торговую точку с автономной системой торговли, имели общие входы, общие торговые залы, оформленные в едином фирменном стиле сети магазинов общества, в которых находились и товары, принадлежащие обществу, и товары предпринимателя;
- не обособлены от торговых площадей, занимаемых товарами налогоплательщика, единые складские помещения;
- получение денежных средств от покупателей товаров общества и предпринимателя осуществлялось через единые кассовые линии (кассовые терминалы), расчеты с покупателями осуществляются работниками налогоплательщика на всех кассах, в том числе принадлежащих предпринимателю. Выручка, полученная от продажи товаров, учитывается через единое программное обеспечение кассовой техники, производится совместное инкассирование выручки налогоплательщика и предпринимателя;

- товары приобретаются налогоплательщиком и предпринимателем по заявке предпринимателя у одних и тех же поставщиков, при этом товары для общества и товары для предпринимателя поступают на склад и в магазины общества, доставка, разгрузка товара и его хранение осуществляется силами общества ввиду отсутствия соответствующих работников у предпринимателя;

- трудовую деятельность фактически осуществляли одни и те же сотрудники, которые воспринимают общество и предпринимателя как единый субъект предпринимательской деятельности.

Таким же образом налогоплательщики формально делят бизнес с целью подпадания под УСН.

С целью выявления и доказывания таких схем налоговым органам необходимо ориентироваться на следующие обстоятельства:

- разделенные организации осуществляют один вид деятельности, находятся по одному юридическому адресу, используют одни и те же помещения, кадровый персонал, имеют единую материально-техническую базу, одних заказчиков, представляют собой единый комплекс, вовлеченный в единый производственный процесс;

- ведение налоговой и бухгалтерской отчетности одними лицами, оказание услуг одним заказчикам; сотрудники данных организаций выполняют одну и ту же работу в соответствии с должностными обязанностями, у сотрудников может быть одежда с единым логотипом;

- организации совместно хранят бухгалтерские документы и документы по ведению финансово-хозяйственной деятельности, используют единый IP-адрес, расчетные счета открыты одними и теми же лицами в одних банках, товарно-материальным обеспечением занимается один менеджер по снабжению;

- в случае приближения получаемых доходов в одной из организаций группы взаимозависимых лиц к предельно допустимому размеру для применения УСН договоры с заказчиками либо расторгаются, либо заключаются дополнительные договоры с другой взаимозависимой организацией на тех же условиях.

С целью установления данных обстоятельств необходимо проверить взаимозависимость юридических лиц, установив выгодоприобретателя, с этой целью необходимо проанализировать информационные ресурсы, провести осмотры помещения, допросить сотрудников всех звеньев, а также их контрагентов.

В случае применения схемы дробления путем вывода активов с целью снижения их величины, предельной для налогоплательщика, позволяющей применять упрощенную систему налогообложения, необходимо проведение оценки реальности расчетов по сделке, период, в котором сделки заключались, лицо, ответственное за принятие решения о приобретении актива, допросить установленных лиц на предмет причастности к принятию такого решения.

13.3. Необоснованное применение налоговых льгот, льготных налоговых ставок

Так, налогоплательщик и иные организации, входящие в группу компаний "А", создали схему взаимоотношений по аренде производственных мощностей таким образом, чтобы здания, сооружения, земельные участки, машины и оборудование, необходимые для производства автомобилей, находились в собственности резидента ОЭЗ, уплачивающего налог на прибыль по ставке 0%. ООО "Б" было создано как единый подконтрольный имущественный центр с целью аккумулирования на счетах этой организации значительных денежных средств в виде арендной платы для последующего их вывода за границу в виде дивидендов. Такая организация финансово-хозяйственной деятельности обеспечивала арендаторам возможность отражать в составе расходов по налогу на прибыль затраты в виде арендных платежей в завышенных размерах и минимизировать налоговые поступления в бюджет.

Как и в схемах с экономически необоснованными сделками в данном случае налоговому органу необходимо установить, что арендатор и арендодатели являются взаимозависимыми организациями, и их отношения влияют на результаты заключенных ими сделок и свидетельствуют о существовании между ними согласованных действий, направленных на уклонение от уплаты налогов.

Часто встречающимся способом необоснованного получения налоговых льгот является фиктивное привлечение в качестве подрядчика общественной организации инвалидов с целью уклонения от начисления НДС по строительным работам для собственных нужд.

Хозяйствующий субъект, фактически выполняющий строительно-монтажные и проектные работы для собственных нужд самостоятельно, привлекает в качестве подрядчика общественную организацию инвалидов. Она привлекает следующих субподрядчиков: хозяйствующих субъектов, являющихся фирмами-однодневками, и временные трудовые коллективы, члены которых фактически являются работниками заказчика. Налогоплательщиком - общественной организацией инвалидов неправомерно заявляется льгота по НДС, предусмотренная статьей 149 Кодекса, со стоимости строительно-монтажных и проектных работ, производимых и реализуемых организациями, члены которых являются инвалидами и их законными представителями.

Обстоятельство, которое необходимо установить в ходе налоговой проверки, это фиктивность сделки (договора подряда) - отсутствие выполнения работ на объектах налогоплательщика сотрудниками общественной организации.

Практика показывает, что большая часть строительных компаний имеет разветвленную структуру организации управления, влекущую вовлечение в процесс привлечения фиктивного контрагента (подбор, заключение договоров, приемка работ, расчеты за выполненные работы) значительного числа работников соответствующих подразделений и служб проверяемой организации-налогоплательщика, доказать осведомленность высших должностных лиц организации о фиктивности отношений бывает затруднительным. Делегирование функций предполагает размывание ответственности. В результате допросу должны подвергаться представители всех служб (подразделений), принявших участие в оформлении отношений со спорным контрагентом и якобы принявших его работы (услуги).

13.4. Подмена гражданско-правовых отношений с целью извлечения налоговой выгоды

С целью снизить налогооблагаемую базу многие налогоплательщики документально заменяют одни правоотношения другими, в связи с чем при проведении проверок необходимо проводить анализ условий договора, включающий в себя две взаимосвязанные и взаимообусловленные процедуры - анализ с точки зрения

норм гражданского и налогового права, выявив сделку, которая имела место в действительности, исходя из фактических обстоятельств.

Например, чтобы избежать уплаты НДС с аванса, стороны заключают договор займа, а после отгрузки товара засчитывают заемные средства в счет его оплаты. Или заключают с контрагентом договоры комиссии, хотя реально осуществляют сделки по купле-продаже товаров.

На практике чаще всего встречается подмена договора купли-продажи, который в зависимости от обстоятельств преподносится как договор комиссии, как договор лизинга либо как договор реализации долей в уставном капитале.

По договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену) (п. 1 ст. 454 ГК РФ).

По договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента (п. 1 ст. 990 ГК РФ).

Налогообложение по договору комиссии происходит следующим образом. Комитент передает товар комиссионеру. При этом право собственности на товар к комиссионеру не переходит, а потому на основании статьи 39 Кодекса у комитента не возникает доходов от реализации товаров, облагаемых НДС и налогом на прибыль. Комитент списывает в расходы сумму вознаграждения, уплачиваемую комиссионеру, и принимает к вычету НДС с этой суммы. А комиссионер рассчитывает налог на прибыль и НДС только с комиссионного вознаграждения.

Если договор комиссии переквалифицировать в договор купли-продажи, то бывший комитент будет являться продавцом. Для него датой перехода права собственности и датой реализации товара будет считаться день передачи товара покупателю. На эту дату бывший комитент должен отразить в налоговом учете выручку от реализации при исчислении налога на прибыль и НДС, так как он этого не сделал, при проверке налоговый орган должен начислить налог, штрафы и пени. Сумму вознаграждения, которое он выплатил посреднику, налоговый орган из расходов должен исключить, в вычетах по НДС с этой суммы отказать.

Бывший комиссионер становится покупателем и в дальнейшем продавцом. При проведении проверки налоговому органу необходимо затребовать и проанализировать следующие документы и условия сделки: отчет комиссионера (агента), дату перечисления денежных средств, изменение цены по условиям договора, условие об оплате товара не позднее определенного срока, условие о перечислении оплаты за товар частями независимо от его реализации.

При посреднических договорах в соответствии со ст. 999 ГК РФ обязательно составляется отчет комиссионера (или агента - при агентском договоре). Согласно п. 1 ст. 990 ГК РФ договор комиссии должен исполняться за счет комитента. Установление в ходе анализа движения денежных средств на расчетных счетах налогоплательщика перечисления денежных средств до реализации товара свидетельствует о том, что договор исполняется за счет комиссионера, что противоречит правовой природе посреднических отношений.

Наличие в договоре условия об оплате товара не позднее определенного срока также противоречит понятию посреднической сделки. По договору комиссии посредник перечисляет деньги за товар после его реализации. Принимая на себя обязанность оплатить товар не позднее определенной даты, комиссионер согласился нести риск невозможности дальнейшей продажи товара, что соответствует договорам купли-продажи, а не договорам комиссии (п. 1 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.11.2004 N 85 "Обзор практики разрешения споров по договору комиссии", далее - Письмо ВАС РФ N 85);

По договору финансовой аренды (договору лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование. В случаях, когда договоры купли-продажи заменяются договорами лизинга, оплата фактически производится в рассрочку и обозначается как лизинговые платежи.

Основная выгода договора лизинга состоит в том, что его применение позволяет налогоплательщику использовать ускоренную амортизацию, а это значит, стоимость основного средства будет списываться в расходы по налогу на прибыль в три раза быстрее.

При проведении проверки необходимо обратить внимание на следующие условия договора лизинга:

- договор лизинга заключен на срок значительно меньший, чем срок полной амортизации имущества;
- в договоре отсутствуют условия, свойственные именно договору лизинга. Все компоненты и условия (предмет, продавец, срок, плата, условия) должны быть отражены в договоре лизинга. Кроме того, в договоре должно быть указано, на чем балансе будет учитываться имущество.

При наличии таких обстоятельств договор лизинга может быть переквалифицирован в договор купли-продажи на условиях рассрочки платежа.

Реализация долей в уставном капитале - данная сделка не облагается НДС (п. п. 12 п. 2 ст. 149 Кодекса). Поэтому, чтобы избежать уплаты НДС, налогоплательщики продажу недвижимости или оборудования иногда оформляют как реализацию доли в уставном капитале.

