



КонсультантПлюс

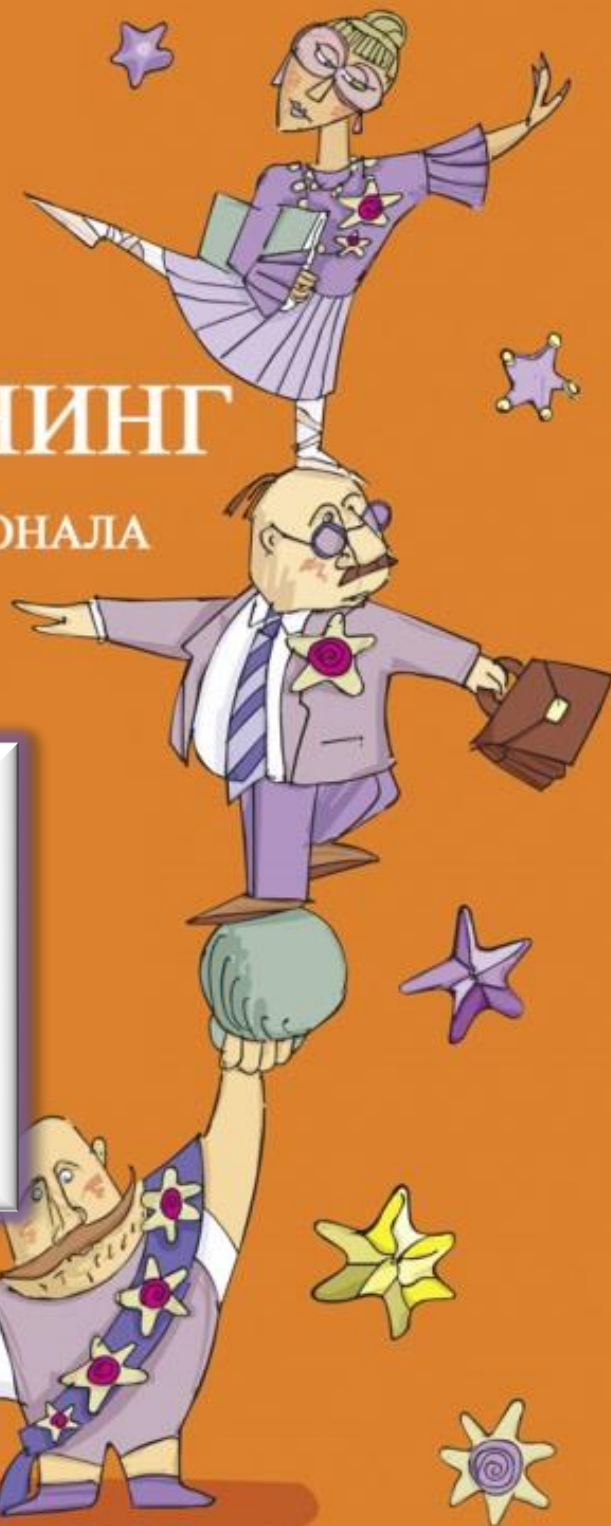


СЕМИНАР-ТРЕНИНГ

ПРАКТИКУМ ДЛЯ ПРОФЕССИОНАЛА

Тема:

**«Годовой отчет за 2021 год:
бухучет и налоги»**



420021, г. Казань, ул. Татарстан, 22. 8 этаж
Тел: 8-800-700-52-23 (843)515-20-20
E-mail: cons@vkons.ru
Сайт: vkons.ru

Оглавление

1. Бухгалтерская отчетность. Ключевые моменты	3
2. Налог на прибыль: изменения 2021 года, несвоевременное признание доходов и расходов	29
3. Разбор нововведений 2021 года по НДС, сложные и спорные вопросы	38
4. Особенности исчисления налога на имущество, актуальная позиция ФНС	58

Вопрос №1. Бухгалтерская отчетность. Ключевые моменты.

Содержание вопроса:

1. Учет основных средств, запасов и аренды (лизинга) с учетом новых ФСБУ 5/2019, 6/2020, 25/2018 и 26/2020. Краткий анализ ключевых изменений.
2. Упрощенные способы учета для малых предприятий.
3. Обязательный переход на ФСБУ 6/2020, 25/2018 и 26/2020 с 2022 года, внесение изменений в учетную политику, корректировки в связи с переходом на новые стандарты.
4. Новый ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете».
5. Инвентаризация активов и обязательств, отражение результатов в бухгалтерском и налоговом учете.
6. Исправление ошибок в учете и отчетности с учетом требований ПБУ 22/2010.

1. Учет основных средств, запасов и аренды (лизинга) с учетом новых ФСБУ 5/2019, 6/2020, 25/2018 и 26/2020. Краткий анализ ключевых изменений.

Учет запасов по новым правилам. [ФСБУ 5/2019](#) "Запасы" не содержит указаний о том, какие активы следует относить к материалам. На практике материалами называют исходные ресурсы, имеющие материально-вещественную форму и предназначенные для потребления в процессе изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг).

Материалы являются частью запасов, если в вашей организации они потребляются в рамках обычного операционного цикла либо используются в течение периода не более 12 месяцев при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг ([п. 3](#) ФСБУ 5/2019).

Канцелярские и офисные принадлежности, другие материалы для управленческих нужд со сроком использования не более 12 месяцев вы **можете не принимать к учету** в качестве активов, а затраты, связанные с их приобретением, включать в расходы того периода, в котором они были понесены. Такой порядок учета нужно закрепить в учетной политике организации ([п. 2](#) ФСБУ 5/2019, [п. 7](#) ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации").

Материалы принимайте к учету, оценив по **фактической себестоимости** ([п. 9](#) ФСБУ 5/2019). **Если приобретаете материалы за плату**, включайте в их фактическую себестоимость все затраты на приобретение и приведение в состояние и местоположение, необходимые для потребления или использования (за минусом НДС и предоставленных вам скидок) ([п. п. 10, 11, 12](#) ФСБУ 5/2019). Есть особенности в оценке материалов, приобретенных на условиях длительной отсрочки (рассрочки) платежа или с оплатой неденежными средствами.

При безвозмездном получении от акционеров (участников) материалы оценивают по

справедливой стоимости, увеличив ее на сумму дополнительных затрат, связанных с их поступлением, приведением в состояние и местоположение, необходимые для потребления или использования ([п. п. 10, 15](#) ФСБУ 5/2019).

Материалы, полученные в качестве вклада в уставный капитал, примите к бухгалтерскому учету по справедливой стоимости с учетом дополнительных затрат ([п. п. 10, 15](#) ФСБУ 5/2019).

Материалы, полученные от выбытия основных средств или в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции, оценивайте по наименьшей из следующих величин ([п. 16](#) ФСБУ 5/2019):

- стоимость аналогичных материалов, приобретенных в рамках обычного операционного цикла;
- сумма балансовой стоимости списываемых объектов и затрат на их демонтаж и разборку, извлечение материалов и приведение их в состояние, в котором они пригодны для использования в запланированных целях.

Фактическую себестоимость поступающих материалов формируйте непосредственно на [счете 10](#) "Материалы" или на [счете 15](#) "Заготовление и приобретение материальных ценностей" (если применяете этот счет согласно [рабочему плану счетов](#)). В случае применения учетных цен используйте также [счет 16](#) "Отклонение в стоимости материальных ценностей".

Корреспондирующий счет зависит от того, в результате какой операции материалы поступили в организацию. Например, бухгалтерскую запись по дебету [счета 10 \(15\)](#) делают в корреспонденции со счетами:

- [60](#) "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - на сумму договорной стоимости материалов (без НДС), приобретенных за плату (в том числе при оплате неденежными средствами). В случае предоставления длительной отсрочки (рассрочки) оплаты материалов запись сделайте на стоимость материалов (без НДС) на [условиях немедленной оплаты](#) ([п. 13](#) ФСБУ 5/2019);
- [75](#) "Расчеты с учредителями" - на справедливую стоимость материалов, полученных в качестве вклада в уставный капитал;
- [83](#) "Добавочный капитал" - на справедливую стоимость материалов, полученных безвозмездно от акционера (участника), в частности полученных в качестве вклада в имущество общества;
- [01](#) "Основные средства" ([03](#) "Доходные вложения в материальные ценности") - при поступлении материалов в результате выбытия основного средства;
- [60, 76](#) "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", [70](#) "Расчеты с персоналом по оплате труда", [69](#) "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" и др. - на суммы

дополнительных затрат на приведение материалов в состояние и местоположение, необходимые для их потребления или использования.

Если на отчетную дату выявлены признаки обесценения материалов, такие как моральное устаревание, потеря первоначальных качеств, снижение рыночной стоимости, сужение рынков сбыта, то необходимо определить чистую стоимость продажи этих материалов. Если в результате наличие обесценения подтвердится (фактическая себестоимость материалов превышает чистую стоимость продажи), то в бухгалтерском учете надо создать резерв под обесценение.

Создание, изменение и списание резерва отражается на счете 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей".

Организовать бухгалтерский учет расходования материалов можно двумя способами:

- делать бухгалтерскую запись по кредиту счета 10 на себестоимость материалов при их **передаче для непосредственного использования** подразделениям (производственным, сбытовым, хозяйственным и т.п.);
- делать бухгалтерскую проводку по кредиту счета 10 только на себестоимость материалов, **фактически израсходованных в производстве или для других нужд**, а передачу материалов подразделению отражать записью в аналитическом учете по счету 10, как внутреннее перемещение.

Акт об использовании материалов в производстве или иной подобный документ является основанием для бухгалтерской записи по кредиту счета 10 и дебету счетов учета затрат и обязателен, если вы отразили передачу материалов в подразделения как внутреннее перемещение. Акт составляйте **по факту расходования материалов**.

Материалы при отпуске оценивайте одним из следующих способов (п. 36 ФСБУ 5/2019):

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени поступления единиц (способ ФИФО).

По материалам, имеющим сходные свойства и характер использования, последовательно применяйте один и тот же способ расчета себестоимости (п. 37 ФСБУ 5/2019).

Важно! При отпуске материалов со склада в производственное подразделение или при их фактическом расходовании (в зависимости от того, какой порядок установлен учетной политикой организации) себестоимость материалов переносится в себестоимость незавершенного производства. Бухгалтерская запись по дебету счета 20 "Основное производство" (23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы" и др.) и кредиту счета 10 означает изменение вида запасов. Списания материалов (выбытия активов) при этом не происходит (п. 42 ФСБУ 5/2019).

Материалы списывают ([п. 41](#) ФСБУ 5/2019):

- в случае их продажи;
- при ином выбытии (например, при безвозмездной передаче);
- если организация не ожидает поступления экономических выгод в будущем от потребления (продажи, использования) материалов (например, в случае порчи).

Балансовую стоимость списываемых материалов относят на прочие расходы ([п. п. 4, 11](#) ПБУ 10/99 "Расходы организации"). Это делают в отчетном периоде, в котором ([п. 43](#) ФСБУ 5/2019):

- признан [прочий доход](#) от их продажи;
- материалы переданы безвозмездно;
- обнаружена порча или недостача материалов сверх норм естественной убыли;
- произошло иное выбытие материалов или возникли иные обстоятельства, в результате которых их использование или продажа стали невозможны.

Учет основных средств по новым правилам. Лимит стоимости ОС устанавливаем сами. Например, можно сделать его таким же, как для налога на прибыль, - 100 000 руб. Объекты со СПИ больше года и стоимостью ниже лимита сразу списываем в расходы ([п. 5](#) ФСБУ 6/2020).

Амортизацию считаем из стоимости ОС, уменьшенной на его ликвидационную стоимость. Ликвидационная стоимость - предполагаемая стоимость ОС в конце СПИ минус затраты на его выбытие. Если ликвидационную стоимость невозможно определить или она незначительна, амортизируем полную стоимость ОС ([п. п. 30, 31](#) ФСБУ 6/2020).

Амортизируем объект начиная с месяца принятия к учету и по месяц выбытия или списания. Но можно применять и [привычные правила](#) ([п. 33](#) ФСБУ 6/2020).

Начисление амортизации ОС на консервации и длительном ремонте не приостанавливаем. Способ начисления амортизации, СПИ и ликвидационную стоимость нужно проверять как минимум в конце каждого года и, если условия использования ОС изменились, пересматривать ([п. 37](#) ФСБУ 6/2020).

Плановый ремонт, техобслуживание, техосмотр - существенные затраты на такие мероприятия, проводимые реже чем раз в год, признаем отдельными ОС ([Информация](#) Минфина N ИС-учет-29).

Переоценку можно отражать новым способом: списать всю амортизацию проводкой Д 02 - К 01, а затем довести счет 01 до рыночной стоимости. Но можно и продолжать делать [как раньше](#) ([п. 17](#) ФСБУ 6/2020).

Проверять ОС на обесценение надо минимум раз в год на 31 декабря по правилам [МСФО \(IAS\) 36](#) ([п. 38](#) ФСБУ 6/2020).

Признаки обесценения - резкое снижение рыночной стоимости, существенный износ, порча объекта, простой. При наличии таких признаков надо уменьшить балансовую стоимость ОС до рыночной стоимости за минусом затрат на выбытие. Убыток от обесценения относят в прочие расходы ([п. п. 12, 18, 59](#) МСФО (IAS) 36).

При продаже или ином выбытии ОС в ОФР показываем не доходы и расходы по сделке, а только ее результат: прибыль - в [строке 2340](#), а убыток - в [строке 2350](#).

Инвестиционная недвижимость - недвижимость для сдачи в аренду или для получения дохода от прироста ее стоимости. Ее можно учитывать по рыночной стоимости и не амортизировать. Дооценку и уценку списываем на счет 91, а [счет 83](#) не используем ([Информация](#) Минфина).

Для перехода на ФСБУ 6/2020 закрепите в [учетной политике](#):

новый лимит стоимости ОС

начало начисления амортизации с месяца принятия к учету или со следующего месяца

способ учета последствий переоценки - корректировка остаточной стоимости или первоначальной стоимости и амортизации

способ оценки инвестиционной недвижимости - по рыночной стоимости или по первоначальной

Всем компаниям, кроме тех, которые могут вести [упрощенный бухучет](#), на 01.01.2022 надо скорректировать стоимость ОС. Объекты с первоначальной стоимостью ниже нового лимита спишите. По остальным пересчитайте накопленную амортизацию с учетом ликвидационной стоимости. Разницу отнесите на [счет 84](#) ([п. 49](#) ФСБУ 6/2020).

Учет аренды и лизинга в 2022 году. Аренду на срок не больше 12 месяцев можно учитывать как раньше - списывать арендную плату в расходы. Но такой порядок надо закрепить в учетной политике. При аренде на срок больше 12 месяцев надо отразить право пользования активом и обязательство по аренде ([п. 10](#) ФСБУ 25/2018).

Право пользования активом (ППА) учитывайте на [счете 01](#) и амортизируйте. Стоимость права равна сумме обязательства по аренде и платежей, перечисленных до получения недвижимости в аренду. Срок полезного использования равен сроку аренды ([п. п. 13, 17](#) ФСБУ 25/2018).

Обязательство по аренде покажите на [счете 76](#) по приведенной стоимости арендных платежей. Она равна номинальной сумме будущих платежей, дисконтированной по ставке, по которой вы можете получить заем на сопоставимый срок. По этой ставке ежемесячно начисляйте проценты на остаток обязательства и уменьшайте его на текущий платеж ([п. п. 14, 15, 18](#) ФСБУ 25/2018).

Пример. Учет аренды недвижимости у арендатора

Договор аренды офиса заключен 28 февраля на 18 месяцев, ежемесячный платеж 90 000 руб. (НДС - 15 000 руб., платеж без НДС - 75 000 руб.). До получения имущества платежей нет. Расчет обязательства по аренде и процентов по нему приведен [здесь](#). Стоимость ППА равна обязательству по аренде - 1 252 700,92 руб. Амортизация - 69 594,50 руб. (1 252 700,92 руб. / 18 мес.).

Проводка	Операция	Сумма, руб.
В марте		
Д 08.04 - К 76.07.1	Первоначальное обязательство перед арендодателем	1 252 700,92
Д 01.03 - К 08.04	ППА	1 252 700,92
Д 76.07.1 - 76.07.2	Начислен платеж в части уменьшения первоначального обязательства по аренде	64 824,62
Д 19 - К 76.07.2	Начислен платеж в части НДС	15 000,00
Д 91.02 - К 76.07.2	Начислены проценты	10 175,38
Д 76.07.2 - К 51	Перечислен арендный платеж	90 000,00
С апреля по август следующего года		
Д 76.07.1 - 76.07.2	Начислен платеж в части уменьшения первоначального обязательства по аренде	65 663,64 (65 884,54... 74 395,73)
Д 19 - К 76.07.2	Начислен платеж в части НДС	15 000,00
Д 91.02 - К 76.07.2	Начислены проценты	9 336,36 (9 115,46... 604,27)
Д 76.07.2 - К 51	Перечислен арендный платеж	90 000,00
Д 26 - К 02.03	Амортизация	69 594,50
В сентябре следующего года		
Д 26 - К 02.03	Амортизация с корректировкой на округление	69 594,42

Те, кто вправе вести [упрощенный бухучет](#), могут учитывать аренду как раньше, если не будут выкупать предмет аренды или сдавать его в субаренду ([п. п. 11, 12](#) ФСБУ 25/2018).

Аренда у арендодателя

Аренда по договорам, не предусматривающим выкуп имущества, признается операционной ([п. 26](#) ФСБУ 25/2018).

Имущество, переданное в операционную аренду, продолжайте учитывать на счете 01.

Арендную плату начисляйте, как и раньше, проводкой Д 62 - К 91, а если аренда - ваш основной вид деятельности - Д 62 - К 90 ([п. п. 41, 42](#) ФСБУ 25/2018).

Лизинг у лизингополучателя

Порядок учета не зависит от того, кто признается балансодержателем имущества по договору. Вы в любом случае отражаете в учете право пользования активом и обязательство по аренде ([п. п. 2, 10](#) ФСБУ 25/2018).

ППА учитывайте на счете 01 и амортизируйте. Стоимость права - затраты лизингодателя на покупку имущества плюс ваши затраты, необходимые для начала его использования. СПИ права пользования активом равно СПИ предмета лизинга, который определяем по [общим правилам](#) ([п. п. 13, 17](#) ФСБУ 25/2018).

Обязательство по аренде покажите на счете 76 по справедливой стоимости предмета лизинга за минусом авансов, уплаченных вами до его получения. Справедливая стоимость - цена покупки имущества лизингодателем. На остаток обязательства ежемесячно начисляйте проценты по ставке, которая дисконтирует будущие платежи до справедливой стоимости. А затем уменьшайте обязательство с процентами на текущие платежи ([п. п. 14, 15, 18](#) ФСБУ 25/2018).

