

**2016 год:  
налоговые поправки  
по НДС и налогу на прибыль**

19 мая 2016г.

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

## НДС

### 1. Объекты обложения НДС

Наиболее распространенный объект обложения НДС возникает при реализации товаров, работ, услуг или имущественных прав на территории России.

Для целей НДС безвозмездная передача признается реализацией. Однако в случае приобретения организацией для своих сотрудников товаров или услуг, облагаемых НДС, без персонификации получателей (чай, кофе или питание по системе "шведский стол", оплата работодателем занятий физической культурой и гимнастикой для своих работников и т.п.) объекта налогообложения не возникает. Соответственно, НДС, уплаченный при приобретении таких услуг, к вычету не принимается (письма Минфина России от 08.02.2016 г. N 03-03-06/1/6140, от 06.03.2015 г. N 03-07-11/12142, от 11.06.2015 г. N 03-07-11/33827).

Объект обложения НДС возникает в случае возврата арендатором арендодателю аренды объекта с произведенными неотделимыми улучшениями, если арендодатель не компенсирует затраты арендатора. Такая безвозмездная передача неотделимых улучшений по окончании срока действия договора аренды признается для целей НДС реализацией, следовательно, арендатор должен начислить НДС (определение ВС РФ от 15.07.2015 № 306-КГ15-7133). Такое же мнение неоднократно высказывал Минфин России (письмо Минфина России от 17.12.2015 г. N 03-07-11/74085 и др.).

Согласно пп. 4 п. 1 статьи 162 НК РФ налоговая база по НДС должна увеличиваться на страховые выплаты по договорам страхования риска неисполнения покупателем обязательств по оплате товаров (работ, услуг), реализация которых облагается НДС. Однако Конституционный суд РФ в Постановлении от 01.07.2015 №19-П указал, что в случае, когда НДС был уплачен поставщиком при отгрузке товаров (работ, услуг), взимание НДС со страховой выплаты в связи с нарушением покупателем обязательств по оплате приводит к двойному налогообложению одной и той же операции. С 01.07.2016г. сумма страховой выплаты поставщику товаров в связи с неоплатой их покупателем включается в базу по НДС, только если налог не был исчислен поставщиком в момент отгрузки данных товаров (Федеральный закон от 05.04.2016 N 97-ФЗ).

Долгое время спорными были вопросы о необходимости начисления НДС с денежных средств, получаемых от покупателя или арендатора в виде страхового возвратного депозита (обеспечительного платежа). По мнению Минфина России, данные суммы следует включать в налоговую базу по НДС, так как они приравниваются к авансу за услуги (письма Минфина России от 12.01.2011 № 03-07-11/09, от 21.09.2009 № 03-07-11/238 и др.). Однако Верховный суд России указал: если обеспечительный платеж не входит и не засчитывается в цену основного договора, не является в правовом смысле задатком и подлежит в полном объеме возврату, то он не должен включаться в базу по НДС (определение ВС РФ от 11.11.2014 №306-КГ14-2064). При этом если на основании дополнительного соглашения в последующем обеспечительный платеж засчитывается в качестве оплаты, то НДС необходимо начислить в периоде зачета данных сумм в счет оплаты. С 01.06.2015г. обеспечительный платеж признается Гражданским кодексом в качестве способа, гарантирующего исполнение обязательств при наступлении обстоятельств, предусмотренных договором, например, в случае повреждения арендованного имущества (ст. 329, 381.1 ГК РФ, Федеральный закон от 08.03.2015 №42-ФЗ). Если такие обстоятельства в установленный срок не возникают, то обеспечительный платеж подлежит возврату, если иное не предусмотрено соглашением сторон. Если же договор предусматривает зачет обеспечительного платежа в счет оплаты реализуемых товаров (работ, услуг), не освобождаемых от обложения НДС, то полученную сумму необходимо включить в налоговую базу по НДС (письмо Минфина России от 03.11.2015 г. N 03-03-06/2/63360). Поэтому для исключения споров о необходимости начисления НДС с обеспечительного платежа, в договоре следует указать, подлежит ли эта сумма зачету в счет оплаты каких-либо обязательств покупателя (арендатора) и на какую дату (например, на дату внесения арендной платы за последний месяц).