Например. Налогоплательщик-"продавец" договорился с покупателем о продаже объекта недвижимости. Для этого создал Общество с минимальным уставным капиталом (10 000 рублей), а затем через договор займа внес в учредительный капитал общества 65 млн рублей. На эти заемные деньги подконтрольное вновь созданное Общество купило у налогоплательщика-"продавца" объект недвижимости. После чего покупатель приобрел долю в этом Обществе. В данном случае сделка по приобретению доли прикрыла сделку по купле-продаже недвижимости.

При проведении проверки необходимо обратить внимание на совокупность обстоятельств совершения сделки, а именно:

- осуществление созданным ООО реальной финансово-хозяйственной деятельности до и после указанной сделки, предоставление нулевой отчетности в налоговый орган;
- наличие имущества для ведения деятельности;

- взаимозависимость контрагентов;
- движение денежных средств (проведение расчетов в короткий срок, через один банк, фактическое использование одной и той же суммы);
- наличие отчета оценщика о рыночной стоимости имущества, цель проведения оценки.

Используемые схемы редко применяются в чистом виде, чаще всего на практике встречается пересечение нескольких схем, что само по себе говорит о спланированных действиях налогоплательщика, в связи с чем более сложным и трудоемким становится доказывание наличия субъективной стороны в действиях должностных лиц налогоплательщика.

Рассмотрим несколько смежных схем.

Создание разветвленной структуры бизнеса с привлечением аффилированных организаций, отношения с которыми реальный налогоплательщик оформляет агентскими договорами.

Указанная схема смежная со схемой дробления бизнеса, при этом она включает в себя элементы привлечения фирм-однодневок, подмена гражданско-правовых договоров и др. Вместе с тем целью ее реализации является не снижение налоговой нагрузки путем оптимизации выбранной системы налогообложения, а уход реальных доходов от налогообложения. Схема чаще применяется предприятиями, осуществляющими экспортные операции, при этом в целях снижения величины доходов, поступивших в виде валютной выручки на валютные счета организации, налогоплательщиком заключаются агентские договоры (договоры комиссии) с фиктивными поставщиками, в соответствии с которыми налогоплательщик, фактически являющийся собственником поставляемой на экспорт продукции (имеет собственные ресурсы: производственные базы, участки лесного фонда, транспортные средства для их транспортировки, работников, многолетний опыт работы в данной сфере), якобы оказывает услуги по погрузке и таможенному оформлению груза комитента, а также держателем валютного контракта, то есть действует за счет и в интересах комитента. В результате его налогооблагаемыми доходами является только комиссионное (агентское) вознаграждение за оказанные комитенту услуги. Практика показывает, что налоги с выручки не уплачиваются ни комитентом, ни комиссионером, поскольку комиссионер реальной финансово-хозяйственной деятельности не осуществляет, отражая в учете предприятия расходы, фактически равные доходной части.

В данном случае для установления умышленности в действиях налогоплательщика необходимо:

- доказать фиктивность договора комиссии (проанализировав договор и оправдательные документы к нему, допросив работников налогоплательщика, анализом его ресурсной базы с приобщением сведений ГИБДД, Ростехнадзора, Росрееста и иных регистрирующих органов о собственнике транспортных средств, объектах недвижимого имущества, специализированной техники, используемых при производстве и поставке реализуемой на экспорт продукции);

- выявить схему обналичивания денежных средств (как правило, обналичивание осуществляется организацией комитентом), установив и допросив физических лиц, фактически обналичивающих денежные средства (целесообразно привлекать орган дознания), результаты оперативно-розыскных мероприятий приобщить к материалу налоговой проверки;

- установить аффилированность комитента и комиссионера (целесообразно привлечение органа дознания), результаты оперативно-розыскных мероприятий должны быть приобщены к материалам налоговой проверки, представляемой в следственный орган; существенное доказательственное значение в данном случае имеют сведения о едином центре подготовки и сдачи налоговой отчетности (направление запроса о привязке IP-адреса к месту фактического нахождения компьютера, с которого осуществляется отправка отчетности или работа с банком-клиентом по расчетным счетам), полученные сведения подлежат приобщению к материалам налоговой проверки;

- допросить лиц из числа бухгалтеров как комитента, так и комиссионера, установив факт ведения единого учета предприятий, их взаимозависимость;

- установить фактических поставщиков и собственника экспортируемой продукции, осведомленность руководителя организации о реальном поставщике, что будет доказывать его осведомленность о фиктивности отношений с комитентом.

Обеспечение незаконного возмещения НДС за счет наращивания себестоимости реализованной на экспорт продукции за счет увеличения количества аффилированных продавцов, а также объема и стоимости затрат, понесенных для ее производства.

Указанная схема новая в плане выявления и доказывания, но в настоящее время получает все большее распространение и применение. Реализуется аффилированными между собой организациями, в числе которых реальные производители продукции, фиктивные поставщики работ (услуг) для ее производства, а также фиктивные экспортеры. Привлечение указанных фиктивных звеньев позволяет в отсутствие обоснованности затрат увеличить стоимость экспортируемой продукции и, как следствие, НДС, впоследствии незаконно возмещенный из бюджета.

Для формирования доказательственной базы умышленности налогового правонарушения и причастности должностных лиц к его совершению необходимо:

- собрать доказательства фиктивности отношений между реальным поставщиком и фиктивными производителями работ (услуг) (допросы представителей фиктивных организаций, проанализировать историю создания организации (как правило, организации создаются и используются лицами, причастными к реализации преступной схемы); установление лиц, фактически распоряжавшихся расчетным счетом организации, отношения с которой носили фиктивный характер; установить и допросить лиц, оказывавших бухгалтерские услуги (как правило, это те же лица, которые оказывают услуги для проверяемого налогоплательщика), направить запросы и истребовать сведения об IP-адресах по месту выхода в сеть для направления налоговой отчетности и распоряжения расчетным счетом по системе удаленного электронного доступа;

- установить аффилированность налогоплательщика и фиктивных участников схемы (истребовать и приобщить к материалу налоговой проверки сведения о создании, переходе прав на участие в организации), проанализировать характер хозяйственной деятельности фиктивных аффилированных организаций (как правило,

участники схемы являются единственными контрагентами фиктивных организаций), допросить лиц из числа работников аффилированных к налогоплательщику организаций, выясняя у них роль и характер деятельности (при наличии таких лиц вообще), кто является реальным руководителем указанной организации, участие в ее деятельности должностных лиц проверяемого налогоплательщика;

- получить сведения о причастности должностных лиц проверяемого налогоплательщика к фактическому руководству фиктивной деятельностью аффилированных организаций (проведение осмотра офиса по месту ведения учета предприятий с целью обнаружения документов, свидетельствующих о даче обязательных к исполнению поручений (целесообразно проводить с привлечением органа дознания), а также истребование и приобщение к материалам налоговой проверки сведений о лицах, фактически распоряжающихся расчетным счетом организаций, используемых в схеме (запросы в банк по месту открытия расчетных счетов организаций, допросы представителей банка, обсуживающих такие счета).

На практике встречаются и иные схемы уклонения от уплаты налогов, которые совершаются путем бездействия, например умышленное неотображение корректировочных счетов-фактур при получении скидки от поставщика за преодоление премиального лимита закупки, которые доказываются путем сравнения налоговой отчетности налогоплательщика и его поставщика, проверки входящей корреспонденции, а также допроса сотрудников бухгалтерии.

Число схем с каждым годом увеличивается, и их качество также усвершенствуется, они становятся более многоступенчатыми, ведь на стороне недобросовестных налогоплательщиков огромный профессиональный ресурс экономистов, бухгалтеров, юристов, что лишний раз обязывает правоохранительные и контролирующие органы работать более сплоченно.

14. С целью качественного сбора доказательств умысла налоговым органам целесообразно организовывать проведение выездных налоговых проверок с участием сотрудников внутренних дел, а также дополнительно консультироваться с сотрудниками органов внутренних дел, принимающими участие в проведении выездной налоговой проверки, и сотрудниками следственных органов в соответствии с заключенными соглашениями ФНС России с МВД России и Следственного комитета, а также в рамках деятельности межведомственных рабочих групп.

Рекомендации по вопросу о привлечении сотрудников органов внутренних дел для участия в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках приведены в пункте 1.2 письма ФНС России от 25.07.2013 N AC-4-2/13622@.

К вопросам, по которым указанные консультации целесообразны, относятся вопросы тактики, приемов и методов проведения мероприятий налогового контроля, имеющих прямые аналоги в уголовном процессе, в частности, проведение допросов свидетелей, осмотра территорий, помещений, документов, предметов и производства выемки, изъятия документов и предметов, определение вопросов, которые могут быть поставлены перед экспертом при проведении экспертиз, связанных с возможной фальсификацией документов, подписей на документах, иных криминалистических экспертиз.

С целью повышения качества сбора доказательств, а также определения направлений мероприятий налогового контроля налоговым органам целесообразно использовать результаты оперативно-розыскной деятельности, направляемых в налоговые органы на основании части 3 статьи 11 Федерального закона от 12.08.1995 N 144-ФЗ "Об оперативно-розыскной деятельности" и в соответствии с порядком, утвержденным приказом МВД России и ФНС России от 29.05.2017 N 317/ММВ-7-2/481@.

15. Настоящие Методические рекомендации не содержат правовых норм, не конкретизируют нормативные предписания и не являются нормативным правовым актом. Они имеют информационно-разъяснительный характер и не препятствуют налогоплательщикам (плательщикам сбора, налоговым агентам), налоговым органам, следственным органам и судам руководствоваться нормами законодательства Российской Федерации в понимании, отличающемся от изложенной трактовки.

Приложение N 1

ПЕРЕЧЕНЬ
ВОПРОСОВ, ПОДЛЕЖАЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬНОМУ ВЫЯСНЕНИЮ У СОТРУДНИКОВ
(НАПРИМЕР, ООО "1"), ПО ВЫБОРУ КОНТРАГЕНТОВ, ПРОЦЕДУРЕ
ПОДПИСАНИЯ ДОГОВОРОВ, УЧЕТУ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ
ЦЕННОСТЕЙ (ДАЛЕЕ - ТМЦ)

1. Когда вы приступили к исполнению обязанностей в Вашей должности?
2. Ваше образование, специальность?
3. Что входит в Ваши должностные обязанности?
4. Вы исполняли аналогичные обязанности ранее?
5. Где и кем Вы работали до ООО "1"?
6. Кто занимается подбором поставщиков, субподрядчиков для ООО "1"?
7. Как происходит поиск контрагентов, какими источниками информации Вы пользуетесь при выборе контрагентов?
8. Кто выступает инициатором заключения договора с Поставщиками, от кого исходит предложение о работе с конкретным поставщиком?