Пример. Учет лизинга у лизингополучателя

В феврале 2021 г. заключен договор лизинга автомобиля и перечислен аванс - 420 000 руб. (НДС - 70 000 руб., платеж без НДС - 350 000 руб.). Автомобиль приобретен лизингодателем за 1 923 240 руб. (НДС - 320 540 руб., стоимость без НДС - 1 602 700 руб.). Ежемесячный платеж с марта 2021 г. по август 2022 г. - 90 000 руб. (НДС - 15 000 руб., стоимость без НДС - 75 000 руб.). Выкупная стоимость - 12 000 руб. (НДС - 2 000 руб., платеж без НДС - 10 000 руб.), она включена в последний платеж по договору. Расчет обязательства по аренде и процентов по нему приведен [здесь](#). Срок полезного использования автомобиля устанавливаем 40 месяцев. Ежемесячно начисляем амортизацию - 40 067,50 руб. (1 602 700 руб. / 40 мес.). Выкупную стоимость отдельно не учитываем.

Проводка	Операция	Сумма, руб.
В феврале 2021 г.		
Д 76.07.3 - К 51	Перечислен аванс	420 000
Д 08.04 - К 76.07.1	Первоначальное обязательство перед лизингодателем	1 252 700
Д 08.04 - К 76.07.3	Аванс включен в ППА	350 000
Д 01.03 - К 08.04	Принято к учету ППА	1 602 700
В марте 2021 г.		

Д 76.07.1 - 76.07.2	Начислен платеж в части уменьшения первоначального обязательства по аренде	64 051,40
Д 19 - К 76.07.2	Начислен платеж в части НДС	15 000,00
Д 19 - К 76.07.3	Учтен НДС по авансу	70 000,00
Д 91.02 - К 76.07.2	Начислены проценты	10 948,60
Д 76.07.2 - К 51	Перечислен арендный платеж	90 000,00
Д 26 - К 02.03	Амортизация	40 067,50
С апреля 2021 г. по июль 2022 г.		
Д 76.07.1 - 76.07.2	Начислен платеж в части уменьшения первоначального обязательства по аренде	64 611,21 (65 175,91... 73 620,12)
Д 19 - К 76.07.2	Начислен платеж в части НДС	15 000,00
Д 91.02 - К 76.07.2	Начислены проценты	10 388,79 (9 824,09... 1 379,88)
Д 76.07.2 - К 51	Перечислен арендный платеж	90 000,00
Д 26 - К 02.03	Амортизация	40 067,50
В августе 2022 г.		
Д 76.07.1 - 76.07.2	Начислен платеж в части уменьшения первоначального обязательства по аренде, включая выкупную стоимость	84 260,93
Д 19 - К 76.07.2	Начислен платеж в части НДС	17 000,00
Д 91.02 - К 76.07.2	Начислены проценты	739,07
Д 76.07.2 - К 51	Перечислен арендный платеж	102 000,00
Д 26 - К 02.03	Амортизация	40 067,50
Д 01.01 - К 01.03	Перевод ППА в ОС	1 602 700
Д 02.03 - К 02.01	Накопленная амортизация	721 215,00
С сентября 2022 г. по июнь 2024 г.		
Д 26 - К 02.01	Амортизация	40 067,50

Те, кто вправе вести упрощенный бухучет, могут учитывать лизинг [по старым правилам](#) для лизинга на балансе лизингополучателя ([п. 14](#) ФСБУ 25/2018).

2. Упрощенные способы учета для малых предприятий.

Малые предприятия и другие организации, которые [вправе применять](#) упрощенные способы бухучета, могут не применять следующие ПБУ:

- [ПБУ 2/2008](#) "Учет договоров строительного подряда";
- [ПБУ 8/2010](#) "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы";
- [ПБУ 11/2008](#) "Информация о связанных сторонах";
- [ПБУ 16/02](#) "Информация по прекращаемой деятельности";
- [ПБУ 18/02](#) "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций".

Дополнительно такие организации могут не применять [ПБУ 12/2010](#) "Информация по сегментам" на общих основаниях, если не являются эмитентами публично размещаемых ценных бумаг.

К упрощенным способам бухгалтерского учета также относятся:

1. **сокращенный рабочий план счетов** ([п. 3](#) Информации Минфина России от 29.06.2016 N ПЗ-3/2016). Применять его целесообразно тем, кто сдает бухгалтерскую отчетность по [упрощенным формам](#);

2. ведение учета по простой системе, **без применения двойной записи**. Это разрешено делать только микропредприятиям и некоммерческим организациям из числа тех, кто вправе применять упрощенные способы ([п. 6.1](#) ПБУ 1/2008);

3. **упрощенная система регистров** бухгалтерского учета для систематизации и накопления информации ([п. 4](#) Информации Минфина России от 29.06.2016 N ПЗ-3/2016). Возможен один из вариантов:

- использовать **регистры бухгалтерского учета имущества**. В этом случае факты хозяйственной жизни регистрируются в упрощенных ведомостях. Каждая ведомость, как правило, применяется для учета операций по одному из используемых бухгалтерских счетов. Этот вариант рекомендован малым предприятиям, занимающимся производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг) ([п. 4.1](#) Информации Минфина России от 29.06.2016 N ПЗ-3/2016, [п. 21](#), [разд. 4.2](#) Типовых рекомендаций по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства);

- не использовать регистры бухгалтерского учета имущества, вести учет в **книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности** (простая форма). Этот вариант подойдет организациям с незначительным количеством хозяйственных операций (как правило, не более 30 в месяц), не занятым производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг) с большими затратами материальных ресурсов ([п. 4.1](#) Информации Минфина России от 29.06.2016 N ПЗ-3/2016, [п. 21](#), [разд. 4.1](#) Типовых рекомендаций по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства);

4. **кассовый метод** учета доходов и расходов (несоблюдение допущения временной определенности фактов хозяйственной жизни), а именно ([п. 12](#) ПБУ 9/99 "Доходы организации", [п. 18](#) ПБУ 10/99 "Расходы организации"):

- признание выручки по мере поступления денежных средств от покупателей (заказчиков)

при соблюдении условий, определенных в [пп. "а", "б", "в" и "д" п. 12](#) ПБУ 9/99;

- признание расходов после погашения задолженности, то есть только в части оплаченных материальных ценностей, работ, услуг, выплаченной оплаты труда и других оплаченных затрат.

В части учета **запасов организации** могут применять следующие упрощенные способы:

1. оценивать приобретенные запасы исходя из цены поставщика без учета скидок, уступок, вычетов, премий, льгот, а также условий отсрочки (рассрочки) платежа. В таком случае другие затраты, связанные с приобретением (созданием) запасов, признаются расходом периода, в котором они понесены. К таким затратам, в частности, относятся ([п. 17](#) ФСБУ 5/2019 "Запасы"):

- затраты на заготовку и доставку запасов до места их потребления (продажи, использования);
- затраты на доведение запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты по доработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик запасов;
- величина возникшего в связи с приобретением (созданием) запасов оценочного обязательства по их демонтажу, утилизации и восстановлению окружающей среды;
- проценты, связанные с приобретением (созданием) запасов, включаемые в стоимость инвестиционного актива;

3. определять затраты, включаемые в фактическую себестоимость запасов (в части оплаты неденежными средствами), в сумме балансовой стоимости передаваемых активов, фактических затрат на выполнение работ, оказание услуг, даже если возможно определить их справедливую стоимость ([п. 14](#) ФСБУ 5/2019);

4. оценивать запасы на отчетную дату по фактической себестоимости, то есть не формировать резервы под обесценение запасов ([п. 32](#) ФСБУ 5/2019).

Микропредприятия, которые могут вести упрощенный учет, вправе не применять [ФСБУ 5/2019](#). Затраты в виде стоимости запасов в таком случае учитываются в расходах периода, в котором они понесены ([п. 2](#) ФСБУ 5/2019).

В части учета **основных средств (ОС)** возможны такие упрощенные способы:

1. определение **первоначальной стоимости**:

- при приобретении ОС за плату - исходя только из цены поставщика и затрат на монтаж (при наличии таких затрат, не учтенных в цене поставщика);
- при сооружении (изготовлении) ОС - исходя из суммы, которая уплачивается по договорам строительного подряда и иным договорам, заключенным с целью приобретения, сооружения и изготовления ОС.

Иные затраты, непосредственно связанные с приобретением (сооружением, изготовлением)

ОС, включаются в расходы по обычным видам деятельности в полной сумме в том периоде, в котором они были понесены ([п. 8.1](#) ПБУ 6/01 "Учет основных средств");

начисление годовой суммы **амортизации** единовременно по состоянию на 31 декабря отчетного года либо периодически в течение отчетного года за периоды, определенные организацией ([п. 19](#) ПБУ 6/01);

2. начисление амортизации производственного и хозяйственного **инвентаря** единовременно в размере их первоначальной стоимости при принятии к бухгалтерскому учету ([п. 19](#) ПБУ 6/01).

В части учета **операций по договорам аренды (лизинга)** **организации** могут использовать следующие упрощения:

1. применять ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды" только в отношении договоров аренды, исполнение которых начинается с 1 января 2022 г. ([п. 52](#) ФСБУ 25/2018);

2. арендатор **при применении ФСБУ 25/2018** вправе:

- не признавать предмет аренды в качестве права пользования активом и обязательство по аренде, если договором не предусмотрен переход права собственности на предмет аренды к арендатору и арендатор не может выкупить предмет аренды по цене значительно ниже его справедливой стоимости на дату выкупа, а также если предмет аренды не предполагается предоставлять в субаренду ([пп. "в" п. 11, п. 12](#) ФСБУ 25/2018);

- рассчитывать фактическую стоимость права пользования активом как сумму первоначальной оценки обязательства по аренде и арендных платежей, осуществленных на дату предоставления предмета аренды или до такой даты. В этом случае все иные затраты, обычно включаемые в фактическую стоимость, признаются расходами по обычным видам деятельности текущего периода ([п. 13](#) ФСБУ 25/2018, [п. 5](#) ПБУ 10/99);

- первоначально оценивать обязательство по аренде как сумму номинальных величин будущих арендных платежей на дату оценки ([п. 14](#) ФСБУ 25/2018);

3. арендодатель при применении ФСБУ 25/2018 может любую аренду учитывать как операционную, если выполняются условия ([п. 28](#) ФСБУ 25/2018):

- договор аренды не предусматривает переход к арендатору права собственности на предмет аренды;

- арендатор не имеет права на покупку предмета аренды по цене значительно ниже его справедливой стоимости.

В части иных объектов бухгалтерский учет допускается упрощать так:

1. списывать **расходы по НИОКР** на расходы по обычным видам деятельности в полной сумме по мере их осуществления ([п. 14](#) ПБУ 17/02 "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы");

2. признавать расходы на приобретение (создание) объектов, которые подлежат принятию к

бухгалтерскому учету в качестве **нематериальных активов**, в составе расходов по обычным видам деятельности в полной сумме по мере их осуществления ([п. 3.1](#) ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов");

3. учитывать в качестве прочих все **расходы по займам**, в том числе проценты за пользование заемными средствами, направленными на приобретение (создание) инвестиционного актива ([п. 7](#) ПБУ 15/2008 "Учет расходов по займам и кредитам");

4. осуществлять последующую оценку всех **финансовых вложений** по первоначальной стоимости, то есть:

- финансовые вложения, по которым определяется рыночная стоимость, не переоценивать ([п. п. 19, 21](#) ПБУ 19/02 "Учет финансовых вложений");

- по финансовым вложениям, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, не отражать обесценение, если его расчет затруднителен ([п. 19](#) ПБУ 19/02).

Организации, которые вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета, могут составлять **бухгалтерскую отчетность** по упрощенной системе ([п. п. 6, 6.1](#) Приказа Минфина России от 02.07.2010 N 66н, [п. п. 26, 27.1](#) Информации Минфина России N ПЗ-3/2016):

1. формировать только бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах с показателями по группам статей, без детализации по статьям;

2. применять упрощенные формы бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах;

3. составлять приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах только в случае, если в них нужно отразить информацию, без которой невозможно оценить финансовое положение или финансовые результаты деятельности организации.

В приложении к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах нужно раскрыть положения учетной политики, необходимые пользователю отчетности для понимания порядка формирования ее показателей. В частности, надо указать, применяет ли организация упрощенные способы ведения бухгалтерского учета и какие именно ([п. 24](#) ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации", [п. 17](#) ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации", [п. 1](#) Информации Минфина России "Бухгалтерская отчетность субъектов малого предпринимательства").

Организации могут отражать в бухгалтерской отчетности последствия **изменения учетной политики** перспективно, то есть только в отношении фактов хозяйственной жизни, свершившихся после введения измененного способа учета, без корректировок показателей отчетности прошлых периодов ([п. 15.1](#) ПБУ 1/2008).

Они вправе исправлять в бухгалтерском учете **существенные ошибки** прошлых лет, выявленные после утверждения бухгалтерской отчетности за прошедший отчетный год, в

порядке, установленном для исправления несущественных ошибок прошлых лет ([п. п. 9, 14](#) ПБУ 22/2010 "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности"):

- с отнесением прибыли или убытка, возникших в результате исправления ошибок, в прочие доходы или расходы текущего отчетного периода;
- без ретроспективного пересчета сравнительных показателей бухгалтерской отчетности.

Организация самостоятельно выбирает для применения упрощенные способы бухгалтерского учета, учитывая конкретные условия хозяйствования, величину организации и другие факторы, руководствуясь требованием рациональности. Выбранные упрощенные способы организация закрепляет в учетной политике ([п. п. 4, 6, 7](#) ПБУ 1/2008, [п. п. 1.2, 2](#) Информации Минфина России от 29.06.2016 N ПЗ-3/2016, Информационное [сообщение](#) Минфина России от 24.06.2016 N ИС-учет-5).

3. Обязательный переход на ФСБУ 6/2020, 25/2018 и 26/2020 с 2022 года, внесение изменений в учетную политику, корректировки в связи с переходом на новые стандарты.

ФСБУ 6/2020 допускает два способа отражения в учете и отчетности последствий изменения учетной политики в связи с началом применения стандарта:

1. [ретроспективный](#) ([п. 48](#) ФСБУ 6/2020). Этот вариант отражения в учете и отчетности последствий изменения учетной политики позволяет формировать максимально точную информацию об объектах учета (в данном случае – основных средствах и связанных с ними объектах) и полную сопоставимость показателей бухгалтерской отчетности за предыдущие годы. Однако он является наиболее трудоемким. При принятии решения о применении этого способа помните о требовании [рациональности](#) бухгалтерского учета.

Если вами принято решение отразить последствия перехода на применение ФСБУ 6/2020 ретроспективно, сделайте следующее ([п. 48](#) ФСБУ 6/2020, [п. 15](#) ПБУ 1/2008):

- скорректируйте остатки по [счетам 01](#) "Основные средства", [03](#) "Доходные вложения в материальные ценности", [02](#) "Амортизация", [84](#) "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и другим связанным счетам на дату начала применения нового стандарта таким образом, как если бы он применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни;
- при составлении бухгалтерской отчетности за первый отчетный период применения [ФСБУ 6/2020](#) пересчитайте сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, которые отражаются в этой отчетности (например, если вы переходите на применение [ФСБУ 6/2020](#) с 2022 г., то в бухгалтерском балансе придется скорректировать показатели на 31 декабря 2021 г. и на 31 декабря 2020 г., а в отчете о финансовых результатах - пересчитать показатели за 2021 г.).

2. альтернативный (п. 49 ФСБУ 6/2020). При применении этого способа допускается не пересчитывать сравнительные показатели бухгалтерской отчетности в связи с переходом на применение нового стандарта. По состоянию на 1 января первого года применения ФСБУ 6/2020 скорректируйте:

1) состав объектов ОС. В частности, спишите балансовую стоимость объектов, которые являются несущественными активами (п. 49 ФСБУ 6/2020);

2) балансовую стоимость ОС. Для этого по каждому объекту ОС:

- установите ликвидационную стоимость;

- проверьте применяемый СПИ и способ начисления амортизации. В случае необходимости измените их;

- рассчитайте по правилам ФСБУ 6/2020 сумму накопленной амортизации за истекший СПИ исходя из первоначальной (с учетом переоценок, если они проводились) стоимости, сформированной до начала применения ФСБУ 6/2020 согласно ранее применявшейся учетной политике; установленной на дату перехода ликвидационной стоимости; способа амортизации, установленного учетной политикой, действующей с момента перехода на ФСБУ 6/2020; СПИ объекта ОС, скорректированного на дату перехода; истекшего СПИ на дату перехода;

- рассчитайте балансовую стоимость ОС;

- сравните эту балансовую стоимость с прежней балансовой (остаточной) стоимостью. Скорректируйте прежнюю балансовую стоимость на полученную разницу. Так как первоначальная стоимость объектов ОС при расчете новой балансовой стоимости не меняется, корректировать нужно сумму накопленной амортизации. Сумму корректировки отнесите на нераспределенную прибыль (убыток), если она не связана с изменением других статей баланса (п. 50 ФСБУ 6/2020).

Выбранный организацией способ раскрывается в бухгалтерской отчетности за первый отчетный период применения ФСБУ 6/2020 (п. 52 ФСБУ 6/2020, п. 21 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации").

4. Новый ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете».

Стандарт "Документы и документооборот в бухгалтерском учете" необходимо применять с 2022 года. Однако организации могут делать это и раньше. Приказ действует с 19 июня.

Рассмотрим основные положения стандарта.

Понятия и требования

Документами по ФСБУ считают "первичку" и регистры бухучета. Под документооборотом понимают их движение в организации с момента составления до завершения исполнения.

Речь идет, например, об оформлении отчетности или помещении в архив.

К документам среди прочего предусмотрели такие требования:

1. [составлять](#) их по общему правилу нужно на русском языке. Иначе документ нужно построчно [перевести](#). Исключение - [оформление](#) документов на иностранном языке по законам или правилам страны, где ведут деятельность. В этом случае построчно [перевести](#) нужно регистр;
2. денежные величины в регистрах [должны быть](#) в рублях. При этом неважно, в какой валюте был оформлен факт хозяйственной жизни и где ведут деятельность. Если стоимость объекта выражена в иностранной валюте, то в регистре [нужно указывать](#) и ее, и рубли;
3. по общему правилу, датой первичного документа [считают](#) дату, когда его подписали; один первичный документ можно [оформить](#) на несколько связанных фактов хозяйственной жизни. По длящимся или повторяющимся фактам (проценты, амортизация, поставка в разные даты и др.) [разрешено составлять](#) "первичку" с периодичностью, т.е. за сутки, неделю, месяц и т.д.;
4. помимо [обязательных реквизитов](#) в документы [можно включить](#) дополнительные.