### 2. Льготы и пониженные ставки НДС

Статьей 149 НК РФ установлен перечень «льготных» операций, при выполнении которых не требуется начислять НДС. Состав этих операций регулярно уточняется и обновляется. Так, с 2016г. от обложения НДС освобождена реализация солнцезащитных очков с функцией коррекции зрения и оправ к ним (пп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ, Федеральный закон от 23.11.2015г. N 318-ФЗ). Постановлением Правительства РФ от 09.04.2016 N 282 внесены изменения в Перечень медицинских товаров, не облагаемых НДС, для приведения его в соответствие с данными изменениями законодательства.

Льготирование НДС-операций осуществляется также путем установления пониженных ставок. С 01.07.2015г. по 31.12.2017г. применяется ставка 10% в отношении внутренних воздушных перевозок пассажиров и багажа (пп. 6 п. 2 ст. 149 НК РФ, Федеральный закон от 06.04.2015 N 83-ФЗ), а с 01.01.2016г. по 31.12.2017г. по ставке 10% облагаются услуги по перевозкам пассажиров и багажа железнодорожным транспортом в дальнем сообщении (пп. 6 п. 2 ст. 149 НК РФ, Федеральный закон от 29.12.2015 г. N 386-ФЗ).

До 31.12.2017г. продлена ставка 0% по внутренним воздушным перевозкам пассажиров и багажа в Крым или Севастополь (пп.4.1 п. 1 ст. 164 НК РФ, Федеральный закон от 29.12.2015 г. N 386-ФЗ). Для подтверждения нулевой ставки НДС с 1 января 2016 года можно подавать в налоговые инспекции контракты или договоры как в виде единого документа, так и в виде нескольких документов, совокупность которых подтверждает сделку и все ее существенные условия (п. 19 ст. 165 НК РФ, Федеральный закон от 23.11.2015 № 323-ФЗ, п.1 ст.1).

### 3. Документирование НДС-операций

Продавец должен составить счет-фактуру при реализации товаров (работ, услуг), а также получении предварительной оплаты. Однако из этого правила есть исключения.

Не требуется составлять счета-фактуры, если операция освобождена от обложения НДС в соответствии со статьей 149 НК РФ.

Кроме того, можно не составлять счета-фактуры при реализации товаров (работ, услуг) покупателям, не являющимся плательщиками НДС («упрощенка», ЕНВД), патентная система налогообложения) или освобожденным от обязанностей по уплате НДС на основании статьи 145 НК РФ. Для этого должно быть письменное согласие сторон сделки на работу без счетов-фактур, которое можно зафиксировать непосредственно в договоре поставки или подписать дополнительное соглашение к договору. При этом Налоговым Кодексом не предусмотрена обязанность поставщика при подписании соответствующего документа о несоставлении счетов-фактур контролировать налоговый статус покупателя (письмо Минфина России от 30.03.2016 N 03-07-09/17700). Агент при закупке товаров также может заключить соглашение с поставщиком об отказе от счетов-фактур, если принципал предоставил ему такие полномочия в доверенности. При этом не важно, применяет агент общую систему или упрощенку.

Следует помнить, что в случае отказа от составления счетов-фактур в адрес покупателя, не являющегося плательщиком НДС, реализация товаров (работ, услуг) по-прежнему облагается НДС и подлежит регистрации в книге продаж. Следовательно, поставщик может составить счет-фактуру в одном экземпляре или зарегистрировать в книге продаж первичный документ на реализацию, например, накладную, акт приемки-сдачи работ или услуг, а при получении аванса - платежку покупателя. Для упрощения документооборота в книге продаж можно зарегистрировать бухгалтерскую справку-расчет, содержащую суммарные (сводные) данные по операциям, совершенным в течение календарного месяца или квартала (письмо Минфина России от 22.01.2015 N 03-07-15/1704). Аналогично можно поступить при реализации товаров (работ, услуг) физическим лицам, так как они не являются плательщиками НДС и не принимают сумму налога к вычету (письмо Минфина России от 19.10.2015 № 03-07-09/59679). В частности, при безвозмездной передаче товаров сотрудникам или их детям счета-фактуры в адрес каждого физического лица можно не выставлять, а выписать счет-фактуру в одном экземпляре по итогам налогового периода на все данные операции. При этом в строках 6 "Покупатель", 6а "Адрес", 6б "ИНН/КПП покупателя" проставить прочерки (письмо Минфина России от 08.02.2016 г. N 03-07-09/6171).

Необходимо помнить, что при получении аванса от физического лица организация должна составить счет-фактуру и зарегистрировать его в книге продаж, так как при отгрузке товара (оказании услуги, выполнении работы) для получения вычета его необходимо зарегистрировать в книге покупок (письмо Минфина России от 16.11.2015г. №03-07-11/65903).