9. Одобрение того или иного контрагента это Ваше единоличное решение или коллегиальное?
10. Есть в организации лица или отдел, которые несут ответственность за выбор того или иного контрагента? Укажите их.
11. Какая ответственность предусмотрена в вашей организации при установлении поставщика?

Для установления личности руководителя-контрагента и деловой репутации организации-контрагента.

12. Знаком ли Вам лично руководитель организации-контрагента, при каких обстоятельствах, когда Вы познакомились?
13. Какие взаимоотношения (дружеские, деловые) Вас объединяют?
14. Какие работы (услуги) выполняла организация-контрагент для вас, какие товары поставляла?
15. Ранее эта организация оказывала для вас подобные услуги, выполняла работы, поставляла товары?
16. Какие действия Вы предпринимали для установления деловой репутации организации-контрагента?

Подписание договора.

17. Кто дает указание для подготовки проектов договоров?
18. Кто в вашей организации отвечает за подготовку проекта договора, или вы используете типовые договоры?
19. Вы лично общаетесь с предполагаемыми партнерами, на чьей территории?
20. Какие вопросы задаете при встрече, с какими документами знакомитесь?
21. В случае, если контрагент находится не в г. Москве или Московской области, как вы взаимодействуете?
22. В случае необходимости у кого спрашиваете контактные данные партнера?
23. Кто согласовывает проекты договоров для последующего подписания Вами?
24. В организации существуют какие-либо регламентирующие документы по документообороту?
25. Кто несет ответственность за качество поставляемых ТМЦ (ГСМ, запчасти и др.), услуг (транспортных и др.), работ (субподряд)?
26. Назовите программу, которая используется для учета ТМЦ.
27. Как у Вас в Компании организован документооборот с момента поступления документа от поставщика до момента принятия товаров (работ, услуг) к бухгалтерскому учету и отражения в бухгалтерской программе?
28. Кто имеет доступ к базам 1С-Бухгалтерия, 1С Торговля, 1С-Склад?
29. У вас попадались недобросовестные поставщики товаров (работ, услуг), какие действия Вы предпринимали в подобных случаях?
30. Кто в ООО "1" отвечает за сохранность ТМЦ, кто ведет учет, какими внутренними документами происходит списание ТМЦ для своих подразделений для производства работ?
31. Есть ли склад и где он находится?
32. Кто контролирует качество и количество поставляемых товаров (работ, услуг)?
33. В случае выполнения работ субподрядчиками кто занимается бытовыми вопросами рабочих и ИТР на месте проведения работ?
34. Вы лично присутствуете при принятии работ от субподрядчика, какие документы подписываете?
35. В случае брака или нарушения технологии строительства по работам, выполненным субподрядчиком, кто несет ответственность за допущенные нарушения перед Заказчиком, перед ООО "1"?
36. Есть ли в ООО "1" служба безопасности или сотрудник, который занимается экономической безопасностью организации? Укажите ФИО, его обязанности и ответственность.
37. Укажите должностное лицо, визирующее документы, которые Вы оформляете.
38. Перечислите наименование документов, которые Вы оформляете.

Приложение N 2

**ПЕРЕЧЕНЬ
ВОПРОСОВ, ПОДЛЕЖАЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬНОМУ ВЫЯСНЕНИЮ У РУКОВОДИТЕЛЯ
(НАПРИМЕР, ООО "1"), ПО ВЫБОРУ КОНТРАГЕНТОВ, ПРОЦЕДУРЕ
ПОДПИСАНИЯ ДОГОВОРОВ, УЧЕТУ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ
ЦЕННОСТЕЙ (ДАЛЕЕ - ТМЦ)**

1. Кем, в какой должности Вы работаете в ООО "1"?
2. Когда вы приступили к исполнению обязанностей в Вашей должности?
3. Кто назначил Вас на эту должность?
4. Где и кем Вы работали до ООО "1"?
5. Вы исполняли аналогичные обязанности ранее или работа в ООО "1" - это новые профессиональные навыки?
6. Вмешиваются ли учредители непосредственно в финансово-хозяйственную деятельность ООО "1"?
7. Если учредители вмешиваются в финансово-хозяйственную деятельность ООО "1", то каким образом это происходит?
8. Вы представляете отчеты о результатах финансово-хозяйственной деятельности ООО "1" учредителям?
9. Вы согласовываете выбор контрагентов или расходы, которые необходимо произвести, с учредителями?

10. Кто в вашей организации отвечает за подготовку договоров к подписанию сторонами?
11. Кто занимается подбором поставщиков, субподрядчиков для ООО "1"?
12. Как происходит поиск контрагентов?
13. Какими источниками информации Вы пользуетесь при выборе контрагентов?
14. Сколько человек в Вашем отделе занимается поиском поставщиков?
15. Как обычно происходит общение с поставщиком, по почте, лично, через посредника?
16. Опишите процесс подготовки договора внутри организации при установлении поставщика.
17. Одобрение того или иного контрагента - это решение единоличное или коллегиальное?
18. Если решение коллегиальное, назовите лиц, принимающих решение.
19. Если решение принимается единолично, Вы выступаете инициатором заключения договора именно с этим поставщиком?
20. Есть в организации лица или отдел, которые несут ответственность за выбор того или иного контрагента? Укажите их.
21. Какая ответственность предусмотрена в вашей организации при установлении поставщика?
22. Кто определяет, кого из поставщиков выбрать?
23. Кто дает указание для подготовки проектов договоров?
24. Кто выступает инициатором заключения договора с поставщиками, от кого исходит предложение о работе с конкретным поставщиком?

Для установления личности руководителя-контрагента и деловой репутации организации-контрагента.

25. Знаком ли Вам лично руководитель организации-контрагента, при каких обстоятельствах, когда Вы познакомились?
26. Какие взаимоотношения (дружеские, деловые) Вас объединяют?
27. Какие работы (услуги) выполняла организация-контрагент для вас, какие товары поставляла?
28. Ранее эта организация оказывала для вас подобные услуги, выполняла работы, поставляла товары?
29. Какие действия Вы предпринимали для установления деловой репутации организации-контрагента?

Подписание договора и учет товаров (работ, услуг).

30. В организации существуют какие либо регламентирующие документы по документообороту?
31. Кто несет ответственность за количество и качество поставляемых ТМЦ (ГСМ, запчасти и др.), услуг (транспортных и др.), работ (субподряд)?
32. Кто принимает первичные документы от поставщика (ТН, ТН, ТОРГ-12, Акты), кто подписывается в документе, где происходит принятие товаров (работ, услуг) по документу?
33. Кто должен присутствовать при принятии товаров (работ, услуг) в обязательном порядке?
34. У вас попадались недобросовестные поставщики товаров (работ, услуг), какие действия Вы предпринимали в подобных случаях?
35. Кто в ООО "1" отвечает за сохранность ТМЦ, кто ведет учет?
36. Есть ли склад и где он находится, кто является кладовщиком?
37. Если при принятии работ от субподрядчика присутствуют представители Заказчика, кто именно присутствует, какие документы подписывает?
38. В случае брака или нарушения технологии по работам, выполненным субподрядчиком, кто несет ответственность за допущенные нарушения перед Заказчиком, перед ООО "1"?
39. Кто составляет претензии от ООО "1" в адрес субподрядчика в случае выявления брака или нарушения технологии, кто подписывает такие документы?
40. Есть ли в ООО "1" служба безопасности или сотрудник, который занимается экономической безопасностью организации?
41. На компьютере какого должностного лица установлены базы 1С-Бухгалтерия, 1С-Торговля, 1С-Склад?
42. Кто имеет доступ к базам 1С-Бухгалтерия, 1С-Торговля, 1С-Склад?

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 23 марта 2017 г. N ЕД-5-9/547@

О ВЫЯВЛЕНИИ ОБСТОЯТЕЛЬСТВ НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ

Федеральная налоговая служба обращает внимание на необходимость при осуществлении мероприятий налогового контроля для подтверждения факта получения проверяемым налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды руководствоваться следующим.

Согласно анализу вынесенных в 2016 году решений по результатам налоговых проверок, а также принятых решений по жалобам налогоплательщиков и результатов судебного обжалования данных решений в ряде случаев в целях подтверждения фактов получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды сбор доказательственной базы осуществляется налоговыми органами формально.

Налоговые органы, не оспаривая реальность осуществления хозяйственной операции с контрагентом, подтвержденной первичными документами, ограничиваются выводами о недостоверности таких документов,

основанными только на допросах руководителей контрагентов, заявивших о своей непричастности к деятельности организаций, или на результатах почерковедческих экспертиз.

Налоговым органам следует исходить из того, что об умышленных действиях налогоплательщика, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды путем совершения операции с проблемным контрагентом или путем создания формального документооборота с использованием цепочки контрагентов, могут свидетельствовать установленные факты юридической, экономической и иной подконтрольности, в том числе на основании взаимозависимости спорных контрагентов проверяемому налогоплательщику, обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников сделки (сделок), а также (или) доказательства нереальности хозяйственной операции (операций) по поставке товаров (выполнению работ, оказанию услуг).

При отсутствии доказательств подконтрольности спорных контрагентов проверяемому налогоплательщику налоговым органам необходимо исследовать и доказывать недобросовестность действий самого налогоплательщика по выбору контрагента и обстоятельств, свидетельствующих о невыполнении соответствующей хозяйственной операции контрагентом налогоплательщика (по первому звену). В этом случае налоговыми органами в качестве самостоятельного основания для возложения негативных последствий на налогоплательщика не могут приводиться признаки недобросовестности контрагентов второго и последующих звеньев цепочки перечисления денежных средств по выпискам банков.