Перечень тех, кто может подписывать документы, [устанавливает](#) руководитель. Эти лица [обеспечивают](#), чтобы в подписанных ими документах правильно отражались объекты бухучета.

Первичный документ [принимают к учету](#) однократно.

Документооборот [организует](#) руководитель.

Виды документов

Документ можно составить в электронном виде и на бумаге. Обращаем внимание, что в стандарте [нет требований](#) к электронной подписи (ЭП). Если в законе не установили обязательный вид ЭП, то его может определить сама организация в том числе по соглашению с контрагентами. Если составили электронный документ, [должна быть](#) возможность изготовить его бумажные копии.

Документ на бумаге [исправляют](#) таким [зачеркиванием](#), чтобы неправильный текст или сумма читались. Кроме того, на документе [нужно написать](#) "Исправлено", проставить дату исправления и подписи ответственных лиц с должностями и Ф.И.О. Чтобы исправить электронный документ, [можно составить](#) новый.

Хранить документы [можно](#) только в том виде, в котором их составили. Отметим, Госдума рассматривает [проект](#), которым планируют разрешить переводить бумажные документы в электронные для хранения.

Документы [хранят](#) в России. Это правило касается и размещения баз данных, где среди прочего собирают, систематизируют, копят сведения. Однако если иностранное

законодательство требует хранить документы за рубежом, то такое хранение нужно обеспечить.

Чтобы получить доступ к документам, следует проинформировать главбуха или лицо, которое отвечает за ведение бухучета.

5. Инвентаризация активов и обязательств, отражение результатов в бухгалтерском и налоговом учете.

Для проведения инвентаризации оформите приказ (постановление, распоряжение) руководителя организации в произвольной форме либо используйте унифицированную форму N ИНВ-22.

В нем установите перечень проверяемых активов и обязательств, даты начала и окончания инвентаризации (п. 2.1 Методических указаний по инвентаризации). Так, например, при смене материально ответственного лица инвентаризация назначается на день приемки-передачи дел исключительно в отношении имущества, находящегося на ответственном хранении у работника, сдающего имущество (п. 1.5 Методических указаний по инвентаризации).

Проведение инвентаризации может быть поручено постоянно действующей инвентаризационной комиссии или рабочей инвентаризационной комиссии (п. 2.2 Методических указаний по инвентаризации). Если приказ о проведении инвентаризации вы оформляете по унифицированной форме N ИНВ-22, то назначить рабочую инвентаризационную комиссию можно этим же документом без оформления дополнительного распоряжения руководителя.

Если отсутствует хотя бы один член комиссии, инвентаризацию не проводите. Отсутствие члена инвентаризационной комиссии является основанием для признания ее результатов недействительными (п. 2.3 Методических указаний по инвентаризации).

Инвентаризацию обязательно нужно проводить **в присутствии материально ответственного лица** (МОЛ) (п. 2.8 Методических указаний по инвентаризации). Если установлена коллективная материальная ответственность, следует обеспечить присутствие на инвентаризации всех МОЛ, в противном случае взыскание ущерба может быть затруднено.

Если МОЛ находится на больничном, перенесите инвентаризацию на более поздний срок. Так же поступите, если материально ответственное лицо отсутствует по другим объективным причинам. **При отсутствии материально ответственного лица инвентаризацию проводят** в исключительных случаях - когда присутствие МОЛ невозможно в течение длительного периода времени (в том числе по болезни) или МОЛ уклоняется от участия в инвентаризации. Известите МОЛ о планируемом проведении

инвентаризации и зафиксируйте это документально. В случае проведения инвентаризации в отсутствие МОЛ перед началом проверки составьте акт, в котором отразите факт его отсутствия с указанием причин (в том числе отказ от участия в инвентаризации). Заверьте акт подписями всех членов инвентаризационной комиссии. Это [поможет избежать](#) признания результатов инвентаризации недействительными.

Если в результате инвентаризации выявлена недостача или порча ценностей, ознакомьте работника со всеми материалами проверки. Истребуйте у МОЛ письменное объяснение для установления причины возникновения ущерба. В случае отказа или уклонения МОЛ от предоставления объяснения составьте соответствующий акт ([ст. 247](#) ТК РФ).

Что надо сделать до начала инвентаризации

Если объектом инвентаризации являются материальные ценности или денежные средства, то до начала проверки фактического наличия имущества **инвентаризационная комиссия должна получить от материально ответственных лиц** ([п. 2.4](#) Методических указаний по инвентаризации):

1. не переданные в бухгалтерию **приходные и расходные документы** (отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств). Председатель комиссии визирует их с указанием "до инвентаризации на "___" _____ 20__ г.". Это является основанием для определения бухгалтерией остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным;
2. **расписки** о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество, фактическое наличие которого проверяется, сданы в бухгалтерию или переданы комиссии, все ценности, поступившие на ответственность материально ответственного лица, оприходованы, а выбывшие - списаны.

Подготовьте бланки инвентаризационных описей (актов) инвентаризируемых объектов как минимум в двух экземплярах ([п. 2.5](#) Методических указаний по инвентаризации). Вы можете использовать самостоятельно разработанные формы или применять [унифицированные](#) (например, [формы N N ИНВ-1](#), [ИНВ-3](#), [ИНВ-4](#) и т.д.).

В зависимости от порядка, принятого в организации, подготовить бланки может бухгалтерия либо непосредственно инвентаризационная комиссия. При автоматизированной форме ведения бухгалтерского учета бланки описей (актов) могут быть предоставлены комиссии с заполненными графами, содержащими информацию об объектах проверки по данным бухгалтерского учета ([п. 2.9](#) Методических указаний по инвентаризации, Указания по применению и заполнению форм).

Описи (акты) по имуществу составляйте по материально ответственным лицам и местам хранения. Указывайте в них объекты, подлежащие инвентаризации, следующим образом ([п. 1.3](#), [2.9](#) Методических указаний по инвентаризации):

1. наименования - по номенклатуре, принятой в учете;
2. количество - в единицах измерения, принятых в учете.

В чем состоит процедура инвентаризации

В ходе инвентаризации проверяют наличие, состояние и оценку имущества и обязательств организации ([ч. 2 ст. 11](#) Закона о бухгалтерском учете, [п. 26](#) Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности).

При инвентаризации имущества комиссия проверяет фактическое наличие основных средств, запасов, наличных денежных средств и пр. Проверку проводят при обязательном участии материально ответственных лиц - путем натурального подсчета, взвешивания, обмера ([п. п. 2.7, 2.8](#) Методических указаний по инвентаризации). Кроме того, комиссия проверяет наличие и правильность оценки активов, не имеющих материально-вещественной формы (нематериальные активы, финансовые вложения и пр.), - путем сверки документов, подтверждающих права организации на эти активы, с данными учета ([п. п. 3.8, 3.14, 3.43](#) Методических указаний по инвентаризации).

Каковы особенности проведения инвентаризации имущества в условиях пандемии COVID-19

В исключительных случаях, которые обусловлены ограничениями, введенными из-за новой коронавирусной инфекции, допустимо применять в отношении отдельных видов активов альтернативные способы выявления их фактического наличия ([Письмо](#) Минфина России от 25.02.2021 N 07-01-09/12927, [Приложение](#) к Письму Минфина России от 29.12.2020 N 07-04-09/115445). В частности, можно проводить инвентаризацию с применением видео- и фотофиксации фактического наличия или отсутствия имущества в режиме реального времени, когда по месту его нахождения присутствуют отдельные члены комиссии. Такие разъяснения приведены в [Письме](#) Минфина России от 24.12.2020 N 02-07-07/113668 для организаций государственного сектора. На наш взгляд, они применимы и для других организаций.

Инвентаризация обязательств включает проверку правильности и обоснованности сумм кредиторской задолженности перед поставщиками и подрядчиками, обязательств по возврату кредитов и займов, задолженности перед бюджетом по налогам и взносам, перед персоналом по выплате заработной платы, оценочных обязательств и др.

Правильность и обоснованность сумм как кредиторской, так и дебиторской задолженности подтверждают путем проведения сверки с контрагентами и проверки документов, подтверждающих существование обязательства или требования ([п. п. 3.44, 3.48](#) Методических указаний по инвентаризации).

Какими документами оформить результаты инвентаризации имущества и обязательств

Данные о фактическом наличии проверяемых объектов инвентаризационная комиссия заносит в описи (акты). В них же материально ответственные лица дают расписку о том, что проверка проведена в их присутствии (п. п. 2.5, 2.10 Методических указаний по инвентаризации).

Сличительную ведомость оформите по имуществу, при инвентаризации которого комиссия выявила отклонения от учетных данных (п. 4.1 Методических указаний по инвентаризации).

Можно использовать унифицированные формы сличительных ведомостей (формы N N ИНВ-18, ИНВ-19) или инвентаризационных описей (актов), объединяющих показатели описей (актов) и сличительных ведомостей (формы N N ИНВ-10, ИНВ-11, ИНВ-15, ИНВ-16), либо разработать необходимые формы самостоятельно.

Какие сроки хранения инвентаризационных описей (актов) и других документов по инвентаризации

Инвентаризационные описи (акты) и другие документы по инвентаризации храните пять лет, начиная с 1 января года, следующего за годом окончания по ним делопроизводства (при условии проведения проверки). При необходимости срок хранения может быть продлен (ч. 1 ст. 29 Закона о бухгалтерском учете, ст. 321 Перечня типовых управленческих архивных документов, п. п. 4.1, 4.11 Инструкции по применению Перечня типовых управленческих архивных документов).

По итогам инвентаризации проведите заседание инвентаризационной комиссии.

Оформите протокол заседания инвентаризационной комиссии. Утвержденной формы протокола нет, поэтому составьте его в произвольной форме. Помимо процедурных моментов (время проведения, состав присутствующих и т.д.) зафиксируйте в нем, в частности:

предложения по зачету излишков и недостат в результате пересортицы - на основании подробного объяснения материально ответственного лица о причинах ее возникновения;

исчерпывающие объяснения о причинах, по которым выявленные недостатки не отнесены на виновных лиц;

сведения об имуществе, подлежащем списанию или уценке, с указанием причин порчи и виновных лиц;

выводы, решения и предложения по результатам проведенной проверки состояния складского хозяйства и обеспечения сохранности материальных ценностей;

суммы оценочных резервов (по сомнительным долгам, под снижение стоимости запасов и т.д.) либо указание на то, что резерв не создается ввиду отсутствия признаков снижения стоимости актива (в протоколе по итогам годовой инвентаризации).

Протокол подписывается членами инвентаризационной комиссии - участниками заседания и передается на рассмотрение руководителю организации.

В форме N ИНВ-26 "Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией" обобщите результаты проведенной проверки. Ведомость можно составить в произвольном виде, если не используете унифицированные формы. Отрадите в ней все выявленные излишки и недостатки, а также укажите способ их урегулирования ([п. 5.6](#) Методических указаний по инвентаризации). Допускается составление ведомости по итогам нескольких инвентаризаций, проведенных в течение отчетного периода. Вы можете детализировать ее вплоть до конкретных расхождений, указанных в сличительной ведомости. Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией, вместе с протоколом заседания инвентаризационной комиссии передайте на рассмотрение руководителю для принятия окончательного решения.

Окончательное решение руководителя по итогам рассмотрения документов, предоставленных инвентаризационной комиссией, оформите **приказом об утверждении результатов инвентаризации** ([п. 5.4](#) Методических указаний по инвентаризации). Составьте его в произвольной форме с обязательным включением предписания о порядке устранения расхождений, выявленных инвентаризацией. После этого все документы по результатам инвентаризации передайте в бухгалтерию.

Как отразить в бухгалтерском учете результаты инвентаризации

Отразите результаты инвентаризации в бухгалтерском учете **в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация** ([ч. 4 ст. 11](#) Закона о бухгалтерском учете, [п. 5.5](#) Методических указаний по инвентаризации). Результаты [годовой инвентаризации](#) должны сформировать показатели годовой бухгалтерской отчетности.

Результаты инвентаризации имущества учтите так:

1. зачтите пересортицу по запасам, если выполняются условия для этого;
2. спишите недостатки;
3. учтите излишки;
4. спишите морально устаревшее или испорченное имущество, непригодное к дальнейшему использованию.

По итогам инвентаризации расчетов сделайте следующее:

1. спишите задолженность с истекшим сроком исковой давности;
2. при необходимости создайте резерв по сомнительным долгам или [скорректируйте](#) его

сумму;

3. восстановите ранее списанную дебиторскую задолженность, учтенную на [счете 007](#) "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов", если срок исковой давности по ней [начал течь заново](#) или получена информация, что имущественное положение должника улучшилось;

4. спишите с забалансового [счета 007](#) ранее списанную в убыток дебиторскую задолженность, если выполняются условия для этого.

Как отразить в налоговом учете результаты инвентаризации

Если при инвентаризации имущества вы выявили **излишки**, то [включите](#) рыночную стоимость излишков во внереализационные доходы.

Суммы **недостач** [можно включить в расходы](#) в налоговом учете не во всех случаях, а зачесть недостачи излишками по **пересортице** [нельзя](#) ни при каких условиях.

По результатам инвентаризации дебиторской и кредиторской задолженности [спишите безнадежную дебиторскую задолженность](#) и [невостребованную кредиторскую задолженность](#), выявленную при инвентаризации.

Скорректируйте резерв по сомнительным долгам по дебиторской задолженности, если его создание предусмотрено вашей налоговой учетной политикой.

При восстановлении ранее списанной дебиторской задолженности (например, в связи с тем, что срок исковой давности [начал течь заново](#)) ее сумму в налоговом учете включите во внереализационные доходы ([ст. 250](#) НК РФ).

6. Исправление ошибок в учете и отчетности с учетом требований ПБК 22/2010.

Ошибкой в бухгалтерском учете признается неотражение или неправильное отражение фактов хозяйственной деятельности, которое обусловлено неправильным применением учетной политики, неправильным применением законодательства и НПА по бухгалтерскому учету, неточностями в вычислениях и иными факторами ([п. 2](#) ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»).

Не являются ошибками неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна организации на момент отражения (неотражения) таких фактов ([п. 2](#) ПБУ 22/2010).

Ошибки бывают:

1. текущего года, когда они выявлены в том же году, в котором совершены;
2. прошлых лет, когда они выявлены после окончания того года, в котором совершены.

В зависимости от степени влияния на показатели бухгалтерской отчетности ошибки делятся на:

1. существенные;
2. несущественные.

Какие ошибки считаются существенными

Ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности ([п. 3](#) ПБУ 22/2010). Нужно учитывать влияние ошибки на все показатели отчетности за период, в котором были выявлены ошибки, в том числе показатели всех представленных в этой отчетности предыдущих периодов ([Письмо](#) Минфина России от 24.01.2011 N 07-02-18/01).

Уровень существенности ошибки в бухгалтерском учете нормативно не определен, и организация устанавливает его самостоятельно исходя из величины и характера соответствующей статьи (группы статей) бухгалтерской отчетности ([п. 3](#) ПБУ 22/2010). Критерий существенности ошибок рекомендуем закрепить в учетной политике ([п. 4](#) ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации"). Обычно уровень существенности ошибок устанавливают в процентах к показателю статьи (группы статей). За основу определения существенности можно взять, например:

5%-ный уровень доходов (расходов), при котором требуется их обособленное раскрытие в отчете о финансовых результатах ([п. 18.1](#) ПБУ 9/99 "Доходы организации", [п. 21.1](#) ПБУ 10/99 "Расходы организации");

10%-ное искажение показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности, которое признается грубым нарушением требований к бухгалтерскому учету в соответствии с примечанием к [ст. 15.11](#) КоАП РФ.

Какие ошибки прошлых лет признаются несущественными

Несущественными ошибками являются те ошибки, которые в отдельности или в совокупности с другими ошибками за тот же отчетный период не могут повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности.

Как определить уровень существенности допущенной ошибки

Чтобы определить, превышает ли допущенная ошибка установленный организацией уровень существенности, нужно сумму выявленной ошибки разделить на **правильный показатель** статьи (группы статей) отчетности и умножить на 100%. Получившуюся величину нужно сравнить с установленным вами уровнем существенности (в процентах).

Но помните, что с учетом характера статьи (группы статей) бухгалтерской отчетности вы

можете признать существенной ошибку, приводящую и к меньшему размеру искажения.

Как исправлять в бухгалтерском учете ошибки текущего года

Для исправления ошибок текущего года неважно, существенные они или нет, - они исправляются одинаково.

Исправляйте такие ошибки в месяце их обнаружения (сторнировочными или дополнительными записями) по соответствующим счетам ([п. 5](#) ПБУ 22/2010).

Пример исправления ошибки текущего года

Организация составляет бухгалтерскую отчетность ежемесячно. В мае отчетного года бухгалтер обнаружил, что он неверно отразил в учете доход в виде процентов по договору займа, рассчитанных за март отчетного года: начислено 650 000 руб. вместо 600 000 руб.

В мае бухгалтер сделал следующую исправительную запись:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
СТОРНО На сумму излишне начисленных процентов по займу за март (650 000 - 600 000)	76	91-1	50 000	Бухгалтерская справка- расчет

Порядок исправления ошибок прошлых лет зависит от их существенности.

Как исправлять в бухгалтерском учете несущественные ошибки прошлых лет

Несущественные ошибки прошлых лет исправляйте в зависимости от времени их обнаружения.

Если ошибка обнаружена до подписания годовой бухгалтерской отчетности за отчетный год совершения ошибки, сделайте исправительные записи (сторнировочные или дополнительные) декабрем того года, в котором допущена ошибка ([п. 6](#) ПБУ 22/2010).

Если ошибка обнаружена после подписания годовой бухгалтерской отчетности, исправительные записи сделайте в месяце обнаружения ошибки. В случае возникновения в результате такого исправления прибыли или убытка, отражайте их в составе **прочих доходов или прочих расходов** периода обнаружения и исправления ошибки ([п. 14](#) ПБУ 22/2010).

Чтобы исправить в бухгалтерской программе ошибки, связанные с поступлением или реализацией, сформируйте корректировочный документ с правильными данными. Исправительные проводки программа сделает автоматически.

Пример исправления незначительной ошибки прошлого года

В мае отчетного года бухгалтер обнаружил, что в октябре предыдущего года он неверно отразил выручку от реализации товара: 100 000 руб. (в том числе НДС 20% - 16 666,67 руб.) вместо 120 000 руб. (в том числе НДС 20% - 20 000 руб.). Ошибка признана незначительной.