Счет-фактура должен быть составлен не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав). При поставке продукции поставщиком в адрес одного покупателя в рамках долгосрочного договора возможно выставление одного счета-фактуры по товарам, отгруженным в течение пяти календарных дней, с отражением в нем в отдельных позициях каждого вида товара (письмо Минфина России от 12.01.2016 г. № 03-07-09/140).

При реализации товаров (работ, услуг), обязательство об оплате которых предусмотрено в российских рублях, в строке 7 счета-фактуры следует указать наименование и код валюты Российской Федерации в соответствии с Классификатором. В то же время ошибки в счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ,

услуг), наименование товаров (работ, услуг), их стоимость, а также налоговую ставку и сумму налога, предъявленную покупателю, не являются основанием для отказа в принятии к вычету сумм налога на добавленную стоимость. Поэтому покупатель может принять к вычету НДС по счету-фактуре, в котором вместо наименования валюты указан графический символ рубля (письмо Минфина России от 13.04.2016 №03-07-11/21095).

#### 4. Книги покупок и продаж, журналы учета счетов-фактур

С 01.07.2016г. код вида операции следует указывать в соответствии с перечнем, приведенным в приказе ФНС от 14.03.2016 № ММВ-7-3/136в. В новом перечне 24 кода. Из прежнего перечня 8 кодов объединены с другими и добавлены 6 новых.

До 1 июля по-прежнему применяются коды, утвержденные приказом ФНС России от 14.02.12 № ММВ-7-3/83 с учетом дополнений из письма ФНС России от 22.01.2015 г. N ГД-4-3/7948, перекодировать операции во 2 квартале не требуется. В декларацию новые коды попадут с отчетности за третий квартал.

#### Сравнительный перечень кодов операций:

Операция	Код до 01.07.2016г.	Код с 01.07.2016г.
Отгрузка и приобретение товаров и имущественных прав	01	01
Возврат товаров покупателем и получение их продавцом, кроме операций с кодами 06, 10, 13, 14, 15, 16, 27	03	
Отгрузка и приобретение товаров по агентскому договору или договору комиссии	04	
Передача товаров для собственных нужд	07	
Выполнение строительно-монтажных работ для нужд компании	08	
Плата за товар в виде финансовой помощи, иные поступления средств, связанные с оплатой проданных товаров, проценты по товарному кредиту, страховые выплаты (ст. 162 НК РФ)	09	
Продажа имущества, учтенного по стоимости с НДС, продажа с/х товаров или автомобилей, приобретенных у физ. лиц (п. 3, 4, 5.1 ст. 154 НК РФ)	11	
Составление и получение единого корректировочного счета-фактуры	18	
Передача имущества в виде вклада в уставный капитал (подп. 1 п. 3 ст. 170 НК)	21	
Операции, облагаемые по ставке 0 %	-	
Предоплата в счет будущих поставок	02	02
Предоплата по агентскому договору или договору комиссии	05	
Предоплата по договорам цессии (подп. 1- 4 ст. 155 НК РФ); Предоплата в счет реализации имущества, учтенного по стоимости с НДС, с/х товаров или автомобилей, приобретенных у физ. лиц (п. 3, 4, 5.1 ст. 154 НК РФ)	12	
Операции, совершаемые налоговыми агентами (ст. 161 НК РФ)	06	06
Приобретение товаров по договорам комиссии и агентским договорам, заключенных налоговыми агентами	-	
Отгрузка или получение товаров, имущественных прав на безвозмездной основе	10	10
Выполнение подрядчиками работ по капитальному строительству, модернизации недвижимости	13	13
Приобретение и передача таких работ инвесторами	-	
Уступка права требования (подп. 1- 4 ст. 155 НК РФ)	11	14
Составление или получение сводного счета-фактуры комиссионером или агентом, который реализует свои товары и комиссионные товары от своего имени	-	15
Возврат товаров компаниями или предпринимателями, которые не платят НДС	16	16
Отказ от товаров компаниями или предпринимателям, которые не платят НДС (абз. 2 п. 5 ст. 171 НК РФ)	-	