Данный вывод следует из пункта 31 Обзора судебной практики Верховного суда Российской Федерации N 1 (2017), утвержденного Президиумом Верховного суда Российской Федерации 16.02.2017, в котором указано, что факт неисполнения поставщиком обязанности по уплате налогов сам по себе не может являться основанием для возложения негативных последствий на налогоплательщика, проявившего должную осмотрительность при выборе контрагента, при условии реального исполнения заключенной сделки.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, рассматривая аналогичные споры, сделала общий вывод о том, что противоречия в доказательствах, подтверждающих последовательность движения товара от изготовителя к налогоплательщику, но не опровергающих сам факт поступления товара налогоплательщику, равно как и факты неисполнения соответствующими участниками сделок (поставщиками первого, второго и других звеньев по отношению к налогоплательщику) обязанности по уплате налогов сами по себе не могут являться основанием для возложения соответствующих негативных последствий на налогоплательщика, выступившего покупателем товаров. Такие выводы содержатся в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 29.11.2016 N 305-КГ16-10399 по делу N А40-71125/2015 (ООО "Центррегионуголь", от 6 февраля 2017 г. N 305-КГ16-14921 по делу N А40-120736/2015 (ПАО "СИТИ").

С учетом изложенного Федеральная налоговая служба отмечает, что установление по результатам налоговой проверки факта подписания документов от имени контрагентов лицами, отрицающими их подписание и наличие у них полномочий руководителя, путем проведения допросов и почерковедческих экспертиз не является безусловным и достаточным основанием для вывода о не проявлении налогоплательщиком должной осмотрительности и осторожности при заключении сделки со спорным контрагентом и не может рассматриваться как основание для признания налоговой выгоды необоснованной.

Налоговым органам особое внимание необходимо уделять оценке достаточности и разумности принятых налогоплательщиком мер по проверке контрагента.

В целях оценки действий налогоплательщика необходимо оценивать обоснованность выбора контрагента проверяемым налогоплательщиком, исследовать вопросы, отличался ли выбор контрагента от условий делового оборота или установленной самим налогоплательщиком практики осуществления выбора контрагентов, каким образом оценивались условия сделки и их коммерческая привлекательность, деловая репутация, платежеспособность контрагента, риск неисполнения обязательств, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта, заключались ли налогоплательщиком сделки преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязательств.

Налоговым органам необходимо обращать внимание на следующее: отсутствие личных контактов руководства (уполномоченных должностных лиц) компании - поставщика (подрядчика) и руководства (уполномоченных должностных лиц) компании покупателя (заказчика) при обсуждении условий поставок, а также при подписании договоров; отсутствие документального подтверждения полномочий руководителя компании - контрагента, копий документа, удостоверяющего его личность; отсутствие информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении складских и (или) производственных и (или) торговых площадей; отсутствие информации о способе получения сведений о контрагенте (отсутствуют реклама в средствах массовой информации, рекомендации партнеров или других лиц, сайт контрагента и т.п. При этом следует принимать во внимание наличие доступной информации о других участниках рынка (в том числе производителях) идентичных (аналогичных) товаров (работ, услуг), в том числе предлагающих свои товары (работы, услуги) по более низким ценам; отсутствие у налогоплательщика информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ; отсутствие у налогоплательщика информации о наличии у контрагента необходимой лицензии, если сделка заключается в рамках лицензируемой деятельности, а равно - свидетельства о допуске к определенному виду или видам работ, выданного саморегулируемой организацией.

Необходимо запрашивать у налогоплательщика документы и информацию относительно действий налогоплательщика при осуществлении выбора контрагента: документы, фиксирующие результаты поиска, мониторинга и отбор контрагента; источник информации о контрагенте (сайт, рекламные материалы, предложение к сотрудничеству, информация о ранее выполняемых работах контрагента); результаты мониторинга рынка соответствующих товаров (работ, услуг), изучения и оценки потенциальных контрагентов; документально оформленное обоснование выбора конкретного контрагента (закрепленный порядок контроля за отбором и оценкой рисков, порядок проведения тендера и др.); деловую переписку.

В делах о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды мероприятия налогового контроля должны проводиться в рамках предпроверочного анализа, камеральных и выездных налоговых

проверок. Налоговым органом в акте налоговой проверки должны быть отражены все доказательства, свидетельствующие о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Федеральная налоговая служба поручает начальникам межрегиональных ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам и руководителям управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации обеспечить неукоснительное исполнение положений настоящего письма, межрегиональным инспекциям ФНС России по федеральным округам необходимо обеспечить контроль за надлежащим исполнением положений настоящего письма.

Вопрос: О подтверждении должной осмотрительности в выборе контрагентов; о правах налогоплательщика при назначении и проведении экспертизы.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 12 мая 2017 г. N АС-4-2/8872

Федеральная налоговая служба, рассмотрев обращение, сообщает следующее.

Для целей самостоятельной оценки рисков налогоплательщиками по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности, в том числе оценки рисков при выборе контрагентов, могут учитываться утвержденные приказом ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок.

В соответствии с 12-м критерием оценки рисков "Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском" при оценке налоговых рисков, которые могут быть связаны с характером взаимоотношений с некоторыми контрагентами, ФНС России рекомендует налогоплательщику исследовать определенные признаки, в частности:

- отсутствие информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ (можно узнать на официальном сайте ФНС России www.nalog.ru);
- контрагент зарегистрирован по адресу "массовой" регистрации;
- отсутствие информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении его складских, и (или) производственных, и (или) торговых площадей и т.д.

Таким образом, приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@, изданный с целью создания единой системы планирования выездных налоговых проверок, повышения налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков, содержит рекомендации налогоплательщику исследовать определенные признаки при оценке налоговых рисков.

Понятие должной осмотрительности законодательно не урегулировано, потому и перечень необходимых действий и документов не может быть исчерпывающим.

Кроме того, суды, рассматривая налоговые споры о получении налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды, исходят из фактических обстоятельств конкретной ситуации и достаточности доказательной базы, представленной сторонами спора. То есть и перечень документов, подтверждающих проявление налогоплательщиком должной осмотрительности, зависит от конкретных обстоятельств.

Следует отметить, что Федеральным законом от 01.05.2016 N 134-ФЗ "О внесении изменений в статью 102 части первой Налогового кодекса Российской Федерации" снят режим налоговой тайны с части сведений, имеющих в распоряжении налогового органа. Так, со дня вступления в силу указанного закона с 01.06.2016 не являются налоговой тайной следующие сведения: о среднесписочной численности работников; об уплаченных организацией суммах налогов и сборов; о нарушениях законодательства о налогах и сборах, в том числе о суммах недоимки и задолженности по пеням, штрафам при их наличии; о суммах доходов и расходов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности. Указанные сведения будут размещены до 01.07.2017 в форме открытых данных на официальном сайте ФНС России, что предоставит налогоплательщикам дополнительную возможность оценить риски при выборе контрагента.

В письме ФНС России от 23.03.2017 N ЕД-5-9/547@ "О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды", размещенном на официальном сайте ФНС России в сети Интернет, отмечено, что налоговым органам необходимо особое внимание уделять оценке достаточности и разумности принятых налогоплательщиком мер по проверке контрагента, а также оценивать на предмет получения необоснованной налоговой выгоды недобросовестность именно проверяемого налогоплательщика и совершенных им действий, а не его контрагентами. При этом налоговым органам поручено исключить формальные подходы при выявлении необоснованной налоговой выгоды в ходе проведения налоговых проверок.

В отношении вопроса проведения экспертизы обращается внимание на следующее. Налогоплательщику при назначении и проведении экспертизы законодательством о налогах и сборах предоставлены следующие права: заявить отвод эксперту; просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц; предложить дополнительные вопросы эксперту; требовать, чтобы ему разъяснили его права; присутствовать при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту с разрешения должностного лица налогового органа; ознакомиться с заключением эксперта или с сообщением эксперта о невозможности дать заключение; давать свои объяснения по заключению эксперта; заявить возражение на заключение эксперта; просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и о назначении дополнительной или повторной экспертизы.

12.05.2017

ст. 105.14, "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016)

4. Вне зависимости от того, удовлетворяют ли сделки условиям, предусмотренным пунктами 1 - 3 настоящей статьи, не признаются контролируруемыми следующие сделки:
(в ред. Федерального закона от 16.11.2011 N 321-ФЗ)

7) сделки по предоставлению беспроцентных займов между взаимозависимыми лицами, местом регистрации либо местом жительства всех сторон и выгодоприобретателей по которым является Российская Федерация.

Вопрос: О налоге на прибыль при предоставлении (получении) беспроцентного займа.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 23 марта 2017 г. N 03-03-РЗ/16846

Департамент налоговой и таможенной политики сообщает следующее.

Пунктом 1 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) установлено, что по долговым обязательствам любого вида доходом (расходом) признаются проценты, исчисленные исходя из фактической ставки, если иное не установлено статьей 269 Кодекса.

По долговым обязательствам любого вида, возникшим в результате сделок, признаваемых в соответствии с настоящим Кодексом контролируемыми сделками, доходом (расходом) признается процент, исчисленный исходя из фактической ставки с учетом положений раздела V.1 Кодекса, если иное не установлено статьей 269 Кодекса (абзац третий пункта 1 статьи 269 Кодекса).

Так, согласно абзацам первому - третьему пункта 1.1 статьи 269 Кодекса по долговому обязательству, возникшему в результате сделки, признаваемой в соответствии с Кодексом контролируемой сделкой, налогоплательщик вправе:

признать доходом процент, исчисленный исходя из фактической ставки по таким долговым обязательствам, если эта ставка превышает минимальное значение интервала предельных значений, установленного пунктом 1.2 статьи 269 Кодекса;

признать расходом процент, исчисленный исходя из фактической ставки по таким долговым обязательствам, если эта ставка менее максимального значения интервала предельных значений, установленного пунктом 1.2 статьи 269 Кодекса.

При несоблюдении условий, установленных абзацами первым - третьим пункта 1.1 статьи 269 Кодекса, по долговым обязательствам, возникшим в результате сделок, признаваемых в соответствии с Кодексом контролируемыми сделками, доходом (расходом) признается процент, исчисленный исходя из фактической ставки с учетом положений раздела V.1 Кодекса.

Необходимо отметить, что с 01.01.2017 сделки по предоставлению беспроцентных займов между взаимозависимыми лицами, местом регистрации либо местом жительства всех сторон и выгодоприобретателей по которым является Российская Федерация, вне зависимости от того, удовлетворяют ли такие сделки условиям, предусмотренным пунктами 1 - 3 статьи 105.14 Кодекса, не признаются контролируемыми (подпункт 7 пункта 4 статьи 105.14 Кодекса).