На дату обнаружения ошибки бухгалтер сделал такие исправительные записи:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражена корректировка выручки за октябрь предыдущего года (120 000 - 100 000)	62	91-1	20 000	Бухгалтерская справка-расчет
Отражена корректировка НДС за октябрь предыдущего года (20 000 - 16 666,67)	91-2	68-НДС	3 333,33	Счет-фактура , Бухгалтерская справка-расчет
Отражена сумма налога на прибыль за предыдущий отчетный год к доплате ((20 000 - 3 333,33) x 20%) 1	99	68-налог на прибыль	3 333,33	Бухгалтерская справка-расчет

1 Поскольку ошибка привела к занижению платежей по налогу на прибыль, то подается уточненная декларация по налогу на прибыль за предыдущий отчетный год ([п. 1 ст. 54](#), [п. 1 ст. 81](#) НК РФ). Так как доначисленная по декларации прошлого года сумма налога на прибыль не влияет на показатель [текущего налога на прибыль](#) отчетного года, то в отчете о финансовых результатах эту сумму показывают обособленно по отдельной статье отчета о финансовых результатах после статьи текущего налога на прибыль ([п. 22](#) ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций").

Как исправлять в бухгалтерском учете существенные ошибки прошлых лет

Исправление существенных ошибок, выявленных после окончания отчетного года, зависит от периода их обнаружения:

Период обнаружения ошибки	Как исправить	В каком периоде исправить	Основание
До даты подписания годовой бухгалтерской отчетности	Сторнировочными или дополнительными записями	В том же году, в котором ошибка	Пункт 6 ПБУ 22/2010

отчетности за отчетный год совершения ошибки		допущена: записями декабря	
После подписания, но до утверждения годовой бухгалтерской отчетности за год, в котором ошибка допущена <u>1</u>			Пункты 7, 8 ПБУ 22/2010
После утверждения годовой бухгалтерской отчетности за период, в котором ошибка допущена <u>2</u>	Как правило, исправлять ошибки корректировочными записями в корреспонденции со счетом 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" <u>3</u>	В том же году, в котором ошибка выявлена: в месяце обнаружения ошибки	Подпункт 1 п. 9 ПБУ 22/2010

1 После исправления ошибки бухгалтерскую отчетность сформируйте и подпишите заново. Исправленную отчетность повторно представьте во все адреса, в которые была представлена первоначальная бухгалтерская отчетность ([п. п. 7, 8](#) ПБУ 22/2010).

2 Утвержденную бухгалтерскую отчетность не корректируйте. При составлении отчетности за год, в котором сделаны исправительные проводки, сравнительные показатели за "скорректированный" год отражайте так, как если бы ошибка не была допущена ([пп. 2 п. 9](#) ПБУ 22/2010).

3 Организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, могут исправлять существенные ошибки тем же [способом](#), что и несущественные. Тогда пересчитывать сравнительные показатели отчетности за предыдущий год (годы) не придется ([п. 9](#) ПБУ 22/2010).

Существенные ошибки, выявленные до утверждения отчетности, исправьте записями на 31 декабря. Отчетность сформируйте и подпишите заново.

Сдайте в налоговую уточненную отчетность, если отправили подписанную, но еще не утвержденную отчетность с существенными ошибками ([п. 8](#) ПБУ 22/2010).

Утвержденную отчетность прошлых лет менять нельзя. Существенные ошибки, найденные после утверждения отчетности, исправляйте в текущем году. Если они повлияли на доходы или расходы, исправительные записи делайте в корреспонденции со [счетом 84](#).

В отчетности текущего года сделайте ретроспективный пересчет, то есть отразите данные

за прошлые годы так, как будто ошибок не было. В [пояснениях](#) к отчетности за текущий год нужно написать, почему изменились данные отчетности за прошлые годы ([Письмо](#) Минфина от 08.02.2016 N 07-01-09/6117).

Примеры исправления существенных ошибок

1. В мае текущего года бухгалтер обнаружил, что начиная с сентября прошлого отчетного года неверно рассчитывается и начисляется амортизация по одному из объектов ОС: 600 000 руб. в месяц вместо 680 000 руб. в месяц. В результате сумма недоначисленной амортизации за прошлый год составила 320 000 руб. Отчетность за прошлый год утверждена. На конец отчетного года у организации отсутствовали незавершенное производство и остатки готовой продукции на складе.

Ошибка признана существенной и исправлена таким образом:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражена корректировка суммы амортизации за прошлый год	84	02	320 000	Бухгалтерская справка-расчет
Отражена корректировка налога на прибыль (320 000 руб. x 20%)	68	84	64 000	Бухгалтерская справка-расчет

2. В июле текущего года бухгалтер обнаружил, что в течение прошлого года арендная плата за помещение торгового зала систематически дважды учитывалась в расходах на продажу. Сумма излишне начисленной арендной платы составила 1 200 000 руб. Ошибка признана существенной.

Бухгалтер сделал следующие проводки:

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражена корректировка излишне начисленной арендной платы	76	84	1 200 000	Бухгалтерская справка-расчет
Отражена корректировка налога на прибыль (1 200 000 руб. x 20%)	84	68	240 000	Бухгалтерская справка-расчет

Вопрос №2. Налог на прибыль: изменения 2021 года, несвоевременное признание доходов и расходов

Содержание вопроса:

1. Изменения 2021 года:

- доходы, не облагаемые налогом;
- резерв на выплату вознаграждений по итогам года;
- убытки прошлых лет;
- уплата авансовых платежей;
- льготные ставки для it-компаний и др.

2. Изменения на 2022 год (амортизация, расходы на НИОКР и др.).

3. Несвоевременное признание доходов и расходов, в том числе в связи с более поздним поступлением документов, исправление выявленных ошибок. Применение норм ст.54 НК РФ с учетом позиции ВС РФ.

1. Изменения по налогу на прибыль 2021 года.

Необлагаемые доходы. Доходы, не облагаемые налогом на прибыль, перечислены в [ст. 251](#) НК РФ. Самые распространенные - авансы полученные, взносы в уставный капитал, безвозмездные поступления от учредителей с долей не менее 50%.

Резерв на выплату вознаграждений по итогам года. С 2021 г. изменены правила расчета налогового резерва на выплату годовых вознаграждений работникам за выслугу лет и по итогам работы за год. Теперь окончательно решен вопрос, можно ли переносить часть такого резерва на следующий год и какую именно. Посмотрим также, как это соотносится с правилами бухучета.

Споры вокруг остатка налогового резерва на выплату вознаграждений по итогам года

В [НК](#) нет отдельной статьи, посвященной формированию и использованию резерва на выплату годовых вознаграждений работникам за выслугу лет и по итогам работы за год для целей налогообложения прибыли. Долгое время в [п. 6 ст. 324.1](#) НК было лишь указано, что отчисления в этот резерв организация делает в порядке, аналогичном порядку отчислений в резерв на оплату отпусков. Понятно, что надо включать в учетную политику решение о формировании этого резерва и определять планируемую сумму годовых затрат на выплату вознаграждений, процент ежемесячных отчислений в резерв. Однако были и белые пятна.

Так, возникали споры с налоговиками по вопросу, можно ли переносить на следующий год остаток резерва, если вознаграждения выплачиваются в начале следующего года. По мнению Минфина, озвученному в конце 2018 г., не использованную в текущем году часть

резерва надо включить во внереализационные доходы.

Но здесь надо четко понять, что из себя представляет неиспользованная часть резерва на выплату годовых вознаграждений. Ведь если рассчитывать ее по аналогии с недоиспользованной суммой отпускного резерва, то можно перенести на следующий год часть резерва, соответствующую сумме вознаграждений работникам по итогам отчетного года (с учетом страховых взносов), которая будет начислена им в начале следующего года.

Правда, не все проверяющие были согласны с таким подходом. Некоторые считали, что использовать резерв на выплату годовых вознаграждений можно только на те поощрительные выплаты работникам, которые были **начислены в том же году**. Однако это никак не вяжется с порядком переноса резерва на следующий год, закрепленным в [п. 4 ст. 324.1](#) НК РФ.

Надо сказать, что некоторым организациям пришлось в суде доказывать правомерность переноса части резерва на следующий год. Если сумма перенесенного остатка не превышала суммы вознаграждений работникам, начисленных по итогам года в начале следующего, то налогоплательщики выигрывали в суде. Но если вознаграждение выплачивалось позже первого квартала следующего года, то даже судьи признавали неправомерными доначисления в резерв по состоянию на конец года, сделанные путем подачи уточненной декларации по налогу на прибыль за отчетный год (за который начислялись вознаграждения).

Чтобы снизить накал страстей, в конце 2020 г. законодатели решили конкретизировать порядок инвентаризации резерва на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год.

[Письмо](#) Минфина от 11.12.2018 N 03-03-06/1/89911.

[Постановления](#) 9 ААС от 17.07.2018 N 09АП-27328/2018 (оставлено в силе [Постановлением](#) АС МО от 02.11.2018 N А40-243116/2017); АС ЦО от 06.06.2017 N А35-220/2016.

[Постановление](#) АС УО от 10.06.2020 N Ф09-3136/20.

[п. 36 ст. 2](#) Закона от 23.11.2020 N 374-ФЗ.

Прогрессивные нововведения, закрывающие белые пятна в налоговом учете

С 2021 г. в ст. 324.1 НК появился новый [п. 7](#), предписывающий проводить инвентаризацию резерва на выплату годовых вознаграждений не на 31 декабря, а до момента представления декларации за прошедший год. То есть такую инвентаризацию можно сделать в начале следующего года - уже после начисления и выплаты работникам вознаграждений за прошедший год. А корректировки налоговой базы по итогам такой инвентаризации надо отразить последней датой отчетного года (за который начислены вознаграждения

работникам).

Сумма, на которую надо скорректировать резерв на конец года, определяется по следующей схеме:

Корректировка резерва на выплату годовых вознаграждений работникам на конец года	Сумма начисленного резерва на выплату годовых вознаграждений работникам по состоянию на 31 декабря отчетного года	Сумма вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за отчетный год, начисленных в отчетном году и в следующем до даты инвентаризации резерва
--	---	--

Если в результате расчета получится отрицательная сумма, то разницу надо учесть в качестве расходов на оплату труда на 31.12 отчетного года. Если получится положительная сумма, это и будет недоиспользованная сумма резерва, которую надо включить во внереализационные доходы отчетного года.

Как видим, при расчете суммы корректировки резерва законодательно закреплён подход, выработанный в арбитражной практике. При этом сделано важное дополнение, которое позволит избежать новых споров. Так, для целей резерва при определении суммы фактически начисленного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год не надо учитывать расходы, списанные за счет резерва, созданного в предыдущем налоговом периоде.

Покажем на примере, как определить сумму, на которую надо скорректировать резерв за 2021 г., если подобный резерв создавался и в 2020 г. Предположим, что:

- сумма отчислений в резерв на выплату годовых вознаграждений работникам за 2021 г., учтенная в налоговых расходах в течение 2021 г., составила 800 000 руб.;

- в течение 2021 г. начислены следующие годовые вознаграждения:

в начале 2021 г. - вознаграждения всем работникам по итогам работы за 2020 г. - 400 000 руб.;

в конце 2021 г. - вознаграждения части работников по итогам работы за 2021 г. - в сумме 500 000 руб.;

- в январе 2022 г. начислены годовые вознаграждения оставшейся части работников в сумме 350 000 руб.

В начале 2022 г. - после выплаты годового вознаграждения за 2021 г. и до даты подачи декларации по налогу на прибыль - надо провести инвентаризацию резерва. Рассчитаем сумму, на которую надо скорректировать резерв, созданный в 2021 г.: 800 000 руб. - 500 000 руб. - 350 000 руб. = -50 000 руб.

То есть требуется доначисление резерва на сумму 50 000 руб. по состоянию на 31.12.2021. В результате остаток резерва, переносимого на 2022 г., составит 350 000 руб. (800 000 руб. - 500 000 руб. + 50 000 руб.). Как видим, при расчете корректировки сумма вознаграждений, начисленных по итогам работы за 2020 г. (400 000 руб.), вообще не учитывается. Поскольку она покрывается за счет резерва, созданного в 2020 г.

Разумеется, всем интересен вопрос, можно ли по новым правилам делать инвентаризацию резерва на выплату ежегодных вознаграждений, сформированного в 2020 г.? На этот вопрос ответил специалист налоговой службы, советник государственной гражданской службы РФ 2 класса Григоренко Екатерина Сергеевна:

- Ранее при расчете суммы остатка резерва на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год, который может быть перенесен на следующий год, а также при расчете суммы недоиспользованного резерва или установления его перерасхода (что является основанием для корректировки налоговой базы) надо было руководствоваться порядком формирования и инвентаризации резерва предстоящих расходов на оплату отпусков. Вместе с тем у резерва на выплату ежегодных вознаграждений есть свои особенности, что и учтено в изменениях, внесенных в норму [ст. 324.1](#) НК РФ.

Часто начисление и выплата вознаграждений по итогам работы за год происходят в следующем налоговом периоде. Поэтому проведение инвентаризации и определение налоговой базы (доход или расход) в связи с уточнением переносимого остатка резерва целесообразны не на конец года, а в начале следующего года - уже после начисления работникам вознаграждений за прошедший год. Тогда и станет известна сумма, которая может быть учтена для корректировки налоговой базы на конец отчетного года, за который начислены вознаграждения.

[Пункт 7 ст. 324.1](#) НК РФ вступил в силу с 01.01.2021. Как правило, формирование резерва происходит из года в год, то есть соблюдается принцип непрерывности формирования и использования резерва. В связи с этим полагаю, что скорректированный подход - а именно закрепленные в [п. 7 ст. 324.1](#) НК принципы проведения инвентаризации резерва - может быть применен и в отношении резерва, созданного за 2020 г.

Каких-либо особенностей вступления в силу [п. 7 ст. 324.1](#) НК РФ нет, а все сомнения в законодательстве трактуются в пользу налогоплательщика. Кроме того, указанный подход улучшает положение налогоплательщиков.

Итак, пропишите в учетной политике максимально подробно, как вы создаете налоговые резервы: предельную сумму отчислений, процент резервирования, порядок расчета остатка резерва, переносимого на следующий год.

А вот в бухучете правила формирования резерва на выплату годовых вознаграждений работникам не изменились. Они такие же, как и для резерва на отпуска (см. [с. 33](#)). И в принципе, можно совместить налоговый и бухгалтерский резерв на годовые вознаграждения, если все суммы будут выплачены не позднее даты подачи "прибыльной" декларации за отчетный год. Иначе остаток бухгалтерского резерва будет больше остатка налогового резерва.

Убытки прошлых лет. Если в предыдущем календарном году (годах) у вас образовался убыток, то по общему правилу вы можете уменьшить на него прибыль текущего отчетного (налогового) периода, а также следующих периодов, если убыток не был полностью погашен. Иными словами, вы можете переносить свой убыток на будущее ([п. 1 ст. 283](#), [п. 1 ст. 285](#) НК РФ).

При переносе убытков нужно учитывать ряд [ограничений](#). Так, переносить убытки вы можете в той [очередности](#), в какой они возникли ([п. 3 ст. 283](#) НК РФ).

Сумму убытка прошлых лет, которая уменьшает налоговую базу текущего отчетного (налогового) периода, вы отражаете в декларации в [строке 110 листа 02](#). А при подаче декларации за I квартал и за налоговый период - еще и в [Приложении N 4](#) к листу 02 ([п. п. 1.1, 5.5](#) Порядка заполнения декларации по налогу на прибыль).

Ограничение есть также и по размеру убытка, который можно учесть в текущем отчетном (налоговом) периоде. Так, налоговую базу в отчетные (налоговые) периоды с 1 января 2017 г. по 31 декабря 2021 г. можно уменьшать на убытки прошлых лет не более чем на 50% ([п. 2.1 ст. 283](#) НК РФ). Это ограничение не распространяется на особые категории налогоплательщиков, для которых установлены пониженные ставки налога. Перечень таких налогоплательщиков приведен в [п. 2.1 ст. 283](#) НК РФ.

Ограничений по сроку переноса нет. Убытки на текущий период можно переносить независимо от периода их получения. Однако это правило применяется с 1 января 2017 г. и относится лишь к убыткам, которые получены за налоговые периоды, начиная с 1 января 2007 г. ([ч. 16 ст. 13](#) Федерального закона от 30.11.2016 N 401-ФЗ).

Нельзя учесть убытки, которые были получены:

1. в рамках других налоговых режимов, так как учитывать можно только те убытки, которые рассчитаны по правилам [гл. 25](#) НК РФ ([п. 1 ст. 283](#) НК РФ, [Письмо](#) Минфина России от 25.09.2009 N 03-03-06/1/617);
2. от участия в инвестиционном товариществе за тот год, когда вы присоединились к ранее заключенному другими участниками договору инвестиционного товарищества ([п. 1 ст. 283](#) НК РФ);
3. от реализации (выбытия) акций, долей в уставном капитале, облигаций российских

организаций, инвестиционных паев высокотехнологичного (инновационного) сектора экономики ([п. 1 ст. 283](#), [ст. ст. 284.2, 284.2.1](#) НК РФ).

Также нельзя переносить убыток, который возник при налогообложении прибыли **по ставке 0%**, следующим налогоплательщикам ([п. 1 ст. 283](#) НК РФ):

1. медицинским и образовательным организациям ([п. 1.1 ст. 284](#), [ст. 284.1](#) НК РФ);
2. сельхозпроизводителям и рыбохозяйственным организациям ([п. 1.3 ст. 284](#), [п. 2](#), [пп. 1, 1.1 п. 2.1 ст. 346.2](#) НК РФ);
3. организациям, которые занимаются социальным обслуживанием граждан ([п. 1.9 ст. 284](#), [ст. 284.5](#) НК РФ);
4. региональным операторам по обращению с ТКО ([п. 1.12 ст. 284](#) НК РФ);
5. Банку России в части прибыли, полученной при выполнении функций, которые предусмотрены [Законом](#) о Банке России ([п. 5 ст. 284](#) НК РФ);
6. участникам проекта "Сколково" и участникам [инновационных научно-технологических проектов](#), которые получили прибыль после того, как прекратили использовать освобождение от обязанностей налогоплательщика ([п. 5.1 ст. 284](#) НК РФ).

Для того чтобы уменьшить налоговую базу на убыток прошлых лет, нужно из нее вычесть сумму убытка или части убытка, который возник в предыдущих налоговых периодах ([п. 1 ст. 283](#) НК РФ).

При этом нужно помнить [об ограничениях по переносу убытков](#), в частности:

1. налоговая база за периоды с 1 января 2017 г. по 31 декабря 2021 г. может быть уменьшена на убыток прошлых лет не более чем на 50% ([п. п. 2, 2.1 ст. 283](#) НК РФ);
2. прибыль, которая получена за периоды с 1 января 2017 г., можно уменьшить только на убытки, которые возникли начиная с 1 января 2007 г. ([ч. 16 ст. 13](#) Федерального закона от 30.11.2016 N 401-ФЗ).