Возврат товаров физ. лицами	17	17
Отказ от товаров физ. лиц (абз. 2 п. 5 ст. 171 НК РФ)	-	
Составление или получение корректировочного счета-фактуры	18	18
Ввоз товаров в Россию из стран ЕАЭС	19	19
Ввоз товаров из других стран	20	20
Восстановление НДС, в том числе при экспорте (п. 8 ст. 145, подп. 2, 3, 5 п. 3 ст. 170, ст. 171 НК РФ)	21	21
Возврат авансов, зачтенных в счет предстоящей поставки товаров, либо в случае изменения или расторжения договора	22	22
Регистрация бланков строгой отчетности при командировках (проезд, проживание и т. д.)	23	23
Регистрация счетов-фактур в книге покупок, если: - компания не подтвердила нулевую ставку при экспорте (абз. 2 п. 9 ст. 165 НК РФ); - отсутствуют документы, подтверждающие ставку 0 процентов (п. 10 ст. 171 НК РФ)	24	24
Регистрация счетов-фактур в книге покупок: - ранее восстановленного НДС при экспорте;	25	25
- при получении изготовителем оплаты или аванса по предстоящим поставкам товаров с длительным циклом производства (п. 7 ст. 172 НК РФ)	-	
Составление продавцом счетов-фактур, первички в адрес неплательщиков НДС: - при реализации товаров;	26	26
- получении аванса в счет будущих поставок;	-	
- изменении стоимости отгруженных товаров (п. 6, 10 ст. 172 НК РФ)		
Составление сводного счета-фактуры посредниками (на основании двух счетов-фактур)	27	27
Составление сводного авансового счета-фактуры посредниками (п. 3.1 ст. 169 НК РФ)	28	28
Корректировка реализации между взаимозависимыми компаниями	-	29
По отгрузке товаров за границу, когда исчислен НДС (пп. 1.1. п. 1 ст. 151 НК РФ)	-	30
Оплата НДС при таможенном декларировании (пп. 1.1. п. 1 ст. 151 НК РФ)	-	31
Принятие к вычету таможенного НДС после 180 дней с импорта (п. 14 ст. 171 НК РФ)	-	32

Если в одном счете-фактуре несколько операций, коды надо перечислить через точку с запятой. Данный показатель не является «критичным», то есть при ошибке в указании кода налоговый орган не имеет права отказать покупателю в вычете НДС. Но если в декларации покупателя и поставщика указаны различные коды, контролеры запросят пояснения, поскольку данные о вычетах сопоставляются, в том числе, и по этому показателю. Поэтому ошибок в кодах вида операции лучше не допускать.

## 5. Условия для вычетов НДС

Налогоплательщик имеет право уменьшить сумму НДС, начисленную по облагаемым операциям, на вычеты, установленные Налоговым кодексом.

Вычеты НДС применяются при соблюдении ряда обязательных условий:

- цель приобретения - товары (работы, услуги, имущественные права) приобретены или ввезены на территорию России для перепродажи или для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения и не освобожденных от НДС (п.2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ).

Если плательщик НДС выставил счет-фактуру с выделением суммы налога по операциям, освобожденным от налогообложения, он вправе применить и налоговые вычеты по товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для осуществления данных операций (пункт 6 Постановления Пленума ВАС РФ № 33).

- документальное подтверждение предъявленного поставщиком НДС - суммы НДС предъявлены налогоплательщику поставщиком по счету-фактуре и выделены отдельной строкой во всех расчетных и первичных учетных документах. Для подтверждения вычетов НДС по командировочным и представительским расходам достаточно бланка строгой отчетности с выделенной суммой налога.

По мнению Минфина России, покупатель не вправе принять к вычету НДС, если контрагент применяет упрощенную систему налогообложения или освобожден от обязанностей плательщика НДС по статье 145 НК РФ, но указал сумму налога в выставленном счете-фактуре (письма Минфина России от 05.10.2015 N 03-07-11/56700, от 29.11.2010 № 03-07-11/456). Однако в соответствии с судебными решениями если лица, не являющиеся налогоплательщиками, или освобожденные от исполнения обязанностей плательщиков НДС, выставляют покупателям счета-фактуры с выделением суммы налога, то налогоплательщик-покупатель отражает эти суммы в налоговых декларациях в качестве налоговых вычетов (Постановление Президиума ВАС РФ от 30.01.2007 N 10627/06, Определение ВАС РФ от 13.02.2009 № ВАС-535/09, Постановление Конституционного суда РФ от 03.06.2014г. № 17-П). Данную позицию поддерживает и ФНС (письмо ФНС от 16.02.2015г. №ГД-4-3/2366);

- оприходование товаров, работ, услуг или перечисление поставщику аванса в соответствии с условиями договора (п. 1 ст. 172 п. 12 ст. 171 НК РФ);
- при ввозе товаров на территорию РФ необходимо документальное подтверждение уплаты сумм НДС таможенному органу.