Таким образом, в случае совершения сделки по предоставлению (получению) беспроцентного займа (исходя из ставки 0 процентов), не признаваемой контролируемой в соответствии с Кодексом, положения абзаца третьего пункта 1 и пункта 1.1 статьи 269 Кодекса не применяются.

Что касается дохода от беспроцентного пользования заемными средствами, то необходимо отметить, что в соответствии со статьей 41 Кодекса 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 в соответствии с главами "Налог на доходы физических лиц", "Налог на прибыль организаций" Кодекса.

Порядок определения материальной выгоды и ее оценки при получении беспроцентного займа главой 25 "Налог на прибыль организаций" Кодекса не установлен.

Следовательно, материальная выгода, полученная организацией от беспроцентного пользования заемными средствами, не увеличивает налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

Директор Департамента
А.В.САЗАНОВ

23.03.2017

С 1 января 2018 года:

ст. 251, "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 30.09.2017)
{КонсультантПлюс}

3.4) в виде невостребованных участниками хозяйственного общества или товарищества дивидендов либо части распределенной прибыли хозяйственного общества или товарищества, восстановленных в составе нераспределенной прибыли хозяйственного общества или товарищества;
(пп. 3.4 в ред. Федерального закона от 30.09.2017 N 286-ФЗ)

С 2017 года применяется новый Общероссийский классификатор основных фондов (ОКОФ). В связи с этим изменилась и классификация основных средств по амортизационным группам.

Изменения предусмотрены Постановлением Правительства РФ от 07.07.2016 N 640

Вопрос: У организации в качестве основных средств числятся дорогостоящие дизайнерские радиаторы отопления. Вправе ли организация в связи с вступлением в силу нового ОКОФ с 2017 г., по которому данное имущество не относится к основным фондам (Приказ Росстандарта от 21.04.2016 N 458), списать эти объекты в бухгалтерском учете и не учитывать их остаточную стоимость при расчете налога на имущество организаций?

Ответ: В отношении принятых к бухгалтерскому учету до 31.12.2016 включительно в качестве объектов основных средств радиаторов отопления не включение их в качестве основных фондов во введенный в действие с 01.01.2017 Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-2014 (СНС 2008) (принят и введен в действие Приказом Росстандарта от 12.12.2014 N 2018-ст в редакции Приказа Росстандарта от 10.11.2015 N 1746-ст) (далее - ОК 013-2014 (СНС 2008)) не относится к возможным основаниям их списания.

Кроме того, внесение изменений в Классификацию основных средств, включаемых в амортизационные группы (утв. Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 N 1) (далее - Классификация основных средств), в связи с введением в действие ОК 013-2014 (СНС 2008) не является основанием для изменения налогоплательщиком срока полезного использования введенных в эксплуатацию объектов основных средств, установленного в соответствии с Классификацией основных средств, действовавшей на дату принятия к бухгалтерскому учету основных средств.

Обоснование: В соответствии с п. 1 ст. 374 Налогового кодекса РФ объектами налогообложения по налогу на имущество организаций для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено ст. ст. 378, 378.1 и 378.2 НК РФ.

Согласно п. 76 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н (далее - Методические указания), выбытие объекта основных средств признается в бухгалтерском учете организации на дату единовременного прекращения действия условий принятия их к бухгалтерскому учету, приведенных в п. 2 Методических указаний, то есть условий признания объекта объектом основных средств.

В рассматриваемом вопросе основания для списания объекта основных средств (радиатора) отсутствуют, ввиду того что в отношении его не прекращают действовать условия, указанные в п. 2 Методических указаний.

В соответствии с утвержденным Приказом Росстандарта от 21.04.2016 N 458 переходным прямым ключом от классификатора ОК 013-94, действовавшего до 31.12.2016, к вступившему в действие с 01.01.2017 ОК 013-2014 (СНС 2008) радиаторы отопления с кодом 14 2897320 Общероссийского классификатора основных фондов ОК 013-94 (утв. Постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 N 359), согласно ОК 013-2014 (СНС 2008), не являются основными фондами.

Поскольку ОК 013-2014 (СНС 2008) принят и введен в действие с 01.01.2017, новая Классификация основных средств, согласно ОК 013-2014 (СНС 2008), применяется в отношении объектов, принимаемых к учету с 01.01.2017.

При этом Минфин России в Письме от 14.11.2016 N 03-03-06/1/66701 разъяснил, что внесение изменений в Классификацию основных средств не является основанием для изменения налогоплательщиком срока полезного использования введенных в эксплуатацию объектов основных средств, установленного в соответствии с Классификацией основных средств, действовавшей на дату принятия к бухгалтерскому учету основных средств.

Таким образом, в отношении введенного в эксплуатацию до 31.12.2016 включительно радиатора в 2017 г. срок полезного использования, установленный при принятии его к учету в качестве основных средств, не изменяется.

10.03.2017

МИНИСТЕРСТВО ПРОМЫШЛЕННОСТИ И ТОРГОВЛИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ТЕХНИЧЕСКОМУ РЕГУЛИРОВАНИЮ
И МЕТРОЛОГИИ

ПРИКАЗ
от 21 апреля 2016 г. N 458

ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПРЯМОГО И ОБРАТНОГО ПЕРЕХОДНЫХ КЛЮЧЕЙ
МЕЖДУ РЕДАКЦИЯМИ ОК 013-94 И ОК 013-2014 (СНС 2008)
ОБЩЕРОССИЙСКОГО КЛАССИФИКАТОРА ОСНОВНЫХ ФОНДОВ

В соответствии с пунктом 1.3 подпункта 1 протокола заседания Подкомиссии по систематизации и кодированию технико-экономической и социальной информации в социально-экономической области Правительственной комиссии по использованию информационных технологий для улучшения качества жизни и условий ведения предпринимательской деятельности от 2 февраля 2016 г. N 3 приказываю:

1. Утвердить прямой и обратный переходные ключи между редакциями ОК 013-94 и ОК 013-2014 (СНС 2008) Общероссийского классификатора основных фондов (далее - ОКОФ).
2. Информационно-аналитическому управлению (Т.Я. Кожевникова):
 - 2.1. обеспечить опубликование прямого и обратного переходных ключей между редакциями ОК 013-94 и ОК 013-2014 (СНС 2008) ОКОФ на официальном сайте Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии;
 - 2.2. совместно с ФГУП "Стандартинформ" организовать на период до 1 января 2017 г. "горячую линию" для консультирования заинтересованных лиц по вопросам перехода на новую редакцию ОКОФ.
3. Контроль исполнения настоящего приказа возложить на заместителя Руководителя Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии Б.М. Потемкина.

Врио Руководителя
Б.М.ПОТЕМКИН

Прямой переходный ключ
от ОКОФ ОК 013-94 к ОКОФ ОК 013-2014 (СНС 2008)

Общероссийский классификатор основных фондов ОКОФ ОК 013-94		Общероссийский классификатор основных фондов ОКОФ ОК 013-2014 (СНС 2008)	
Код	Наименование позиции	Код	Наименование позиции
<u>10 0000000</u>	МАТЕРИАЛЬНЫЕ ФОНДЫ		Отсутствует. В ОКОФ ОК 013-2014 (СНС 2008) деление на материальные и нематериальные фонды не предусмотрено
<u>11 0000000</u>	ЗДАНИЯ (КРОМЕ ЖИЛЫХ)	<u>210.00.00.00.000</u>	ЗДАНИЯ (КРОМЕ ЖИЛЫХ)
<u>11 0001000</u>	Здания, кроме жилых, не включенные в другие группировки	<u>210.00.11.10.910</u>	Здания, кроме жилых, не включенные в другие группировки
<u>11 0001010</u>	Здания производственного назначения, не включенные в другие группировки	<u>210.00.11.10.911</u>	Здания производственного назначения, не включенные в другие группировки
<u>11 0001110</u>	Здания производственные бытовые	<u>210.00.13.11.111</u>	Здания производственные бытовые
<u>11 0001120</u>	Здания производственные административные	<u>210.00.11.10.410</u>	Здания производственные

<u>14 2897250</u>	Устройства противонакипные магнитные		Не являются основными фондами
<u>14 2897270</u>	Установки водоподготовительные		Не являются основными фондами
<u>14 2897280</u>	Оборудование теплоутилизационное		Не являются основными фондами
<u>14 2897290</u>	Водоподогреватели		Не являются основными фондами
<u>14 2897300</u>	Колонки водогрейные для ванн (на твердом топливе) с чугунной топкой		Не являются основными фондами
<u>14 2897310</u>	Колонки водогрейные для ванн (на твердом топливе) со стальной топкой		Не являются основными фондами
<u>14 2897320</u>	Радиаторы отопительные		Не являются основными фондами
<u>14 2897330</u>	Конвекторы отопительные		Не являются основными фондами
<u>14 2897340</u>	Трубы отопительные ребристые		Не являются основными фондами
<u>14 2897370</u>	Оборудование и приборы для отопления и горячего водоснабжения прочие		Не являются основными фондами

<u>14 2897371</u>	Установки котельные транспортабельные		Не являются основными фондами
<u>14 2897372</u>	Коллекторы солнечные		Не являются основными фондами

Для позиций ОКОФ ОК 013-94, которые в соответствии с определением основных фондов, приведенным в ОКОФ ОК 013-2014 (СНС 2008), не являются основными фондами, в графе "Наименование позиции" делается запись "Не являются основными фондами". Это означает, что соответствие с такими позициями не устанавливается.

Например, для позиции ОКОФ ОК 013-94 "14 2896252 Модели деревянные и из прочих материалов", которые не являются основными фондами, в графе "Наименование позиции" ОКОФ ОК 013-2014 (СНС 2008) делается запись "Не являются основными фондами".

Объектами классификации в ОКОФ являются основные фонды.

В ОКОФ ОК 013-2014 (СНС 2008) определено, что основными фондами являются произведенные активы, используемые неоднократно или постоянно в течение длительного периода времени, но не менее одного года, для производства товаров и оказания услуг.

Классификация основных средств утверждена Правительством РФ в соответствии с п. 4 ст. 258 НК РФ. Это таблица, в которой для каждой амортизационной группы перечислены наименования входящих в нее ОС и соответствующие коды Общероссийского классификатора основных фондов (ОКОФ).