Перенос убытков на будущее производится в той очередности, в которой они возникли ([п. 3 ст. 283](#) НК РФ). То есть сначала переносятся убытки, полученные в самом раннем периоде, а затем уже более поздние убытки.

Если вы не перенесли убыток на ближайший следующий год, то можете перенести его целиком или частично на последующие годы ([п. 2 ст. 283](#) НК РФ).

Документами, подтверждающими размер понесенного убытка, является первичная бухгалтерская документация, которая подтверждает полученный финансовый результат ([ст. 313](#) НК РФ, [Письмо](#) Минфина России от 03.04.2007 N 03-03-06/1/206, [Определение](#) Верховного Суда РФ от 30.09.2019 N 305-ЭС19-9969 (приведено в [п. 34](#) Обзора судебной практики Верховного Суда РФ N 4 (2019)), [Постановление](#) Президиума ВАС РФ от 24.07.2012 N 3546/12).

Вы обязаны хранить такие документы в течение всего срока, когда уменьшаете налоговую

базу на суммы ранее полученных убытков ([п. 4 ст. 283](#) НК РФ).

Если во время проверки (рассмотрения ее результатов) у инспекции возник вопрос о переносе убытка прошлых лет, она обязана предоставить вам реальную возможность подтвердить, что требования [п. 4 ст. 283](#) НК РФ соблюдены. На это указано в [п. 8](#) Обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых в третьем квартале 2019 года по вопросам налогообложения.

Если документы, подтверждающие убытки, отсутствуют, то вы не имеете права учесть их при расчете налога на прибыль ([п. 1 ст. 252](#), [п. 49 ст. 270](#) НК РФ).

Если вы выявили расходы (убытки) прошлых лет в текущем году, то вы можете учесть их в составе внереализационных расходов текущего года ([пп. 1 п. 2 ст. 265](#) НК РФ). К таким расходам можно отнести, например, сумму возвращенной покупателю оплаты за поставленный некачественный товар ([Письмо](#) Минфина России от 25.07.2016 N 03-03-06/1/43372).

При этом убыток вы должны [подтвердить документами](#) ([п. 1 ст. 252](#) НК РФ).

Убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде, вы должны отразить в декларации по налогу на прибыль по [строкам 300 - 301](#) Приложения N 2 к листу 02, а также учесть в общей сумме внереализационных расходов по [строке 040 листа 02](#) ([п. 5.2](#) Порядка заполнения декларации по налогу на прибыль).

Уплата авансовых платежей по налогу на прибыль. По общему правилу, организации платят ежемесячные авансы, рассчитанные из прибыли за предыдущие кварталы. По итогам отчетного квартала определяют фактическую прибыль и считают сумму к доплате или к уменьшению ([ст. 286](#) НК РФ).

Каждый ежемесячный платеж равен 1/3 начисленного платежа за предыдущий квартал. Если он не делится на 3 нацело, остаток добавляют к платежу за третий месяц. Если же в квартале получен убыток, в следующем квартале платить авансы не надо.

В 1 квартале ежемесячные авансы - те же суммы, что и в 4 квартале предыдущего года. Вновь созданные компании первые два квартала своего существования ежемесячные авансы не платят ([п. п. 2, 6 ст. 286](#) НК РФ).

В декларации авансовые платежи отражают так: в [строке 180](#) рассчитывают платеж из фактической прибыли, полученной с начала года, а в [строке 210](#) - общую сумму авансов, которые уже надо было заплатить с начала года. Положительная разница между ними - сумма к [доплате](#), отрицательная - к [уменьшению](#).

Ежемесячные платежи на следующий квартал общей суммой приводят в [строке 290 Листа 02](#). А с разбивкой на 3 платежа - в [подразделе 1.2](#).

[Строку 320 Листа 02](#) заполняют только в декларации за 9 месяцев. В ней указывают ту же сумму, что и в строке 290 ([п. 5.15](#) Порядка заполнения декларации).

Можно перейти на ежемесячные авансы по фактической прибыли, уведомив инспекцию до начала года. Но придется сдавать декларацию по итогам каждого месяца ([ст. 286](#) НК РФ). Если выручка за предыдущие 4 квартала не больше 60 млн. руб., можно платить только квартальные авансовые платежи, рассчитанные из фактической прибыли ([ст. 286](#) НК РФ).

Льготные ставки по налогу на прибыль для IT-компаний. Пониженная ставка налога на прибыль для IT-компаний - 3%. Условия: фирма включена в реестр аккредитованных организаций, доля доходов от продажи и сопровождения ПО не меньше 90%, а среднесписочная численность работников не меньше 7 человек ([ст. 284](#) НК РФ).

В федеральный бюджет надо будет уплачивать налог на прибыль по ставке 3%. В региональный бюджет не надо будет платить этот налог (ставка 0%). Единственное отличие от применения пониженных тарифов взносов - это то, что IT-компании для льготной ставки по налогу на прибыль должны иметь именно документ о государственной аккредитации в качестве организации, ведущей деятельность в области информационных технологий. То есть свидетельство резидента технико-внедренческой (промышленно-производственной) особой экономической зоны не дает права на льготную "IT-ставку". Пониженные "прибыльные" ставки для резидентов ТВ ОЭЗ устанавливают регионы.

2. Изменения по налогу на прибыль в 2022 году.

Не позднее 28 марта 2022 года надо подать декларацию по налогу на прибыль на новом бланке.

[Приказ](#) ФНС России от 05.10.2021 N ЕД-7-3/869@

Корректировок немного. К примеру, [в разд. Г](#) Приложения N 7 к Листу 02 добавили специальные строки. В них можно отражать остатки неучтенного уменьшения налога в федеральный бюджет и инвестиционный вычет.

С 1 января 2022 года учесть затраты на путевки станет проще.

Федеральный [закон](#) от 17.02.2021 N 8-ФЗ

Работодатель [сможет учитывать](#) в расходах по налогу на прибыль затраты на санаторно-курортное лечение, даже если:

- договор заключили напрямую с санаторием, а не через туроператора или турагента;
- работодатель компенсирует затраты родителям, супругам или детям работников.

Сейчас работодатель должен заключать договор строго с туроператором или турагентом. По турпутевкам это условие сохраняют.

С 1 января 2022 года уточняют правила расчета амортизации при реконструкции.

Федеральный [закон](#) от 02.07.2021 N 305-ФЗ

При реконструкции первоначальная стоимость [будет изменяться](#) независимо от размера остаточной стоимости основных средств. Аналогичное правило действует при достройке, дооборудовании, модернизации, техническом перевооружении, частичной ликвидации и т.д. Подобные разъяснения ранее выпускал [Минфин](#). Теперь подход закрепляют в кодексе. Кроме того, будет предусмотрен порядок амортизации для случая, когда в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения срок полезного использования ОС не увеличился. Организация [должна применять](#) норму амортизации, которую определили по первоначально установленному сроку полезного использования. Эту позицию [разделяет](#) Минфин.

С 1 января 2022 года продолжит действовать ограничение на перенос убытка.

Федеральный [закон](#) от 02.07.2021 N 305-ФЗ

50-процентное ограничение на учет убытков прошлых лет продлили до конца 2024 года. По прежней редакции временный порядок можно было применять по 31 декабря 2021 года.

Напомним, с 1 января 2017 года уменьшить базу по налогу на прибыль на убытки прошлых лет можно не более чем на 50%. Исключение составляют базы по некоторым специальным ставкам.

Вопрос №3. Нововведения по НДС 2021 года. Спорные и сложные вопросы.

Содержание вопроса:

1. Порядок применения налогового освобождения при реализации прав на ПО.
2. Исполнение обязанностей налогового агента по НДС.
3. Новая форма счета-фактуры в 2021 году, переход на ЭДО в связи с внедрением национальной системы прослеживаемости товаров.
4. Прочие изменения по НДС в 2021 году.
5. Спорные и сложные вопросы исчисления и уплаты НДС.

1. Порядок применения налогового освобождения при реализации прав на ПО.

В соответствии с [подпунктом 26 пункта 2 статьи 149](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) с 1 января 2021 года освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость применяется в отношении услуг по передаче исключительных прав на программы для электронных вычислительных машин и базы данных, включенные в единый реестр российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных, прав на использование таких программ и баз данных (включая обновления к ним и дополнительные функциональные возможности), в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним через информационно-телекоммуникационную сеть Интернет.

Таким образом, освобождение от налога на добавленную стоимость при передаче в 2021 году прав на использование программного обеспечения, включенного в единый реестр российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных, при соблюдении ограничений, предусмотренных [абзацем вторым подпункта 26 пункта 2 статьи 149](#) Кодекса, применяется независимо от вида заключаемых договоров на передачу прав.

Документ: [Вопрос: Об НДС с 01.01.2021 при передаче прав на программное обеспечение, включенное в единый реестр российских программ для ЭВМ и баз данных, на основании смешанных договоров. \(Письмо Минфина России от 31.05.2021 N 03-07-08/41894\) {КонсультантПлюс}](#)

2. Исполнение обязанностей налогового агента по НДС.

Российская организация признается налоговым агентом по НДС в следующих случаях:

1. при покупке:
 - товаров (работ, услуг) на территории России у иностранных лиц, указанных в [п. 1 ст. 161](#) НК РФ ([п. п. 1, 2 ст. 161](#) НК РФ);
 - государственного или муниципального имущества, не закрепленного за

государственными (муниципальными) предприятиями и учреждениями, у органов власти ([п. 3 ст. 161](#) НК РФ);

- сырых шкур животных, металлолома, макулатуры, а также вторичного алюминия и его сплавов у плательщиков НДС (кроме получивших освобождение от уплаты НДС) ([п. 8 ст. 161](#) НК РФ);

2. при продаже:

- конфискованного имущества, имущества, реализуемого по решению суда, бесхозных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, которые перешли по праву наследования государству. Исключение - продажа товаров должников, признанных банкротами ([пп. 15 п. 2 ст. 146, п. 4 ст. 161](#) НК РФ);

- товаров (имущественных прав, работ, услуг, в том числе электронных) в качестве посредника иностранца по договорам поручения, комиссии или агентским договорам (с участием в расчетах), если иностранное лицо указано в [п. 1 ст. 161](#) НК РФ и местом реализации признается территория России ([п. 5 ст. 161, п. 10 ст. 174.2](#) НК РФ);

3. по иным операциям:

- при аренде муниципального или государственного имущества у госорганов и органов местного самоуправления ([п. 3 ст. 161](#) НК РФ);

- при приобретении судна (гражданского воздушного судна) на территории РФ, которое в течение 90 календарных дней со дня его передачи налогоплательщиком покупателю (заказчику) не было зарегистрировано в Российском международном реестре судов (Государственном реестре гражданских воздушных судов РФ). В этом случае российская организация становится налоговым агентом, если судно находится у нее в собственности по истечении указанных 90 календарных дней ([п. 6 ст. 161](#) НК РФ);

- при предоставлении на территории РФ железнодорожного подвижного состава или контейнеров на основании договоров поручения, комиссии или агентских договоров ([п. 5.1 ст. 161](#) НК РФ). Исключение - международная перевозка товаров, а также перевозка экспортируемых (реэкспортируемых) товаров, пункт отправления или пункт назначения которых находится на территории РФ ([пп. 2.1, 2.7 п. 1 ст. 164](#) НК РФ).

Иностранная организация признается налоговым агентом по НДС (платит "[налог на Google](#)"), если она выступает посредником другой иностранной организации при продаже электронных услуг покупателям в России и ведет с ними расчеты напрямую ([п. 3 ст. 174.2](#) НК РФ).

Кроме того, иностранные организации могут быть налоговыми агентами в тех же случаях, что и [российские организации](#).

Счет-фактуру на агентский НДС заполняйте в одном экземпляре. Себя укажите покупателем, а контрагента - продавцом.

НДС по услугам нерезидента надо перечислить в [день их оплаты](#). В остальных случаях агентский НДС платите в [обычные сроки](#).

В платежном поручении укажите обычный КБК для НДС - 182 1 03 01000 01 1000 110, статус плательщика - [02](#).

Агентский НДС по аренде госимущества и по услугам нерезидента можно принять к вычету после уплаты. В книге покупок зарегистрируйте свой счет-фактуру, составленный при начислении налога ([ст. 171](#) НК РФ).

В декларацию по НДС включите [разд. 2](#), покажите в нем исчисленный налог по каждому контрагенту.

Налогового агента могут привлечь к ответственности в следующих случаях:

1. Налог не удержан и (или) не перечислен в бюджет в срок. Штраф составит 20% от суммы налога. Его взыщут, если налоговый агент имел возможность удержать налог и перечислить его в бюджет ([ст. 123](#) НК РФ, [п. 21](#) Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57). Штраф грозит и в случае, если налоговый агент заплатит налог из собственных средств, а не удержит из выплачиваемого дохода.

2. Налоговая декларация не представлена в срок. Штраф составит от 1 000 руб. до 30% не уплаченной в срок суммы налога ([п. 1 ст. 119](#) НК РФ). Если декларацию нужно сдавать в электронной форме, а она подана в бумажной, то это квалифицируется как ее непредставление ([абз. 4 п. 5 ст. 174](#) НК РФ).

3. В инспекцию не подано сообщение о невозможности удержать налог и сумме задолженности налогоплательщика ([пп. 2 п. 3 ст. 24](#) НК РФ). Штраф составит 200 руб. ([п. 1 ст. 126](#) НК РФ).

Кроме штрафа с налогового агента могут быть взысканы недоимка и (или) пени. Это возможно в таких случаях:

1. Налоговый агент удержал НДС из доходов налогоплательщика, но не перечислил его в бюджет. Инспекция вправе взыскать недоимку и пени ([п. п. 1, 7 ст. 46](#), [п. 1 ст. 47](#), [п. п. 1, 6, 7 ст. 75](#), [п. 5 ст. 108](#) НК РФ, [абз. 5 п. 2](#) Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57). Если НДС был перечислен с опозданием, с налогового агента могут взыскать пени ([п. п. 6, 7 ст. 75](#) НК РФ).

2. Налоговый агент не удержал у налогоплательщика НДС и не перечислил его в бюджет.

В данном случае начисление недоимки и пеней зависит от того, кем является налогоплательщик:

1. российской организацией или иностранной организацией, состоящей на учете в российских налоговых органах. С налогового агента можно взыскать только пени. Они начисляются с момента, когда налог должен быть удержан, до наступления срока, когда его должен уплатить налогоплательщик. Если налоговый агент не удержал налог при выплате

дохода, то перечислить налог в бюджет обязан налогоплательщик ([п. 2](#) Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57);

2. иностранной организацией, не состоящей на учете в российских налоговых органах. С налогового агента можно взыскать и недоимку, и пени ([абз. 7 п. 2](#) Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57, Письма Минфина России от 02.09.2020 [N 03-03-06/1/76900](#), ФНС России от 22.08.2014 [N СА-4-7/16692](#)).

3. Новая форма счета-фактуры в 2021 году, переход на ЭДО в связи с внедрением национальной системы прослеживаемости товаров

С 01.07.2021 счета-фактуры заполняется по новой [форме](#).

Добавлена [строка 5а](#), в ней укажите номер строки из [графы 1](#) счета-фактуры и номер и дату документа об отгрузке - накладной, акта. Если документов несколько, укажите их через точку с запятой, например, если строки 1 - 2 табличной части счета-фактуры связаны с товарной накладной N 1 от 01.07.2021, а строки 3 - 4 - с товарной накладной N 2 от 02.07.2021, то строка 5а может выглядеть так: N п/п 1-2 N 1 от 01.07.2021; N п/п 3-4 N 2 от 02.07.2021.

Строку 5а надо заполнять при любых отгрузках. Но даже с незаполненной строкой 5а в счете-фактуре покупатель может принять НДС к вычету ([ст. 169](#) НК РФ).

Наименование товара в счете-фактуре перемещено из графы 1 в новую [графу 1а](#). А код вида товара теперь надо указывать в [графе 1б](#). При отсутствии показателя в бумажном счете-фактуре прочерк больше не нужен, показатель можно просто не заполнять.

Остальные изменения, в том числе в [графах 11 - 13](#), касаются продажи [прослеживаемых товаров](#). В бумажном счете-фактуре на товары, не подлежащие прослеживаемости, [графы 12 - 13 не формируются](#).

Если был аванс, потребуются реквизиты платежки для строки 5.

Строки о [грузоотправителе](#) и [грузополучателе](#) заполняйте при отгрузке товаров, в счетах-фактурах на работы или услуги - не заполняйте. Если грузоотправитель - продавец, в строке 3 пишите "Он же" ([п. 1](#) Правил заполнения счета-фактуры).

Идентификатор государственного контракта нужен только при отгрузках по госзаказу.

[Код](#) вида товара нужен при экспорте в ЕАЭС - выберите его из [справочника ТН ВЭД](#) ([п. 2](#) Правил заполнения счета-фактуры).

Код и обозначение единицы измерения возьмите из [разд. 1](#) или [2](#) ОКЕИ, например, ["796"](#) и ["шт"](#). Если в договоре нет цены за единицу или ваших единиц измерения нет в этих разделах ОКЕИ, [графы 2, 2а, 3 и 4](#) не заполняйте.

[Название](#) и [цифровой код](#) страны из [ОКСМ](#) в [графах 10 и 10а](#) указывает импортер товара.

В [графе 11](#) импортер и перепродавец не прослеживаемых товаров указывает номер ГТД, а

прослеживаемых - [РНПТ](#).

Нумеруют счета-фактуры в хронологическом порядке, бухгалтерские программы делают это автоматически. Нарушение нумерации не критично - оно не лишает покупателя права на вычет ([Письмо](#) Минфина от 12.01.2017 N 03-07-09/411).

Подписывают счет-фактуру директор и главбух или другие работники, уполномоченные [приказом](#) или [доверенностью](#) (ст. 169 НК РФ).

Электронный счет-фактуру можно выставлять во всех случаях, когда стороны согласны на обмен электронными счетами-фактурами и у них есть для этого совместимые технические средства, если иное не предусмотрено [ст. 169](#) НК РФ ([п. 1 ст. 169](#) НК РФ).

Согласие на выставление электронных счетов-фактур можно оформить оговоркой в договоре, отдельным соглашением, путем обмена письмами или иным удобным для вас способом. В том числе согласие может следовать из действий сторон (Письма Минфина России от 01.08.2011 [N 03-07-09/26](#), ФНС России от 24.10.2018 [N ЕД-4-15/20755](#)).