Для целей налогового учета по Классификации ОС определяется:

- 1) амортизационная группа, к которой относится ОС. Это нужно, в частности, для того, чтобы определить размер амортизационной премии, которая может быть применена по этому ОС;
- 2) срок полезного использования. Он не может быть меньше или больше установленных для каждой амортизационной группы пределов (Письмо Минфина от 06.07.2016 N 03-05-05-01/39563).

Как по коду ОКОФ определить амортизационную группу

Структура кода ОКОФ (ОК 013-2014) такая - XXX.XX.XX.XX.XXX. Чтобы по коду ОКОФ определить амортизационную группу, к которой относится основное средство, действуйте так.

Определите по ОКОФ код вида имущества, к которому относится ваше ОС. Код указан в первой графе таблицы ОКОФ. Например, прицеп, технически допустимая максимальная масса которого свыше 0,75 т, но не более 3,5 т, согласно ОКОФ, имеет код 310.29.20.23.112.

Проверьте, есть ли код, который вы нашли, в первой графе Классификации ОС.

Если он там есть, то посмотрите, к какой амортизационной группе он относится.

Если в Классификации ОС этого кода нет, то амортизационную группу ОС надо определять по коду группировки, в которую включено имущество. Заменяв последний знак кода нулем, вы получите код группировки более высокого уровня. Если это не помогло, уберите последние три знака. И так далее, пока не обнаружите код группировки более высокого уровня в Классификации.

Пример. Определение амортизационной группы по коду ОКОФ

Прицеп, технически допустимая максимальная масса которого свыше 0,75 т, но не более 3,5 т, согласно ОКОФ, имеет код 310.29.20.23.112.

В Классификации ОС такой код не указан. Нет в ней и кода группировки 310.29.20.23.110 "Прицепы (полуприцепы) к легковым и грузовым автомобилям, мотоциклам, мотороллерам и квадрициклам". Однако в Классификации есть код группировки 310.29.20.23 "Прицепы и полуприцепы прочие". Он относится к пятой амортизационной группе (имущество со сроком полезного использования свыше семи лет до десяти лет включительно).

Значит, прицеп надо включить в пятую амортизационную группу.

Обращайте внимание на примечания к наименованиям ОС (они даны в третьей графе Классификации ОС) - там может быть перечислено имущество, исключаемое из соответствующей амортизационной группы или дополнительно включаемое в нее. Например, автопогрузчик с вилочным захватом, согласно ОКОФ, имеет код 330.28.22.15.110. В классификации ОС такого кода нет. Однако в ней есть подъемники, не включенные в другие группировки, с кодом ОКОФ 330.28.22.11.190. Они включены в четвертую амортизационную группу (имущество со сроком полезного использования свыше пяти лет до семи лет включительно). В примечании к ним указаны автопогрузчики. Получается, автопогрузчик с вилочным захватом включается в четвертую амортизационную группу.

Как определить амортизационную группу ОС

В налоговом учете для начисления амортизации в зависимости от срока полезного использования (СПИ) основные средства распределяются по десяти амортизационным группам в порядке возрастания СПИ (п. п. 1, 3 ст. 258 НК РФ, Письма Минфина от 22.03.2017 N 03-03-06/1/16322, от 22.01.2016 N 03-03-06/1/2229).

Имущество, относящееся к той или иной амортизационной группе, перечислено в Классификации ОС. Это таблица, в которой для каждой группы указаны наименования входящих в нее ОС и соответствующий код Общероссийского классификатора основных фондов ОК 013-2014 (ОКОФ).

При определении амортизационной группы по Классификации обращайте внимание на примечания к наименованиям ОС (они даны в третьей графе Классификации) - там могут быть исключения или дополнительные

пояснения. Например, в примечании к машинам офисным прочим (код ОКОФ 330.28.23.23) указано, что к ним относятся, в частности, персональные компьютеры, принтеры, серверы.

Если вашего ОС в Классификации нет, посмотрите его код в ОКОФ и определите амортизационную группу по этому коду.

Если вашего ОС нет и в ОКОФ, то для определения СПИ и амортизационной группы необходимо руководствоваться технической документацией или рекомендациями производителя (Письмо Минфина от 22.03.2017 N 03-03-06/1/16322).

Пример. Определение амортизационной группы ОС

Для руководителя департамента организация приобрела легковой автомобиль Skoda Octavia.

Автомобиль не является автомобилем большого или высшего класса и согласно Классификации ОС относится к третьей амортизационной группе (имущество со сроком полезного использования свыше трех лет до пяти лет включительно).

ВЕРХОВНЫЙ СУД РФ ОБ ИСКОВОЙ ДАВНОСТИ

В прошлом году было опубликовано знаковое Постановление Пленума ВС РФ от 29.09.2015 N 43 "О некоторых вопросах, связанных с применением норм Гражданского кодекса Российской Федерации об исковой давности" (далее - Постановление N 43). Рассмотрим и прокомментируем наиболее важные положения этого документа, а также расскажем, как они отразятся на работе компаний.

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 23 марта 2017 г. N СА-4-7/5401

Федеральная налоговая служба в связи с выходом Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденного Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017, а также принятием Решения Верховного Суда РФ от 01.02.2016 N АКПИ15-1383 об отказе в удовлетворении заявления о признании недействующим абзаца двенадцатого письма Минфина России от 18.10.2012 N 03-01-18/8-145 "О применении положений статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации" отменяет письмо от 13.01.2014 N ОА-5-13/20дсп@ о согласовании разделов актов налоговых проверок в части контроля за ценообразованием для целей налогообложения, а также письмо от 27.04.2015 N СА-4-7/7164@.

Одновременно Федеральная налоговая служба указывает на необходимость учитывать в работе вышеуказанный Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, а также письмо Минфина России от 18.10.2012 N 03-01-18/8-145.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
2 класса
С.А.АРАКЕЛОВ

ОБЗОР

ПРАКТИКИ РАССМОТРЕНИЯ СУДАМИ ДЕЛ, СВЯЗАННЫХ С ПРИМЕНЕНИЕМ ОТДЕЛЬНЫХ ПОЛОЖЕНИЙ РАЗДЕЛА V.1 И СТАТЬИ 269 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1. Налоговый контроль за соответствием примененных налогоплательщиком цен рыночному уровню осуществляется непосредственно Федеральной налоговой службой России согласно разделу V.1 НК РФ и по общему правилу не может выступать предметом выездных и камеральных проверок, проводимых нижестоящими налоговыми инспекциями.

Установив специальные процедуры проведения данного вида контроля (сроки, ограничения по количеству проверок, возможность заключения соглашения о ценообразовании, право на симметричную корректировку), НК РФ исключил из числа сделок между взаимозависимыми лицами, подлежащих контролю в порядке, предусмотренном разделом V.1 Кодекса, сделки, не соответствующие критерию контролируемых сделок, в том числе сделки, по которым объем доходов не превышает установленные статьей 105.14 НК РФ суммовые критерии.

При этом, в силу прямого запрета, установленного в абзаце 3 пункта 1 статьи 105.17 Кодекса, контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, не может быть предметом выездных и камеральных проверок.

2. Если использование рыночных цен при исчислении налогов по отдельным операциям налогоплательщика предусмотрено главами части второй НК РФ, в этих целях налоговые инспекции вправе применять методы определения доходов (выручки, прибыли), предусмотренные главой 14.3 Кодекса.

Так, возможность использования рыночных цен, определенных с учетом статьи 105.3 Кодекса, в качестве основы для определения налоговой базы предусмотрена главой 21 НК РФ "Налог на добавленную стоимость" - в целях исчисления этого налога при совершении товарообменных операций, реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе, передаче права собственности на предмет залога залогодержателю, оплате труда в натуральной форме (пункт 2 статьи 154 Кодекса), главой 25 НК РФ "Налог на прибыль организаций" - в целях исчисления этого налога при безвозмездном получении имущества, работ или услуг, при получении налогоплательщиком доходов в натуральной форме (пункт 8 статьи 250 и пункты 4 - 6 статьи 274 Кодекса).

3. По общему правилу в случаях, не предусмотренных разделом V.1 НК РФ, налоговые органы не вправе оспаривать цену товаров (работ, услуг), указанную сторонами сделки и учтенную при налогообложении. Несоответствие примененной налогоплательщиком цены рыночному уровню не свидетельствует о получении необоснованной налоговой выгоды.

Однако многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня может учитываться в качестве одного из признаков получения необоснованной налоговой выгоды в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, указывающими на несоответствие между оформлением сделки и содержанием финансово-хозяйственной операции.

Налог на добавленную стоимость

§ 6. Независимая гарантия

"Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 28.03.2017)

ст. 368, "Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 28.03.2017) }

3. Независимые гарантии могут выдаваться банками или иными кредитными организациями (банковские гарантии), а также другими коммерческими организациями.

Федеральным законом от 30.11.2016 N 401-ФЗ внесены важные и долгожданные изменения в НК РФ, касающиеся выдачи поручительств:

- в части ТЦО: из перечня контролируемых сделок выведены сделки по предоставлению поручительств в случае, если все стороны такой сделки являются российскими небанковскими организациями (подп. 6 п. 4 ст. 105.14 НК РФ);

- в части НДС: в перечень необлагаемых операций добавлены операции по выдаче поручительств налогоплательщиком - не банком (подп. 15.3 п. 3 ст. 149 НК РФ);

- в части налога на прибыль: не облагаются налогом полученные доходы в виде услуг поручительств в случае, если все стороны такой сделки являются российскими небанковскими организациями (подп. 55 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Статья 174.2 «Налог на добавленную стоимость»

Вопрос: Российская организация и иностранная организация заключили лицензионный договор (неисключительная лицензия), в рамках которого осуществляется приобретение и передача конечному пользователю программного обеспечения, принадлежащего иностранной организации, с последующим заключением еще одного лицензионного договора (неисключительная лицензия) с конечным пользователем.

Иностранная организация посредством информационно-телекоммуникационной сети "Интернет" передает обществу для конечного пользователя экземпляр программного обеспечения с кодами доступа к нему.

Российская организация передает экземпляр полученного от иностранной организации программного обеспечения и кодами доступа к нему конечному пользователю на материальном носителе.

Является ли российская организация налоговым агентом по НДС в соответствии со ст. 174.2 НК РФ, если по лицензионному договору приобретает у иностранного производителя неисключительное право на программное обеспечение, передаваемое по информационно-телекоммуникационной сети "Интернет", в целях дальнейшей передачи указанного программного обеспечения на территории РФ по лицензионным договорам конечным пользователям?

Освобождаются ли от НДС такие услуги в соответствии с пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ как услуги по передаче прав на использование программного обеспечения для электронных вычислительных машин и баз данных, оказываемые иностранной организацией российской организации по лицензионному договору?

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 28 апреля 2017 г. N 03-07-08/25926

В связи с письмом по вопросу применения налога на добавленную стоимость при приобретении российской организацией у иностранной организации на основании лицензионного договора неисключительных прав на программное обеспечение для ЭВМ путем предоставления кода доступа к этим программам через сеть Интернет Департамент налоговой и таможенной политики сообщает.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Порядок определения места реализации работ (услуг) в целях применения налога на добавленную стоимость установлен статьей 148 Кодекса.

В соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 148 Кодекса, если покупатель осуществляет деятельность на территории Российской Федерации и приобретает услуги, указанные в пункте 1 статьи 174.2 Кодекса, местом реализации таких услуг является территория Российской Федерации.

На основании пункта 1 статьи 174.2 Кодекса к оказанию услуг в электронной форме относятся, в частности, услуги по предоставлению прав на использование программ для ЭВМ через сеть Интернет, в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним.

В соответствии с подпунктом 26 пункта 2 статьи 149 Кодекса от налогообложения налогом на добавленную стоимость освобождаются операции по передаче исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин (ЭВМ), базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора.

Таким образом, услуги по предоставлению иностранной компанией прав на использование программ для ЭВМ путем предоставления кода доступа к этим программам через сеть Интернет на основании лицензионного договора освобождаются от налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с письмом Минфина России от 7 августа 2007 года N 03-02-07/2-138 направляемое письмо имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора Департамента
О.Ф.ЦИБИЗОВА

28.04.2017

Вопрос: Об НДС при приобретении у иностранной организации услуг по доступу к онлайн-системе бронирования отелей через Интернет.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 11 апреля 2017 г. N 03-07-08/21329

В связи с письмом по вопросу применения налога на добавленную стоимость при приобретении российской организацией у иностранной организации услуг по доступу к онлайн-системе бронирования отелей Booking.com через сеть Интернет Департамент налоговой и таможенной политики сообщает.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Порядок определения места реализации работ (услуг) в целях применения налога на добавленную стоимость установлен статьей 148 Кодекса.

В соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 148 Кодекса, если покупатель осуществляет деятельность на территории Российской Федерации и приобретает услуги, указанные в пункте 1 статьи 174.2 Кодекса, местом реализации таких услуг является территория Российской Федерации.

На основании пункта 1 статьи 174.2 Кодекса к оказанию услуг в электронной форме относятся, в частности, услуги по размещению предложений о приобретении (реализации) товаров (работ, услуг), имущественных прав в сети Интернет.

Согласно пункту 9 статьи 174.2 Кодекса при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме, указанных в пункте 1 данной статьи, местом реализации которых признается территория Российской Федерации, организациям и индивидуальным предпринимателям, состоящим на учете в налоговых органах, исчисление и уплата налога производятся этими организациями и индивидуальными предпринимателями в качестве налоговых агентов в порядке, предусмотренном пунктами 1 и 2 статьи 161 Кодекса.

Таким образом, российская организация, приобретающая услуги у иностранной организации по доступу к онлайн-системе бронирования отелей Booking.com через сеть Интернет, исчисляет и уплачивает налог на добавленную стоимость в качестве налогового агента в указанном порядке.

Настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с письмом Минфина России от 7 августа 2007 года N 03-02-07/2-138 направляемое письмо имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора Департамента
О.Ф.ЦИБИЗОВА

11.04.2017

С 1 июля 2017 года получателям региональных и местных субсидий нужно восстанавливать НДС
(Изменения предусмотрены Федеральным законом от 30.11.2016 N 401-ФЗ)

Новшество касается субсидии на возмещение затрат по оплате товаров, работ или услуг, в которую включен НДС. Даже если такая субсидия получена из регионального или местного бюджета, теперь требуется восстанавливать "входной" НДС, принятый ранее к вычету (пп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Восстановление НДС

ПЛЕНУМ ВЫСШЕГО АРБИТРАЖНОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ
от 30 мая 2014 г. N 33

О НЕКОТОРЫХ ВОПРОСАХ,
ВОЗНИКАЮЩИХ У АРБИТРАЖНЫХ СУДОВ ПРИ РАССМОТРЕНИИ ДЕЛ,
СВЯЗАННЫХ С ВЗИМАНИЕМ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

В связи с возникающими в судебной практике вопросами и в целях обеспечения единообразных подходов к разрешению споров, связанных с применением главы 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ, Кодекс), Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации на основании статьи 13 Федерального конституционного закона "Об арбитражных судах в Российской Федерации" постановляет дать арбитражным судам (далее - суды) следующие разъяснения.

10. При определении налоговых последствий выбытия (списания) имущества в результате наступления событий, не зависящих от воли налогоплательщика (утрата имущества по причине порчи, боя, хищения, стихийного бедствия и тому подобных событий), необходимо иметь в виду, что исходя из содержания пункта 1 статьи 146 НК РФ такое выбытие не является операцией, учитываемой при формировании объекта налогообложения.

Однако налогоплательщик обязан зафиксировать факт выбытия и то обстоятельство, что имущество выбыло именно по указанным основаниям, без передачи его третьим лицам, поскольку в силу пункта 1

статьи 54 Кодекса он обязан доказать наличие тех фактов своей хозяйственной деятельности, которые влияют на формирование финансового результата, служащего основанием для определения объема налоговой обязанности.

В этой связи при возникновении спора о соответствии действительности приводимых налогоплательщиком причин выбытия имущества, в том числе при оценке достоверности и полноты представленных им документов в подтверждение факта и обстоятельств выбытия, судам следует учитывать характер деятельности налогоплательщика, условия его хозяйствования, принимать во внимание соответствие объемов и частоты выбытия имущества обычному для такой деятельности уровню и иные подобные обстоятельства, а также оценивать возражения налогового органа относительно вероятности выбытия имущества по указанным налогоплательщиком причинам, в частности доводы о чрезмерности потерь.

Если в ходе судебного разбирательства установлен факт выбытия имущества, однако не подтверждено, что выбытие имело место в результате наступления событий, не зависящих от воли налогоплательщика, судам надлежит исходить из наличия у него обязанности исчислить налог по правилам, установленным пунктом 2 статьи 154 Кодекса для случаев безвозмездной реализации имущества.

Раздельный учет

Налог на добавленную стоимость по товарам (работам, услугам), которые используются исключительно в необлагаемой данным налогом деятельности, вычету не подлежит, даже если доля совокупных расходов налогоплательщика на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, составляет менее 5 процентов.

Данные выводы содержатся в судебных актах, поддержанных Определением Верховного Суда Российской Федерации от 12.10.2016 N 305-КГ16-9537 по делу N А40-65178/2015 (АО "РЖДстрой" против Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам N 6)

Вопрос: Об определении пропорции для целей ведения раздельного учета НДС.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 19 июля 2017 г. N 03-07-08/45800

Департамент налоговой и таможенной политики рассмотрел письмо о ведении организацией раздельного учета в целях применения налога на добавленную стоимость и сообщает следующее.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 146 главы 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. При этом в целях главы 21 Кодекса передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признаются реализацией товаров (работ, услуг).

В соответствии с пунктом 2 статьи 171 Кодекса вычетам подлежат суммы налога на добавленную стоимость по товарам (работам, услугам), приобретаемым для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость в соответствии с главой 21 Кодекса, за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 Кодекса.

На основании подпунктов 1 - 2 и 4 пункта 2 статьи 170 Кодекса суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг), учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг) в случае их приобретения для использования в операциях по производству и (или) реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения), а также для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации согласно статьям 147 и 148 Кодекса, и для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), не признаваемых объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость в соответствии с пунктом 2 статьи 146 Кодекса.

Согласно пункту 4 статьи 170 Кодекса суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщикам по товарам (работам, услугам), имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых, так и освобождаемых от налогообложения операций, принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых

подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения, и с учетом особенностей, установленных пунктом 4.1 статьи 170 Кодекса.

В соответствии с пунктом 4.1 статьи 170 Кодекса указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобожжены от налогообложения), в общей стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав за налоговый период. При этом особенности определения вышеуказанной пропорции при осуществлении операций по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации, а также операций по реализации товаров (работ, услуг), не являющихся объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость, не установлены.

Таким образом, при определении вышеуказанной пропорции учитываются как облагаемые налогом на добавленную стоимость операции, так и не облагаемые этим налогом (исключенные из налогообложения) операции по всем основаниям, предусмотренным главой 21 Кодекса, в том числе операции, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации на основании статей 147 и 148 Кодекса, а также операции, не признаваемые объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость в соответствии с пунктом 2 статьи 146 Кодекса.

Настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с письмом Минфина России от 7 августа 2007 г. N 03-02-07/2-138 направляемое письмо Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора Департамента
О.Ф.ЦИБИЗОВА

19.07.2017

Вопрос: О применении вычета по НДС при приобретении объекта недвижимости, предназначенного для использования в операциях, облагаемых и не облагаемых НДС.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 14 июля 2017 г. N 03-07-11/44832

В связи с письмом по вопросу применения вычетов по налогу на добавленную стоимость при приобретении объекта недвижимости (основного средства), в случае если при вводе этого объекта в эксплуатацию налогоплательщик начинает использовать его одновременно в операциях, как облагаемых, так и не облагаемых этим налогом, Департамент налоговой и таможенной политики сообщает.

Статьей 171.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) установлен особый порядок восстановления сумм налога на добавленную стоимость, принятых к вычету по недвижимому имуществу, в том числе при его приобретении, при применении которого необходимо учитывать следующее.

Пунктом 3 статьи 171.1 Кодекса установлена обязанность налогоплательщиков восстанавливать суммы налога на добавленную стоимость, принятые налогоплательщиком к вычету в отношении приобретенных объектов недвижимости (основных средств), в случае дальнейшего использования данных объектов для осуществления операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость.

Пунктом 4 статьи 171.1 Кодекса установлено, что налогоплательщик обязан отражать восстановленную сумму налога в налоговой декларации, представляемой в налоговые органы по месту своего учета за последний налоговый период каждого календарного года из десяти лет начиная с года, в котором наступил момент, указанный в пункте 4 статьи 259 Кодекса.