Если вы реализуете товары, подлежащие прослеживаемости, в общем случае счета-фактуры выставляйте в электронной форме. Однако из этого правила есть исключения ([п. 1.1 ст. 169](#) НК РФ).

При приобретении товаров, подлежащих прослеживаемости, вы **обязаны обеспечить получение электронных счетов-фактур** через российского оператора ЭДО ([п. 1.2 ст. 169](#) НК РФ).

Условия, которые вы должны выполнить, чтобы выставлять и получать электронные счета-фактуры, следующие:

1) заключите договор с оператором ЭДО, через которого вы будете выставлять и получать счета-фактуры ([п. 3](#) Порядка выставления и получения счетов-фактур в электронной форме).

Оператора вы можете выбрать из реестра, опубликованного на официальном сайте ФНС России (https://www.nalog.ru/rn77/taxation/submission_statements/el_count/#t2);

2) предоставьте вашему оператору заявление об участии в электронном документообороте ([пп. "а" п. 11](#) Порядка выставления и получения счетов-фактур в электронной форме);

3) получите у оператора идентификатор участника ЭДО, реквизиты доступа и другие данные, необходимые для подключения к ЭДО ([пп. "б" п. 11](#) Порядка выставления и получения счетов-фактур в электронной форме).

Формат электронного счета-фактуры

Счет-фактуру в электронной форме выставляйте по [Формату](#), утвержденному Приказом ФНС России от 19.12.2018 N ММВ-7-15/820@.

Корректировочный счет-фактуру (КСФ) в электронной форме выставляйте по [Формату](#),

утвержденному Приказом ФНС России от 12.10.2020 N ЕД-7-26/736@.

В [Формате](#) электронного КСФ не поименованы некоторые элементы, в частности - для отражения информации о стране происхождения товаров (соответствующие значениям [граф 10, 10а](#) КСФ). Кроме того, [строка 5а](#) счета-фактуры кроме номера и даты документа об отгрузке содержит реквизит - порядковый номер записи. Однако [Формат](#) электронного счета-фактуры элемента с соответствующим наименованием не содержит. По мнению ФНС России, до внесения соответствующих изменений в указанные Форматы счета-фактуры и КСФ, составленные без формирования наименований и значений таких элементов в свободных информационных полях, являются основанием для применения вычетов покупателями ([Письмо](#) ФНС России от 29.07.2021 N СД-4-3/10681@).

Как выставить электронный счет-фактуру

Порядок выставления электронного счета-фактуры следующий ([п. п. 14, 15, 21](#) Порядка выставления и получения счетов-фактур в электронной форме):

1) **вы формируете электронный счет-фактуру** и подписываете его усиленной квалифицированной электронной подписью.

От организации его подписывает руководитель или уполномоченное им лицо. Подпись главного бухгалтера не требуется. Счет-фактуру ИП подписывает ИП либо [уполномоченное им лицо](#) ([п. 6 ст. 169](#) НК РФ, [п. 8](#) Правил заполнения счетов-фактур).

При необходимости файл счета-фактуры вы можете зашифровать;

2) **вы направляете файл** электронного счета-фактуры покупателю через своего оператора ЭДО;

3) **оператор ЭДО**, получив от вас счет-фактуру, не позднее следующего рабочего дня:

- проверяет счет-фактуру и электронную подпись, если это предусмотрено договором с продавцом;
- если условие о проверке в договоре отсутствует или результат проверки положительный - направляет покупателю файл счета-фактуры через оператора ЭДО покупателя;
- формирует и направляет вам подтверждение, в котором будут указаны дата и время, когда оператор получил от вас файл счета-фактуры, - это дата выставления электронного счета-фактуры ([п. 8](#) Порядка выставления и получения счетов-фактур в электронной форме);
- если результат проверки отрицательный - направляет вам сообщение об ошибке с перечнем выявленных несоответствий по счету-фактуре, подписанное электронной подписью уполномоченного лица оператора ЭДО;
- при получении от оператора ЭДО покупателя извещения о получении счета-фактуры направляет вам это извещение, а также формирует и направляет подтверждение о его направлении с указанием даты и времени отправки извещения.

Если подтверждение от оператора вы своевременно не получили, сообщите ему об этом

любым доступным способом. Если передать покупателю файл невозможно, счет-фактуру выставляйте на бумаге. Дублировать его затем в электронной форме не нужно ([п. п. 23, 24](#) Порядка выставления и получения счетов-фактур в электронной форме, [Письмо](#) ФНС России от 17.06.2013 N ЕД-4-3/10769).

Исходящие от вас в рамках ЭДО документы должны быть подписаны усиленной квалифицированной подписью уполномоченных лиц. При получении любых документов проверяйте подлинность подписей в них.

Вы с покупателем можете договориться о том, что он будет направлять вам извещение о получении счетов-фактур ([п. 19](#) Порядка выставления и получения счетов-фактур в электронной форме). Но, как правило, это лишь увеличивает документооборот. Счет-фактура считается выставленным, если вам поступило подтверждение оператора ЭДО о получении им счета-фактуры. А если покупатель своевременно не получит от вас счет-фактуру, он вам об этом сообщит ([п. п. 8, 24](#) Порядка выставления и получения счетов-фактур в электронной форме).

Срок выставления электронного счета-фактуры [общий](#) - не позднее пяти календарных дней с даты отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг) или с даты получения аванса (для авансовых счетов-фактур) ([п. 3 ст. 168](#) НК РФ).

Как получить электронный счет-фактуру

Счета-фактуры вы получаете в следующем порядке ([п. п. 16, 17, 19](#) Порядка выставления и получения счетов-фактур в электронной форме):

1) **ваш оператор ЭДО**, получив счет-фактуру, не позднее, чем на следующий рабочий день, направляет вам:

- файл счета-фактуры;

- подтверждение, где указаны дата и время отправки вам счета-фактуры - это дата получения счета-фактуры покупателем;

2) **вы проверяете правильность заполнения** поступившего счета-фактуры. Если в счет-фактуру нужно внести изменения, направляете продавцу через оператора ЭДО уведомление об уточнении счета-фактуры;

3) если результат проверки положительный, **вы направляете продавцу через оператора ЭДО извещение** о получении счета-фактуры, если об этом имеется договоренность.

Если электронный счет-фактуру вы своевременно не получили, сообщите об этом продавцу любым доступным способом. Участники ЭДО совместно должны принять меры для получения вами счета-фактуры ([п. 24](#) Порядка выставления и получения счетов-фактур в электронной форме).

Все исходящие от вас в рамках ЭДО документы должны быть подписаны усиленной квалифицированной подписью ваших уполномоченных лиц. При получении любых

документов проверяйте подлинность подписей в них.

4. Прочие изменения по НДС в 2021 году.

Не позднее 25 октября нужно было сдать декларацию по НДС по новой форме

[Приказ](#) ФНС России от 26.03.2021 N ЕД-7-3/228@

ФНС обновила отчетность по НДС. Из-за введения системы прослеживаемости товаров пришлось [скорректировать](#) бланки со сведениями из книги покупок, книги продаж и журнала учета выставленных и полученных счетов-фактур.

С 1 октября корректировочный счет-фактуру можно составлять только по новому формату

[Приказ](#) ФНС России от 12.10.2020 N ЕД-7-26/736@

До конца сентября [можно было выбирать](#), по какому формату составлять корректировочные счета-фактуры, уведомления покупателя об изменении стоимости и согласие покупателя на такое изменение. С 1 октября прежний формат утратил силу.

С 1 июля формальные требования к декларации и пояснениям стали жестче

Федеральный [закон](#) от 09.11.2020 N 371-ФЗ

Федеральный [закон](#) от 23.11.2020 N 374-ФЗ

Декларации, которые не соответствуют контрольным [соотношениям](#), свидетельствующим о нарушении порядка заполнения, инспекции [могут аннулировать](#).

Если в ходе камеральной проверки инспекция запросила пояснения, а налогоплательщик подал их в электронном виде, но не по установленному формату, пояснения [не считаются представленными](#). Это грозит штрафом [5 тыс. руб.](#)

С 1 июля в перечень льготных продуктов добавили новые позиции

[Постановление](#) Правительства РФ от 27.04.2021 N 656

[Перечень](#) кодов товаров по ОКПД2, для которых действует [ставка 10%](#), расширили.

Включили следующую продукцию:

- [ракообразные морские мороженые](#);
- [ракообразные немороженые](#) (продукция рыбоводства);
- печень и молоки рыбы: [мороженые](#), [свежие или охлажденные](#).

С 1 июля счет не блокируют, пока задержка со сдачей отчетности не составит 20 рабочих дней

Федеральный [закон](#) от 09.11.2020 N 368-ФЗ

Период, после которого налоговики заморозят счет, увеличили. Он стал [20](#), а не 10 рабочих дней.

Инспекции [могут уведомить](#) о грядущей заморозке счета тех, кто не сдал декларацию или расчет. Срок - не позднее 14 рабочих дней до принятия решения о блокировке.

С 1 января нельзя принимать НДС к вычету по счетам-фактурам от банкротов

Не начисляйте НДС и неставляйте счет-фактуру при реализации ([пп. 15 п. 2 ст. 146](#) НК РФ):

1. имущественных прав банкрота;
2. товаров банкрота, в том числе изготовленных и (или) приобретенных в ходе его текущей хозяйственной деятельности после признания его банкротом.

При этом [пп. 15 п. 2 ст. 146](#) НК РФ применяется, если решение арбитражного суда о признании должника банкротом вступило в силу ([Письмо](#) Минфина России от 26.04.2021 N 03-07-11/31584).

Восстановите "входной" НДС, ранее принятый к вычету ([пп. 2 п. 3 ст. 170](#) НК РФ):

1. по реализованным с момента банкротства имущественным правам;
2. реализованным с момента банкротства товарам;
3. товарам (работам, услугам, имущественным правам), которые используются для производства и продажи товаров в процессе хозяйственной деятельности после признания должника банкротом.

По реализованным товарам и имущественным правам НДС восстанавливайте в том квартале, в котором была реализация ([пп. 2 п. 3 ст. 170](#) НК РФ).

А по товарам (работам, услугам, имущественным правам), которые используются для производства и продажи товаров в процессе хозяйственной деятельности после признания должника банкротом, - в квартале, когда они начинают использоваться для их производства и продажи ([пп. 2 п. 3 ст. 170](#) НК РФ).

НДС по товарам (работам, услугам, имущественным правам) восстанавливайте в полной сумме, которая ранее была принята к вычету (по основным средствам и НМА - пропорционально остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки) ([пп. 2 п. 3 ст. 170](#) НК РФ).

Восстановленный НДС учитывайте в прочих расходах по налогу на прибыль. В стоимость товаров (работ, услуг), в том числе основных средств, НМА, имущественных прав, его не включайте ([пп. 2 п. 3 ст. 170](#), [пп. 1 п. 1 ст. 264](#) НК РФ).

Если у вас есть недвижимость, которую вы не реализовали, а используете в хозяйственной деятельности после признания банкротом, ранее принятый к вычету НДС по таким объектам нужно восстановить в порядке, предусмотренном [ст. 171.1](#) НК РФ (Письма ФНС

России от 17.06.2021 [N СД-4-3/8474@](#), Минфина России от 16.03.2021 [N 03-07-11/18337](#)).

Не начисляйте НДС при выполнении работ и оказании услуг. Эти операции не облагаются данным налогом ([пп. 15 п. 2 ст. 146](#) НК РФ).

При этом [пп. 15 п. 2 ст. 146](#) НК РФ применяется, если решение арбитражного суда о признании должника банкротом вступило в силу ([Письмо](#) Минфина России от 26.04.2021 N 03-07-11/31584).

Не принимайте к вычету "входной" НДС по товарам (работам, услугам), которые вы используете для выполнения таких работ или оказания услуг ([пп. 15 п. 2 ст. 146](#), [п. 2 ст. 171](#) НК РФ).

Восстановите "входной" НДС, ранее принятый к вычету по товарам (работам, услугам, имущественным правам), которые используются при выполнении работ, оказании услуг в процессе хозяйственной деятельности после признания должника банкротом ([пп. 2 п. 3 ст. 170](#) НК РФ).

Восстанавливайте НДС в том квартале, в котором эти товары (работы, услуги, имущественные права) начинают использоваться при выполнении данных работ (оказании услуг) ([пп. 2 п. 3 ст. 170](#) НК РФ).

НДС по товарам (работам, услугам, имущественным правам) восстанавливайте в полной сумме, которая ранее была принята к вычету (по основным средствам и НМА - пропорционально остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки) ([пп. 2 п. 3 ст. 170](#) НК РФ).

Восстановленный НДС учитывайте в прочих расходах по налогу на прибыль ([пп. 2 п. 3 ст. 170](#), [пп. 1 п. 1 ст. 264](#) НК РФ).

5. Спорные и сложные вопросы исчисления и уплаты НДС.

Облагается ли НДС передача подарков сотрудникам ([пп. 1, 2 п. 1 ст. 146](#) НК РФ)?

В соответствии со [ст. 572](#) ГК РФ по договору дарения одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность.

В [ст. 191](#) ТК РФ указано, что работодатель поощряет работников, добросовестно исполняющих трудовые обязанности (объявляет благодарность, выдает премию, награждает ценным подарком, почетной грамотой, представляет к званию лучшего по профессии).

Согласно [п. 1 ст. 39](#) НК РФ реализация организацией или индивидуальным предпринимателем товаров (работ, услуг) - это передача на возмездной основе (в том числе путем обмена) права собственности на товары, результатов выполненных работ, возмездное оказание услуг. Безвозмездная передача права собственности на товары, результатов

выполненных работ и безвозмездное оказание услуг признаются реализацией в случаях, предусмотренных Налоговым [кодексом](#) РФ.

В соответствии с [пп. 1, 2 п. 1 ст. 146](#) НК РФ объектом налогообложения по НДС признаются в числе прочего операции по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, а также передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не учитываются при исчислении налога на прибыль организаций (в том числе через амортизационные отчисления). В целях обложения НДС безвозмездная передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, безвозмездное оказание услуг признаются реализацией.

По рассматриваемому вопросу существует две точки зрения.

Позиция Минфина России, УФНС России по г. Москве заключается в том, что при выдаче подарков на их стоимость нужно начислить НДС, поскольку речь идет о передаче права собственности на товары на безвозмездной основе ([пп. 1 п. 1 ст. 146](#) НК РФ). Есть постановление Президиума ВАС РФ, а также постановления судов кассационной инстанции, в которых указывается на необходимость включения в налоговую базу по НДС стоимости переданных сотрудникам (их детям) подарков, поскольку в этом случае происходит их безвозмездная реализация. Также имеется судебный акт, где вывод о том, что при передаче подарков работникам нужно начислить НДС, сделан на том основании, что расходы на эти подарки не уменьшают налогооблагаемую прибыль, так как не являются производственными.

Другая позиция, представленная в судебных актах, заключается в том, что при передаче подарков, учитываемых при налогообложении прибыли (в виде заработной платы и т.п.), объекта налогообложения по НДС не возникает. Кроме того, есть постановления судов, в которых признается неправомерным начисление НДС при передаче подарков детям сотрудников. По мнению судов, передача детских подарков обусловлена наличием трудовых отношений между организацией и работниками и относится к системе поощрения сотрудников.

Позиция 1. Выдача подарков сотрудникам облагается НДС

[Письмо](#) Минфина России от 15.08.2019 N 03-07-11/61750

Финансовое ведомство разъяснило, что в соответствии с [пп. 1 п. 1 ст. 146](#) НК РФ объектом обложения НДС признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ. При этом в целях обложения НДС передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе также признаются реализацией товаров (работ, услуг). Таким образом, товары, безвозмездно переданные работникам в качестве подарков, являются объектом обложения НДС.

Аналогичные выводы содержит:

Письмо Минфина России от 18.08.2017 N 03-07-11/53088

Письмо Минфина России от 08.02.2016 N 03-07-09/6171

Минфин России рассмотрел вопрос о порядке составления счетов-фактур при передаче товаров физическим лицам (сотрудникам, детям сотрудников) в качестве подарков. Указывается, что при безвозмездной реализации товаров физическим лицам (сотрудникам, детям сотрудников) счета-фактуры по указанным операциям в адрес каждого физического лица возможно не выставлять. При этом для отражения указанных операций в книге продаж следует составить бухгалтерскую справку-расчет или сводный документ, содержащий суммарные (сводные) данные по указанным операциям.

Письмо УФНС России по г. Москве от 19.08.2013 N 13-11/083321@

Налоговое ведомство разъяснило, что передача подарков сотрудникам облагается НДС в общеустановленном порядке.

Вместе с тем, по мнению Управления, необходимо учитывать арбитражную практику, свидетельствующую об отсутствии объекта налогообложения в данной ситуации. Поэтому при рассмотрении вопроса о применении НДС при передаче подарков работникам организации необходимо исходить из каждого отдельного случая, а также условий соответствующих договоров в зависимости от конкретной хозяйственной ситуации.

Постановление Президиума ВАС РФ от 25.06.2013 N 1001/13 по делу N А40-29743/12-140-143

Президиум ВАС РФ признал правильным вывод судов нижестоящих инстанций о том, что операции по безвозмездной передаче работникам детских новогодних подарков необходимо учитывать при определении налоговой базы по НДС.

При этом суды предыдущих инстанций пришли к соответствующему выводу на основании того, что приобретение и вручение обществом новогодних подарков детям работников осуществлялись в качестве поздравления и не относились к поощрению за труд либо его оплате. Из представленных обществом документов не следует, что передача подарков являлась формой поощрения работников в соответствии со [ст. 191](#) ТК РФ.

Таким образом, выдача новогодних подарков свидетельствует о передаче права собственности на них на безвозмездной основе, поэтому облагается НДС на основании [пп. 1 п. 1 ст. 146](#) НК РФ.

Постановление ФАС Центрального округа от 22.05.2013 по делу N А14-10046/2012

([Определением](#) ВАС РФ от 09.08.2013 N ВАС-10478/13 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ)

Суд указал, что вручение новогодних подарков работникам не относится к поощрению за труд либо оплате труда, следовательно, организация должна исчислить и уплатить НДС.

[Постановление](#) ФАС Восточно-Сибирского округа от 27.09.2011 по делу N А33-13342/2010
Суд установил, что передача новогодних подарков для детей сотрудников осуществлялась в качестве поздравления и не относится к поощрению за труд либо оплате труда. На этом основании суд пришел к выводу о том, что передача новогодних подарков представляет собой их безвозмездную реализацию, облагаемую НДС согласно [пп. 1 п. 1 ст. 146](#) НК РФ.

[Постановление](#) ФАС Волго-Вятского округа от 23.01.2006 N А17-2341/5/2005

Суд признал неправомерными действия налогоплательщика, который не начислял НДС при передаче подарков структурному подразделению для поздравления работников. Основание - расходы на эти подарки не уменьшают налогооблагаемую прибыль, так как не являются производственными, а сам факт передачи подарков доказан. В соответствии с [пп. 2 п. 1 ст. 146](#) НК РФ операция по безвозмездной передаче товаров (подарков) облагается НДС.

Позиция 2. Выдача подарков сотрудникам не облагается НДС

[Постановление](#) ФАС Московского округа от 17.07.2013 по делу N А40-112932/12-91-575

Судом установлено отсутствие объекта по НДС при выдаче подарков работникам, поскольку подарки передавались работникам как поощрение в рамках трудовых правоотношений.

[Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 13.09.2010 по делу N А26-12427/2009

Суд отклонил довод инспекции об обязанности включить в налоговую базу по НДС стоимость новогодних подарков детям сотрудников. Он указал, что передача детских подарков обусловлена наличием трудовых отношений между организацией и работниками и относится к системе поощрения сотрудников. Следовательно, в результате такой передачи не возникает объекта налогообложения по НДС.

[Постановление](#) ФАС Центрального округа от 02.06.2009 по делу N А62-5424/2008

Суд установил, что подарки сотрудникам не использовались для нужд общества, а были безвозмездно переданы его работникам, как и предусматривалось коллективным договором. На основании этого суд признал, что организация не обязана исчислять НДС со стоимости подарков, поскольку объект налогообложения по НДС отсутствует.

[Постановление](#) ФАС Уральского округа от 20.02.2008 N Ф09-514/08-С2 по делу N А60-8917/07

Суд указал, что при передаче подарков детям работников в соответствии с коллективным договором объект налогообложения по НДС не возникает.

[Постановление](#) ФАС Уральского округа от 29.12.2009 N Ф09-9886/09-С2 по делу N А07-5424/2009

Суд указал, что передача ценных подарков работникам в связи с исполнением ими трудовых функций, праздничными мероприятиями и юбилеями является премированием, а не реализацией. Поэтому такие операции не облагаются НДС.

Облагается ли НДС передача сотрудникам кофе, чая и других продуктов питания ([пп. 1 п. 1 ст. 146](#) НК РФ)?

Согласно [пп. 1 п. 1 ст. 146](#) НК РФ реализация (в том числе безвозмездно) товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории РФ облагается НДС. В соответствии с [пп. 2 п. 1 ст. 146](#) НК РФ объектом налогообложения по НДС признается, в частности, передача на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) для собственных нужд, затраты на приобретение которых не включаются в расходы (в том числе через амортизационные отчисления) в целях налога на прибыль организаций.

По данному вопросу есть две точки зрения.

Согласно позиции Минфина России при предоставлении сотрудникам организации, персонификация которых не осуществляется, продовольственных товаров (кофе, чая, сахара, печенья и пр.) объекта обложения по НДС не возникает. Данный подход финансовое ведомство обосновывает [пп. 1 п. 1 ст. 146](#) и [п. 1 ст. 39](#) НК РФ.

Имеется постановление суда, из содержания которого следует противоположный вывод.

Позиция 1. Предоставление сотрудникам продуктов питания не облагается НДС

[Письмо](#) Минфина России от 08.04.2019 N 03-07-11/24632

При предоставлении продуктов питания сотрудникам, персонификация которых не осуществляется, объект обложения НДС не возникает, права на вычет налога нет. Если персонификация проводится, то объект налогообложения и право на вычет возникают.

[Письмо](#) Минфина России от 25.08.2016 N 03-07-11/49599

Финансовое ведомство разъяснило, что предоставление сотрудникам организации в общедоступных помещениях офиса кофе, чая, сахара и прочих продуктов не приводит к

возникновению объекта обложения НДС. Отмечено также, что НДС, уплаченный при приобретении данных товаров, к вычету не принимается. В качестве обоснования указано на [пп. 1 п. 1 ст. 146, п. 1 ст. 39](#) НК РФ.

[Письмо](#) Минфина России от 11.06.2015 N 03-07-11/33827

Указывается, что при безвозмездном предоставлении сотрудникам организации, персонификация которых не осуществляется, продуктов питания (в том числе чая, кофе, сахара) объекта налогообложения по НДС и права на вычет НДС, предъявленного по данным товарам, не возникает. В обоснование своей позиции Минфин России сослался на [пп. 1 п. 1 ст. 146](#) и [п. 1 ст. 39](#) НК РФ.

[Письмо](#) Минфина России от 13.12.2012 N 03-07-07/133

Финансовое ведомство разъяснило, что при предоставлении в том числе сотрудникам организации продовольственных товаров (кофе, чая, печенья и пр.) объекта налогообложения по НДС не возникает. НДС, уплаченный при приобретении указанных товаров, к вычету не принимается. В обоснование своей позиции Минфин России сослался на [пп. 1 п. 1 ст. 146](#) и [п. 1 ст. 39](#) НК РФ.

Позиция 2. Предоставление сотрудникам продуктов питания облагается НДС

[Постановление](#) Арбитражного суда Центрального округа от 07.07.2020 N Ф10-1469/2020 по делу N А09-6867/2019

По мнению налогового органа, налогоплательщик неправомерно применил вычет по НДС при приобретении продуктов, используемых для организации бесплатного питания работников (по принципу "шведского стола").

Суд признал позицию инспекции несостоятельной. Было указано, что организация питания сотрудников налогоплательщика непосредственно связана с его производственной деятельностью. Применение вычета по НДС было признано правомерным.

При каких условиях возникает объект обложения НДС - передача товаров, работ, услуг для собственных нужд ([пп. 2 п. 1 ст. 146](#) НК РФ)?

Согласно [пп. 2 п. 1 ст. 146](#) НК РФ к объектам по НДС относится передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций.

Следовательно, для возникновения объекта обложения НДС по [пп. 2 п. 1 ст. 146](#) НК РФ необходимо одновременное выполнение трех условий:

- должна быть осуществлена передача товаров (работ, услуг), подтвержденная соответствующими документами;
- переданные товары (работы, услуги) должны быть использованы для собственных нужд;
- расходы по таким товарам (работам, услугам) не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

Из Писем Минфина России, рассматривающих ситуации передачи чайников, иных товаров, следует, что одним из условий для применения [пп. 2 п. 1 ст. 146](#) НК РФ является документальное подтверждение передачи товаров, работ, услуг. Есть примеры судебных актов, подтверждающих данный подход.

Другим обязательным условием является непризнание расходов при расчете налога на прибыль. Данный вывод подтверждается судебной практикой при рассмотрении дел об обложении НДС подарков, оказания услуг по перевозке сотрудникам и т.д.

[Письмо](#) Минфина России от 01.09.2005 N 03-04-11/218

В документе разъяснено, что безвозмездно полученные организацией материальные ценности, излишки товарно-материальных ценностей, выявленные в результате инвентаризации, материалы, полученные при демонтаже или разборке, при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств, несмотря на то что не учитываются в целях налогообложения, используются организацией при производстве электроэнергии, а не передаются для собственных нужд. Поэтому объекта налогообложения по НДС по [пп. 2 п. 1 ст. 146](#) НК РФ не возникает.

[Письмо](#) Минфина России от 16.06.2005 N 03-04-11/132 "О налогообложении НДС представительских расходов"

Разъяснено, что объект налогообложения по НДС, предусмотренный [пп. 2 п. 1 ст. 146](#) НК РФ, возникает в случае передачи организацией своим структурным подразделениям (обслуживающим производствам и хозяйствам, в том числе обособленным подразделениям) для собственных нужд товаров (работ, услуг), расходы по приобретению или производству которых не соответствуют условиям для признания расходами, предусмотренным нормами [гл. 25](#) "Налог на прибыль организаций" НК РФ. При этом, по мнению Минфина России, при обеспечении чаем, кофе, сахаром представителей других организаций объекта обложения не возникает, так как операций по передаче этих товаров не осуществляется и эти затраты не включаются в состав расходов.

[Постановление](#) ФАС Московского округа от 21.07.2014 N Ф05-9599/2011 по делу N А40-61104/2010

Указывается, что для применения [пп. 2 п. 1 ст. 146](#) НК РФ необходимо одновременное выполнение трех условий:

- должна быть осуществлена передача товаров (работ, услуг), подтвержденная соответствующими документами;
- переданные товары (работы, услуги) должны быть использованы для собственных нужд;
- расходы по таким товарам (работам, услугам) не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

Судом установлено, в частности, что отсутствует передача товаров (работ, услуг) для своих обособленных подразделений. Факт отражения затрат на [счете 29](#) "Обслуживающие производства и хозяйства" не означает, что организацией осуществлялась фактическая передача товаров, работ, услуг. С учетом вышеизложенного доначисление налоговым органом НДС по данной операции признано неправомерным.

[Постановление](#) ФАС Центрального округа от 27.11.2007 по делу N A68-8307/06-358/18

Суд указал, что у налогоплательщика отсутствует объект налогообложения по НДС, так как приобретение цветов и подарков не связано с производством и реализацией товаров и данное имущество не передавалось структурным подразделениям.

[Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 28.02.2007 по делу N A05-3109/2006-34 ([Определением](#) ВАС РФ от 20.06.2007 N 7436/07 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ)

Суд указал, что услуги по обеспечению бесплатного проезда работников не являются объектом налогообложения по НДС. Это связано с тем, что расходы общества на оплату проезда работников подрядчика к месту выполнения работ предусмотрены договорами подряда, которые организация заключала для собственных нужд, и данные расходы возмещены путем уменьшения базы, облагаемой налогом на прибыль.

[Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 23.01.2006 N A05-5406/05-22

Суд признал правомерными действия организации, которая не начисляла НДС, осуществляя расходы, связанные с организацией похорон своих бывших работников (изготовление оградки, памятника, надгробий, гроба, венков, выделение автотранспорта). Основание - в данном случае нет реализации товаров, работ, услуг налогоплательщиком. Аналогичный вывод суд сделал в отношении начисления НДС при предоставлении транспорта своим сотрудникам для проезда к месту работы, на обед и обратно. По мнению суда, начислять НДС в данном случае не надо, поскольку эти расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль, а значит, [пп. 2 п. 1 ст. 146](#) НК РФ неприменим.

[Постановление](#) ФАС Волго-Вятского округа от 23.01.2006 N A17-2341/5/2005

Суд признал неправомерными действия налогоплательщика, который не начислял НДС при передаче подарков, расходы на которые не уменьшали налогооблагаемую прибыль. Основание - [пп. 2 п. 1 ст. 146](#) НК РФ говорит, что в таких случаях возникает объект налогообложения по НДС.

[Постановление](#) ФАС Северо-Западного округа от 18.11.2005 N A05-3139/05-13

Суд признал неправомерными действия организации, которая оказывала своим работникам услуги по перевозке и не начисляла на их стоимость НДС. Основание - оказанные услуги не относятся к услугам, осуществляемым для собственных нужд, потому что оказаны предприятием не в целях собственного потребления, а в рамках исполнения обязанностей, возникших соответственно из трудовых и гражданско-правовых отношений. Поэтому такие услуги облагаются НДС в общем порядке.

Облагается ли НДС передача имущественных прав в качестве вклада в уставный капитал ([ст. 146](#) НК РФ)?

Передача имущественных прав является одним из объектов налогообложения по НДС ([ст. 146](#) НК РФ). [Подпункт 4 п. 3 ст. 39](#) НК РФ предусматривает, что не признается реализацией передача в уставный капитал только имущества.

По данному вопросу есть две точки зрения.

Позиция, выраженная Минфином России, ФНС России и УФНС России по г. Москве, заключается в том, что передача имущественных прав в уставный капитал не облагается НДС. Есть судебный акт с аналогичной позицией. Ранее Минфин России придерживался противоположной позиции, согласно которой передача имущественных прав, в том числе в качестве вклада в уставный капитал хозяйственных обществ, должна облагаться НДС.

Позиция 1. Передача имущественных прав в качестве вноса в уставный капитал не облагается НДС

[Письмо](#) ФНС России от 12.08.2019 N СД-4-3/15890@

Отмечено, что передача имущественных прав в качестве вклада в уставный капитал дочерней организации носит инвестиционный характер. Поэтому такая операция объекта налогообложения по НДС не образует.

[Письмо](#) Минфина России от 28.06.2010 N 03-07-07/42

Разъяснено, что передача имущественных прав в качестве вклада в уставный капитал

дочерней организации носит инвестиционный характер и не является реализацией товаров (работ, услуг) по смыслу [п. 1 ст. 39](#) НК РФ, поэтому НДС не облагается.

Аналогичные выводы содержит:

[Письмо](#) Минфина России от 12.11.2009 N 03-07-11/301

[Письмо](#) Минфина России от 07.09.2009 N 03-07-11/221

[Письмо](#) Минфина России от 18.09.2008 N 03-07-07/93

В документе разъяснено, что передача имущественных прав в качестве вклада в уставный капитал дочерней организации не является объектом налогообложения по НДС, поскольку это не предусмотрено [ст. ст. 146, 149](#) НК РФ (указанными нормами определен перечень операций, не являющихся объектом или не облагаемых НДС). При этом организация-учредитель должна восстановить суммы "входного" НДС по расходам, формирующим стоимость указанных имущественных прав, если этот НДС ранее был заявлен к вычету.

[Письмо](#) УФНС России по г. Москве от 02.12.2009 N 16-15/126824

Московские налоговые органы разъясняют, что передача участником общества в уставный капитал имущественных прав не облагается НДС на основании [пп. 4 п. 3 ст. 39](#) НК РФ.

[Постановление](#) ФАС Московского округа от 29.03.2011 N КА-А40/17269-10 по делу N А40-9308/10-118-134

Поскольку имущественные права в силу [ст. 128](#) ГК РФ отнесены к иному имуществу, суды применили к спорным отношениям [пп. 4 п. 3 ст. 39](#) НК РФ. Согласно указанной норме реализацией товаров, работ, услуг не признается передача имущества, если она носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ). На основании изложенного суды установили, что передача имущественных прав в уставный капитал не является объектом налогообложения по НДС.

Позиция 2. Передача имущественных прав в качестве вноса в уставный капитал облагается НДС

[Письмо](#) Минфина России от 21.07.2005 N 03-03-03/2

Финансовое ведомство разъясняет, что передача имущественных прав, в том числе в качестве вклада в уставный капитал хозяйственных обществ, облагается НДС, так как не подпадает под [пп. 4 п. 3 ст. 39](#) НК РФ. Согласно данному [подпункту](#) передача имущества не признается реализацией, если она носит инвестиционный характер. Про передачу же имущественных прав в этой [норме](#) ничего не сказано.

Как подтвердить, что территория РФ не является местом реализации товаров для целей НДС ([ст. 147](#) НК РФ)

Реализация товаров вне территории РФ не облагается НДС. Соответственно, плательщику для исключения операции из числа облагаемых нужно документально подтвердить факт реализации за пределами РФ. Однако в [ст. 147](#) НК РФ не говорится о том, как его подтверждать.

Официальная позиция, выраженная Минфином России, заключается в том, что подтверждать факт реализации товаров за пределами РФ будут те же документы, которыми подтверждается факт реализации за пределами РФ работ и услуг. Перечень таких документов приведен в [ст. 148](#) НК РФ. Есть судебный акт, подтверждающий данный подход.

[Письмо](#) Минфина России от 16.05.2005 N 03-04-08/119 "О подтверждении места реализации товаров"

Содержится официальная позиция ведомства о том, что подтверждать факт реализации товаров за пределами РФ будут те же документы, которые перечислены в [ст. 148](#) НК РФ как подтверждающие факт реализации за пределами РФ работ и услуг.

[Постановление](#) ФАС Центрального округа от 30.05.2007 по делу N А48-3215/06-15 ([Определением](#) ВАС РФ от 06.12.2007 N 12033/07 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ)

Суд указал, что документы, перечисленные в [п. 4 ст. 148](#) НК РФ, а также транспортные и товаросопроводительные документы могут служить доказательствами места реализации товаров за пределами территории РФ.

Вопрос №4. Особенности исчисления налога на имущество, актуальная позиция ФНС

Содержание вопроса:

1. Разграничение понятий «движимое» и «недвижимое» имущество, актуальная судебная практика и позиция ФНС.
2. Изменения по налогу на имущество на 2022 год.

1. Разграничение понятий «движимое» и «недвижимое» имущество, актуальная судебная практика и позиция ФНС.

Общие положения о движимом и недвижимом имуществе и некоторых его видах содержатся в [ГК](#) РФ. Особенности, связанные с оборотом некоторых видов имущества, раскрываются в отдельных нормативно-правовых актах. В качестве примера можно назвать:

- Федеральный [закон](#) от 13.07.2015 N 218-ФЗ "О государственной регистрации недвижимости" (предусматривает порядок регистрации прав на недвижимое имущество и учет объектов недвижимого имущества);
- Жилищный кодекс РФ (определяет особенности права собственности и иных прав на жилые помещения ([глава 2 раздела I, разделы II - IV](#)), предусматривает государственный учет жилищного фонда - [п. 4 ст. 19](#));
- Земельный [кодекс](#) РФ (определяет особенности прав на земельные участки);
- Федеральный [закон](#) от 24.07.2002 N 101-ФЗ "Об обороте земель сельскохозяйственного назначения" (определяет особенности земель сельскохозяйственного назначения как вида недвижимости);
- [Постановление](#) Правительства РФ от 21.12.2019 N 1764 "О государственной регистрации транспортных средств в регистрационных подразделениях Государственной инспекции безопасности дорожного движения Министерства внутренних дел Российской Федерации" (предусматривает необходимость и порядок регистрации прав на транспортные средства);
- Воздушный кодекс РФ ([ст. 33](#) предусматривает государственную регистрацию и учет воздушных судов);
- Кодекс внутреннего водного транспорта РФ ([ст. 16](#) предусматривает государственную регистрацию и учет водного транспорта);
- Кодекс торгового мореплавания РФ ([глава III](#) предусматривает регистрацию судов, прав на них и сделок с ними);
- Закон о космической деятельности ([ст. 17](#) предусматривает регистрацию прав на космические объекты);
- Федеральный [закон](#) от 22.04.1996 N 39-ФЗ "О рынке ценных бумаг" (предусматривает

особенности оборота ценных бумаг);

- Федеральный [закон](#) от 10.12.2003 N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле" (предусматривает особенности оборота денежных средств).

Список нормативных актов, которые регламентируют особенности оборота отдельных видов имущества, не является исчерпывающим. Правовое регулирование связано с признаками и особенностями отдельных видов движимого и недвижимого имущества, о которых было сказано выше.