На основании пункта 5 статьи 171.1 Кодекса расчет суммы налога, подлежащей восстановлению и уплате в бюджет, производится исходя из одной десятой суммы налога, принятой к вычету, в соответствующей доле, которая определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, не облагаемых налогом и указанных в пункте 2 статьи 170 Кодекса, в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (переданных) за соответствующий календарный год. При этом сумма налога, подлежащая восстановлению, в стоимость данного имущества не включается, а учитывается в составе прочих расходов в соответствии со статьей 264 Кодекса.

В этой связи суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении по договору купли-продажи недвижимого имущества (основного средства), принимаются к вычету в полном объеме

вне зависимости от того, что данное имущество предназначено для использования одновременно в операциях, как облагаемых налогом на добавленную стоимость, так и не облагаемых этим налогом, в том числе не являющихся объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость. После ввода таких объектов недвижимости в эксплуатацию суммы налога на добавленную стоимость, принятые к вычету, подлежат восстановлению и уплате в бюджет в течение 10 лет в порядке, предусмотренном вышеуказанными пунктами 4 и 5 статьи 171.1 Кодекса.

Настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое письмо имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора Департамента
О.Ф.ЦИБИЗОВА

14.07.2017

Письмо Минфина России от 17.10.2017 N 03-07-11/67480 : Минфин пояснил, когда вычет по НДС можно заявлять в течение трех лет

Налоговые правила, позволяющие применить вычет НДС не только в том периоде, в котором возникло право на него, но и позже, распространяются не на все вычеты. Об этом напомнил Минфин. Финансисты уже озвучивали такое же мнение. Аналогичную позицию занимает и ФНС.

Нельзя перенести вычеты НДС:

- уплаченного покупателями - налоговыми агентами;
- предъявленного иностранцам, которые не числятся в российских налоговых органах;
- в случае возврата товаров, отказа от них, изменения условий или расторжения договора;
- предъявленного и исчисленного при строительстве и сборке основных средств;
- уплаченного по командировкам и представительским расходам;
- исчисленного с полученной предоплаты;
- уплаченного по "неподтвержденному" экспорту;
- при получении вклада в уставный капитал;
- предъявленного при перечислении предоплаты;
- при изменении стоимости;
- связанного с деятельностью в ОЭЗ Калининградской области.

"Остальной" НДС можно заявить к вычету в течение трех лет после принятия на учет товаров, работ, услуг, имущественных прав.

ПРАВИТЕЛЬСТВО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ
от 19 августа 2017 г. N 981

ОБ ИЗМЕНЕНИИ И ПРИЗНАНИИ УТРАТИВШИМИ СИЛУ
НЕКОТОРЫХ АКТОВ ПРАВИТЕЛЬСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Обратите внимание на следующие реквизиты:

- в строке 8 "Идентификатор государственного контракта, договора (соглашения)" появилась оговорка "(при наличии)". Изменение техническое. Теперь название строки соответствует Налоговому кодексу и Правилам заполнения счета-фактуры. Если идентификатора нет, строку можно оставить пустой. Правила не требуют ставить в этой ситуации прочерк;

- новая графа 1а "Код вида товара" (в корректировочном счете-фактуре - графа 1б). Поставьте в ней прочерк, если не экспортируете товар в Армению, Белоруссию, Казахстан или Киргизию. Если вывозите, укажите код по ТН ВЭД. Код нужен был и прежде, в новой форме для него лишь появилась отдельная графа;

- в названии графы 11 теперь не "номер", а "регистрационный номер" таможенной декларации. Изменение минимальное. Больше не нужно в конце номера декларации через дробь приводить порядковый номер товара из списка либо из основного или добавочного листа. Напомним, графы 10 и 11 не надо заполнять, если товар ввезен из государства - члена ЕАЭС, на территории которого он ранее был выпущен для внутреннего потребления;

- уточнены реквизиты в поле для подписи индивидуального предпринимателя. Появилась такая же оговорка, как для руководителя и главного бухгалтера организации: "или иное уполномоченное лицо". Изменение незначительное.

Налоговый кодекс с 1 июля 2014 года разрешает ИП передавать право подписи счетов-фактур иным лицам. Для этого нужна нотариальная доверенность. Новая форма, как и прежняя, содержит строку с реквизитами свидетельства о госрегистрации ИП. С 1 января 2017 года свидетельства не выдаются. Поэтому ИП, которые зарегистрированы с этой даты, должны приводить в качестве реквизитов свидетельства свой ОГРНИП и дату внесения записи в ЕГРИП.

Если вы работаете с универсальными передаточными документами (УПД), то новые реквизиты должны быть и в них. Форма УПД 2013 года носит рекомендательный характер. Компаниям не запрещено самостоятельно ее обновлять из-за изменений в законодательстве.

В строках 2а и 6а должен быть полный адрес компании из ЕГРЮЛ. До 1 октября в них указывается место нахождения компании из устава, а оно может ограничиваться названием населенного пункта.

Закреплено право экспедиторов и застройщиков объединять счета-фактуры, которые им в разное время выставили разные продавцы и подрядчики, в сводный счет-фактуру. Этот счет экспедитор выставляет своему клиенту, застройщик - покупателю или инвестору.

В сводном счете-фактуре экспедитор (застройщик) в качестве продавца указывает себя. Номер и дату документа определяет согласно собственной хронологии. Есть и другие нюансы заполнения сводных счетов-фактур, например, графы с наименованием товаров, работ или услуг.

Из Правил ведения книги покупок исключено положение о том, что исправленные счета-фактуры регистрируют по мере возникновения права на вычет.

ФНС и Минфин считали так: исправленный счет-фактуру нужно регистрировать в том квартале, когда он получен. Именно в этом квартале возникает право на вычет. Значит, нужно полностью восстановить сумму вычета НДС, заявленную по первоначальному счету в предыдущем периоде, и заплатить пени.

По новым правилам исправленный счет-фактуру следует учитывать в том же квартале, что и первичный. Восстанавливать НДС по нему понадобится, только если сумма налога после исправления уменьшилась, - и то лишь в части суммы уменьшения.

Регистрируйте в книге покупок счета-фактуры на неденежные авансы. Запрета на регистрацию таких счетов-фактур больше нет. Пленум ВАС РФ еще в 2014 году высказывался о правомерности вычета по расчетам в безденежной форме. Теперь проблем с инспекцией точно не будет.

Подписать у директора книгу покупок и книгу продаж нужно не до 20-го, а до 25-го числа месяца, который следует за истекшим кварталом. Правило действует уже при подготовке декларации за III квартал этого года.

В книге продаж по операциям за IV квартал вы заметите две новые графы - 3а и 3б. Первая важна исключительно для резидентов особой экономической зоны Калининградской области. Во второй графе дублируется код вида товара, если он был в счете-фактуре.

Не ведите журнал учета счетов-фактур, если продаете комиссионный товар физлицам

Аналогичное мнение Минфин высказывал еще в 2015 году. С 1 октября закреплено общее правило: журнал не нужен, если покупатели - лица, которым счета-фактуры не выставляются.

Храните счета-фактуры и другие документы по-прежнему

Правила заполнения счета-фактуры "приросли" объемным пунктом 11. Он содержит список документов, которые нужно хранить не менее четырех лет. Изменение в целом техническое. Перечень уже существовал, но находился в п. 15 Правил ведения журнала учета счетов-фактур.

В перечне есть небольшое дополнение, но и оно вряд ли повлияет на сложившийся в компании порядок хранения документов. Прямо закреплено, что не менее четырех лет нужно хранить:

- копии счетов-фактур, которые клиент получил от экспедитора (инвестор или покупатель - от застройщика);
- сводные отчеты об операциях, по которым компания не выставляла счета-фактуры.

Кому и как надо вести журнал учета счетов-фактур

Журнал учета счетов-фактур должны вести только те организации, которые действуют от своего имени как посредники в интересах других лиц и перевыставляют им счета-фактуры. К таким посредникам относятся (п. 3.1 ст. 169 НК РФ):

- 1) комиссионер (агент), который продает товары (работы, услуги) комитента (принципала) - плательщика НДС;
- 1) комиссионер (агент), который покупает у плательщиков НДС товары (работы, услуги) для комитента (принципала);
- 2) экспедитор, который перевыставляет клиенту счета-фактуры на приобретенные у третьих лиц работы (услуги) (Письмо Минфина от 15.04.2015 N 03-07-09/21339);
- 3) застройщик, который перевыставляет инвесторам счета-фактуры на приобретенные у третьих лиц товары (работы, услуги) (Письмо ФНС от 17.08.2015 N ГД-4-3/14435).

Если вы являетесь таким посредником, то вам надо вести журнал - независимо от того, являетесь вы плательщиком НДС или нет (перешли на УСН, платите только ЕНВД, применяете освобождение по ст. 145 НК РФ) (п. 1 Правил ведения журнала).

Журнал ведется только в тех кварталах, когда вы выставляли или получали счета-фактуры, действуя в интересах третьих лиц. И регистрировать в нем надо только такие счета-фактуры, т.е. те, по которым вы сами НДС не начисляете и не принимаете к вычету. Счета-фактуры на свое вознаграждение в журнале не регистрируете (п. 1(2) Правил ведения журнала).

Счета-фактуры, выставленные вами при продаже или приобретении товаров (работ, услуг) в качестве посредника, регистрируете в ч. 1 журнала на дату их составления (п. 3 Правил ведения журнала).

Счета-фактуры, полученные вами в качестве посредника при приобретении или продаже товаров (работ, услуг), записываете в ч. 2 журнала по дате их составления (п. п. 3, 12 Правил ведения журнала).

Если ваша компания - плательщик НДС или налоговый агент по НДС, включите сведения из журнала в разд. 10 и 11 декларации по НДС. Отдельно сдавать журнал в налоговую инспекцию не надо (п. п. 49, 50 Порядка заполнения декларации по НДС, Письмо ФНС от 08.04.2015 N ГД-4-3/5880@).

Если ваша компания не является ни плательщиком НДС, ни налоговым агентом по НДС, то вы должны сдавать журнал учета счетов-фактур в ИФНС не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Журнал надо сдавать в электронном виде по установленному формату через оператора электронного документооборота (Письмо ФНС от 08.04.2015 N ГД-4-3/5880@).