Определение понятия недвижимого имущества законодатель дает через перечисление объектов (и некоторых их признаков), которые к нему относятся ([ст. 130](#) ГК РФ):

- земельные участки и участки недр;

- объекты, прочно связанные с землей, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно (здания, строения, сооружения, объекты незавершенного строительства);

- жилые и нежилые помещения, а также предназначенные для размещения транспортных средств части зданий или сооружений (машино-места), если границы таких помещений, частей зданий или сооружений описаны в установленном законодательством о государственном кадастровом учете порядке;

- подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания;

- иное имущество, отнесенное законом к недвижимости (например, предприятия ([ст. 132](#) ГК РФ) и единые недвижимые комплексы ([ст. 133.1](#) ГК РФ), космические объекты - [ст. 17](#) Закона РФ от 20.08.1993 N 5663-1 "О космической деятельности" (далее - Закон о космической деятельности)).

Определение движимого имущества производится по принципу исключения: вещи, не относящиеся к недвижимости, включая деньги и ценные бумаги, признаются движимым имуществом. Регистрация прав на движимые вещи не требуется, кроме случаев, указанных в законе ([ч. 2 ст. 130](#) ГК РФ).

Отличие движимого имущества от недвижимого

Отличие движимого имущества от недвижимого можно рассмотреть через их признаки. Признаки недвижимого и движимого имущества связаны с природой тех вещей, которые относятся к данному виду имущества. Можно назвать следующие признаки:

- объекты недвижимости - это всегда объекты материального мира, которые можно увидеть, потрогать. Движимое имущество не всегда материально. Конечно, деньги и ценные бумаги имеют материальное, вещественное выражение, но сами купюры или

документы - это только подтверждение, ценность имеет не купюра, а то, что можно приобрести с ее помощью;

- недвижимость - это всегда индивидуально определенное имущество: конкретный дом, конкретный земельный участок (с этим связаны возможность и необходимость регистрации прав на недвижимое имущество). Движимое имущество может обладать таким признаком (например, автомобиль, картина, предмет интерьера и т.д.), а может и не обладать (например, деньги или ценные бумаги);

- можно назвать также такой признак, как незаменимость недвижимого имущества и заменимость движимого. Этот признак несколько условен, так как эта категория может рассматриваться как оценочная. Но хорошо просматривается данное отличие на примере денег как вида движимого имущества: для участника гражданского оборота важны не конкретные купюры, а соответствующая сумма (применительно к электронным деньгам вопрос о купюрах вообще не возникает). Так что можно говорить о том, что некоторые виды движимого имущества объективно (а не с точки зрения конкретного лица) обладают признаком заменимости. У недвижимости такой объективный признак отсутствует;

- нельзя не остановиться на том признаке недвижимого имущества, который приводит сам законодатель, - прочная связь с землей, невозможность перемещения без существенного ущерба. Этот признак является не общим признаком недвижимости, а признаком отдельных ее видов: зданий, строений, сооружений, объектов незавершенного строительства, их частей. В ГК РФ в редакции ФЗ от 03.07.2016 N 315-ФЗ законодатель отдельно указал в качестве объектов недвижимости части объектов, прочно связанных с землей: жилые и нежилые помещения, а также предназначенные для размещения транспортных средств части зданий или сооружений (машино-места), если границы таких помещений, частей зданий или сооружений описаны в установленном законодательством о государственном кадастровом учете порядке ([ч. 1 ст. 130](#) ГК РФ). Правовая природа этих объектов всегда толковалась таким же образом, но внесение изменений исключает возникновение спора в некоторых ситуациях;

- называют также такой признак, как значимость или ценность недвижимых вещей. Несмотря на достаточную субъективность и оценочность этого признака, иногда применение его является важным (например, при определении законодателем порядка перехода прав и обязанностей в отношении разных видов имущества).

С указанными выше признаками связан еще один, касающийся правовой природы недвижимого имущества: обязательная государственная регистрация прав на недвижимое имущество ([ст. 131](#) ГК РФ). Для движимого имущества такая регистрация тоже может быть установлена, но в некоторых, исключительных случаях (например, регистрация транспортного средства, выпуска ценных бумаг).

Рассматривая вопрос о правовом регулировании, необходимо обратить внимание на то, что разная материальная и правовая природа движимого и недвижимого имущества часто предопределяет разницу в порядке приобретения, реализации и защиты прав на такое имущество. Можно обратить внимание на следующие случаи:

- различен порядок приобретения права собственности на бесхозные движимые и недвижимые вещи ([ст. 225](#) ГК РФ).

Основание возникновения права собственности на бесхозные вещи - истечение срока приобретательной давности ([п. 1 ст. 234](#) ГК РФ). Для признания права собственности на бесхозное недвижимое имущество дополнительно предусмотрен особый порядок приобретения прав. Бесхозные недвижимые вещи принимаются на учет органом, осуществляющим государственную регистрацию права на недвижимое имущество, по заявлению органа местного самоуправления, на территории которого они находятся. По истечении года со дня постановки бесхозной недвижимой вещи на учет орган, уполномоченный управлять муниципальным имуществом, может обратиться в суд с требованием о признании права муниципальной собственности на эту вещь. Бесхозная недвижимая вещь, не признанная по решению суда поступившей в муниципальную собственность, может быть вновь принята во владение, пользование и распоряжение оставившим ее собственником либо приобретена в собственность в силу приобретательной давности ([п. п. 3, 4 ст. 225](#) ГК РФ);

- с признаком значимости движимых и недвижимых вещей связано то, что законодатель предусматривает возможность принятия в собственность движимых вещей, от которых собственник отказался ([ст. 226](#) ГК РФ), в упрощенном порядке: в некоторых случаях достаточно совершить действия, которые свидетельствуют об обращении таких вещей в собственность ([абз. 1 п. 2 ст. 226](#) ГК РФ), в остальных - необходимо признание таких вещей бесхозными в судебном порядке;

- в случае приобретения прав на имущество в силу приобретательной давности ([ст. 234](#) ГК РФ) для движимого имущества установлен срок владения 5 лет, для недвижимого - 15 лет;

- при определении места открытия наследства после смерти наследодателя, последнее место жительства которого неизвестно или находится за пределами РФ, состав движимого и недвижимого имущества имеет существенное правовое значение ([ст. 1115](#) ГК РФ). Место нахождения недвижимого имущества в таком случае является местом открытия наследства. В случае если имущество находится в разных местах, местом открытия наследства является место нахождения наиболее ценной части недвижимого имущества. В случае если такого имущества нет, место открытия наследства определяется по месту нахождения движимого имущества (или наиболее ценной его части);

- в случае обращения в суд наличие спора о недвижимости влияет на подсудность. Споры о

правах на недвижимость рассматриваются по месту нахождения имущества ([ст. 30](#) ГПК РФ), иные споры - по месту жительства ответчика (физического лица) или по адресу юридического лица ([ст. 28](#) ГПК РФ) или выбору истца ([ст. 29](#) ГПК РФ).

Таким образом, отнесение имущества к движимому или недвижимому влияет на порядок приобретения, реализации и защиты прав на него.

Несмотря на наличие разъяснений, в ФНС продолжают обращаться налогоплательщики все с тем же вопросом: как разграничить движимое и недвижимое имущество в конкретных случаях в целях исчисления налога на имущество? Представители Минфина подготовили очередное разъяснение по данному вопросу, которое налоговики рекомендуют использовать на практике. Какие критерии разграничения видов имущества (на движимое или недвижимое) в целях применения [гл. 30](#) НК РФ предлагают использовать контролирующие органы? Давайте разбираться.

Выводы ВС РФ учтены ФНС

Налоговая служба подготовила [Письмо](#) от 21.05.2021 N БС-4-21/7027@, в котором была учтена правовая позиция ВС РФ (Определения от 12.07.2019 [N 307-ЭС19-5241](#), от 17.05.2021 [N 308-ЭС20-23222](#)).

В этом [Письме](#), проанализировав нормы [гл. 30](#) НК РФ, налоговики пришли к следующим выводам:

- сами по себе критерии прочной связи вещи с землей, невозможности ее раздела в натуре без разрушения, повреждения или изменения ее назначения, а также соединения вещей для использования по общему назначению в сложную вещь, применяемые гражданским законодательством ([п. 1 ст. 130](#), [п. 1 ст. 133](#), [ст. 134](#) ГК РФ), не позволяют однозначно решить вопрос о праве налогоплательщиков на применение рассматриваемой льготы (исключение из налогообложения движимого имущества - речь идет о не действующих сегодня [пп. 8 п. 4 ст. 374](#) и [п. 25 ст. 381](#) НК РФ), поскольку эти критерии не позволяют разграничить инвестиции в обновление производственного оборудования и создание некапитальных сооружений и инвестиции в создание (улучшение) объектов недвижимости - зданий и капитальных сооружений. В обоих случаях приобретаемые налогоплательщиком активы до окончания монтажа не имеют прочной связи с землей, а после начала эксплуатации могут образовывать сложную вещь с объектом недвижимости, разделение которой без разрушения или повреждения становится невозможным или экономически нецелесообразным;

- наличие (отсутствие) сведений об объекте основных средств в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним (ЕГРН) в силу [п. 6 ст. 8.1](#) ГК РФ имеет доказательное значение для целей применения [пп. 8 п. 4 ст. 374](#) и [п. 25 ст. 381](#) НК

РФ, но также не может использоваться в качестве безусловного критерия для оценки правомерности применения льготы. Это объясняется тем, что вещь является недвижимой либо в силу своих природных свойств ([абз. 1 п. 1 ст. 130](#) ГК РФ), либо в силу прямого указания закона на то, что такой объект подчинен режиму недвижимых вещей ([абз. 2 п. 1 ст. 130](#) ГК РФ). Государственная регистрация права на вещь устанавливается в целях обеспечения стабильности гражданского оборота и не считается обязательным условием для признания вещи объектом недвижимости, о чем сказано в [п. 38](#) Постановления Пленума ВС РФ от 23.06.2015 N 25 [<1>](#);

- с учетом изложенного, принимая во внимание предусмотренное [п. 6 ст. 3](#) НК РФ требование формальной определенности налоговых норм, судебная коллегия ВС РФ считает необходимым использование в данном случае установленных в бухгалтерском учете формализованных критериев признания имущества налогоплательщика (движимого и недвижимого) в качестве объекта основных средств.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации установлены ПБУ 6/01, в соответствии с [п. 5](#) которого рабочие и силовые машины и оборудование выделены в отдельный вид подлежащих учету объектов основных средств, отличный от зданий и сооружений.

В основе классификации объектов основных средств в бухгалтерском учете лежат Общероссийский [классификатор](#) основных фондов (ОК 013-2014 (СНС 2008)), введенный в действие с 01.01.2017 [Приказом](#) Росстандарта от 12.12.2014 N 2018-ст, и ранее действовавший Общероссийский [классификатор](#) основных фондов (ОК 013-94), утвержденный [Постановлением](#) Госстандарта России от 26.12.1994 N 359.

В соответствии с названными Классификаторами оборудование не относится к зданиям и сооружениям. Данный вид основных средств образует самостоятельную группу, за исключением прямо предусмотренных в Классификаторах случаев, когда отдельные объекты признаются неотъемлемой частью зданий и включаются в их состав (например, коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации, оборудование встроенных котельных установок, водо-, газо- и теплопроводные устройства, а также устройства канализации).

Следовательно, по общему правилу исключения из объекта налогообложения, предусмотренные [пп. 8 п. 4 ст. 374](#) и [п. 25 ст. 381](#) НК РФ, применимы к машинам и оборудованию, выступавшим движимым имуществом при их приобретении и правомерно принятым на учет в качестве отдельных инвентарных объектов, а не в качестве составных частей капитальных сооружений и зданий.

Мнение Минфина: дополнение к выводам ВС РФ

В дополнение к изложенным выводам ФНС России представила [Письмо](#) от 02.08.2021 N СД-4-21/10889@ [<2>](#), в котором приведены Письма Минфина России от 26.05.2021 [N 03-05-05-01/40484](#), от 29.06.2021 [N 03-05-05-01/51043](#). Контролеры разъясняют следующее.

В соответствии с [п. 1 ст. 374](#) НК РФ объектом налогообложения для российских организаций признается недвижимое имущество, учитываемое на балансе организации в качестве объекта основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, в случае если налоговая база в отношении такого имущества определяется согласно [п. 1 ст. 375](#) НК РФ (как среднегодовая стоимость имущества), если иное не определено [ст. 378](#) и [378.1](#) НК РФ.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации утверждены [ПБУ 6/01](#), согласно которому **ведение бухгалтерского учета активов в зависимости от отнесения их к движимому и недвижимому имуществу не предусмотрено**. При этом [ПБУ 6/01](#) утрачивает силу с 01.01.2022 в связи с изданием [Приказа](#) Минфина России от 17.09.2020 N 204н, которым утвержден [ФСБУ 6/2020](#) "Основные средства". Данный [Стандарт](#) может применяться и в 2021 году. Для целей ведения бухгалтерского учета основные средства подлежат классификации по видам (например, недвижимость, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь) и группам ([п. 11](#) ФСБУ 6/2020). Напомним, что в целях применения данного [Стандарта](#) группой основных средств считается совокупность объектов основных средств одного вида, объединенных исходя из сходного характера их использования. Так, основные средства, представляющие собой недвижимость, предназначенную для предоставления за плату во временное пользование и (или) получения дохода от прироста ее стоимости, образуют отдельную группу (инвестиционная недвижимость). Из данных разъяснений можно сделать вывод о целесообразности создания для целей ведения бухгалтерского учета обособленной группы, в которую войдет только недвижимость, облагаемая налогом на имущество.

На основании [ст. 130](#) и [131](#) ГК РФ к недвижимому имуществу относятся земельные участки, здания, сооружения, объекты незавершенного строительства, водные и воздушные суда и иные объекты, подлежащие государственной регистрации или государственному учету.

Минфин в [Письме](#) приводит позицию Росреестра, в ведении которого находится вопрос отнесения объектов к недвижимому имуществу. По мнению данного ведомства (Письмо от 20.10.2020 N 11-9273-АБ/20), следует учитывать позицию ВС РФ ([Определение](#) от 22.12.2015 N А27-18141/2014 по делу N 304-ЭС15-11476), согласно которой для признания имущества недвижимым необходимо представить доказательства возведения его в установленном законом и иными нормативными актами порядке на земельном участке,

предоставленном для строительства объекта недвижимости, с соблюдением градостроительных норм и правил и получением разрешительной документации.

Отмечается, что в силу положений [п. 10 ст. 1](#) и [ст. 51, 55](#) ГрК РФ здания, строения, сооружения, объекты незавершенного строительства признаются объектами капитального строительства, для создания которых необходимо получение разрешения на строительство, а после завершения строительства - разрешения на ввод в эксплуатацию. Таким образом, объекты капитального строительства создаются с соблюдением последовательного порядка, установленного для их создания.

Кроме того, понятия "здание", "сооружение" содержатся в [пп. 6, 23 п. 2 ст. 2](#) Федерального закона от 30.12.2009 N 384-ФЗ "Технический регламент о безопасности зданий и сооружений". [Подпунктом 24 п. 2 ст. 2](#) указанного Федерального закона предусмотрено, что строительные конструкции зданий или сооружений, выполняющие определенные несущие, ограждающие и (или) эстетические функции, признаются неотъемлемыми частями таких зданий, сооружений.

В силу [п. 10, 10.2 ст. 1](#) ГК РФ не являются объектами капитального строительства некапитальные строения и сооружения, которые не имеют прочной связи с землей и конструктивные характеристики которых позволяют осуществить их перемещение и (или) демонтаж и последующую сборку без несоразмерного ущерба назначению и без изменения основных характеристик строений, сооружений (в том числе киоски, навесы и другие подобные строения, сооружения), а также неотделимые улучшения земельных участков (замощения, покрытия и пр.).

Из норм [п. 10.2 ст. 1](#) ГК РФ вместе с положениями [п. 1 ст. 130, ст. 131](#) ГК РФ следует, что сооружения, обладающие характеристиками некапитальных объектов, не признаются объектами недвижимости и в отношении их не осуществляются государственный кадастровый учет и государственная регистрация прав.

В связи с изложенным Росреестр полагает, что **сооружения, построенные и введенные в эксплуатацию с получением разрешительной документации, то есть как объекты капитального строительства, с большей степенью вероятности относятся к объектам недвижимости. Соответственно, объекты, обладающие характеристиками некапитальных сооружений, не относятся к недвижимому имуществу, право собственности на которое подлежит государственной регистрации.**

Аналогичный вывод содержится в сформировавшейся судебной практике в отношении различного рода некапитальных сооружений и оборудования (например, Определения ВС РФ от 20.05.2015 [N 306-ЭС15-5227](#) (забор), от 30.09.2015 [N 303-ЭС15-5520](#) (замощение), от 07.04.2016 [N 310-ЭС15-16638](#) (автостоянка), от 27.12.2018 [N 310-ЭС18-13357](#) (колонка бензозаправочная), от 28.01.2019 [N 308-КГ18-23749](#) (футбольное поле)).

2. Изменения по налогу на имущество на 2022 год.

С 2022 года вводится новый порядок предоставления льгот по налогу на имущество организаций.

С 2022 года российские организации, имеющие право на льготы по налогу на имущество организаций в отношении объектов, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость, вправе представить в налоговый орган по своему выбору соответствующее заявление о налоговой льготе и подтверждающие документы.

Такой заявительный порядок введен в связи с отменой с 2023 года обязанности налогоплательщиков-российских организаций представлять декларацию по налогу на имущество по объектам, по которым налоговая база определяется как их кадастровая стоимость.

Форма указанного заявления утверждена Приказом ФНС России от 09.07.2021 №ЕД-7-21/646@. По результатам его рассмотрения налоговый орган направляет налогоплательщику уведомление о предоставлении льготы либо мотивированное сообщение об отказе в этом способом, указанным в заявлении.

Если с 2022 года организация, имеющая право на налоговую льготу, не представила в налоговый орган заявление об отказе от ее применения, то льгота предоставляется на основании сведений, полученных ФНС России в соответствии с федеральными законами начиная с налогового периода, в котором у налогоплательщика возникло право на нее (п. 8 ст. 382 НК РФ).

Разъяснения по типовым вопросам применения заявительного порядка предоставления льгот по налогу на имущество организаций направлены Письмом ФНС России от 02.09.2021 №БС-4-21/12421@.

Сроки уплаты налога на имущество изменятся с 2022 года

С 2022 года во всех субъектах Российской Федерации Налоговым кодексом РФ устанавливается единый срок уплаты налога. Так, организации должны будут уплатить налог на имущество не позднее 1 марта года, следующего за налоговым периодом. Авансовые платежи необходимо будет уплатить не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.