Особый порядок принятия НДС к вычету (п. 3 ст. 172 НК РФ) установлен при реализации товаров на экспорт: вычет НДС производится на момент подтверждения нулевой ставки. Чтобы определить суммы налога, относящиеся к экспортной реализации, необходимо должна вести отдельный учет входного налога по товарам (работам, услугам), использованным при производстве и реализации на внутреннем рынке и на экспорт. Налоговый кодекс не устанавливает порядок такого отдельного учета, поэтому налогоплательщик должен определить его самостоятельно и отразить в приказе об учетной политике (письмо Минфина России от 14.07.2015 № 03-07-08/40366).

#### **Оприходование товарно-материальных ценностей**

Налоговый кодекс не определяет момент оприходования товара, поэтому для определения возможности вычета НДС следует руководствоваться нормами Гражданского кодекса и правилами бухгалтерского учета. В соответствии с Гражданским кодексом в общем случае право собственности переходит к покупателю в момент передачи ему товара либо сдачи груза перевозчику (п. 1 ст. 223 ГК РФ). Но стороны могут договориться о переходе прав на любую другую дату, например, на день оплаты (ст. 491 ГК РФ). А счета-фактуры выставляются не позднее 5 календарных дней, считая со дня отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг). При этом датой отгрузки товаров в целях НДС признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на покупателя или на перевозчика для доставки товара покупателю. Поэтому возможна ситуация, когда покупатель уже получил счет-фактуру, а право собственности на товары к нему еще не перешло. До этого момента товары отражают в учете покупателя на забалансовом счете, например, на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». В настоящее время с учетом судебной практики налоговые органы согласны с тем, что вычет НДС на основании счета-фактуры продавца до даты перехода права собственности на товары к покупателю при отражении этих товаров на забалансовом учете не противоречит налоговому законодательству (письмо ФНС России от 26.01.2015 г. N ГД-4-3/911).

В отношении товаров, которые находятся в пути, есть две точки зрения, на какой момент следует отразить оприходование:

- 1) на дату отгрузки товара со склада поставщика, если договором не предусмотрен особый порядок перехода права собственности;
- 2) на дату поступления товара на склад покупателя (письмо Минфина России от 04.03.11 № 03-07-14/09, постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 03.02.10 № 07АП-11031/09).

При оприходовании недвижимости применяются особые правила бухгалтерского учета. Такие объекты покупатель принимает к учету по акту приемки-передачи на балансовых счетах, даже если право собственности на них еще не зарегистрировано (п. 52 Методических указаний, утв. приказом Минфина России от 13.10.03 № 91н). А поставщик должен выставить счет-фактуру при подписании передаточного акта (п. 16 ст. 167 НК РФ). Следовательно, покупатель вправе заявить вычет, хотя еще не является полноправным владельцем недвижимости.

Долгое время Минфин России утверждал, что при приобретении основных средств вычет НДС возможен только после постановки объекта на счет 01 (письма Минфина от 24.01.2013 № 03-07-11/19, от 29.01.2013

№ 03-07-14/06). Однако в настоящее время, с учетом позиции судебных органов Минфин России согласился с тем, что вычет НДС можно заявить после принятия имущества на учет на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», если после ремонта и установки (доработки) оборудования данное основное средство будет использоваться в облагаемой НДС деятельности (письмо Минфина России от 20.11.2015 г. № 03-07-РЗ/67429).

#### **Вычет НДС по расходам на командировки**

В соответствии с п. 7 ст. 171 НК РФ НДС, вычетам подлежат суммы НДС, уплаченные по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, а также расходам на найм жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при расчете налога на прибыль организаций.

По расходам на командировки НДС можно принять к вычету без счета-фактуры, на основании бланка строгой отчетности (проездного билета или бланка строгой отчетности гостиницы), если в нем выделена отдельной строкой суммой налога (п. 18 Правил ведения книги покупок, утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 № 1137). При отсутствии бланка строгой отчетности вычеты возможны только при наличии счета-фактуры.

В отношении вычета НДС по сервисным услугам, которые предусмотрены при проезде в вагоне повышенной комфортности, следует учитывать п. 7 статьи 171 НК РФ, согласно которому подлежат вычету суммы НДС по расходам на командировки, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль. По мнению Минфина России (письмо от 20.05.2015 № 03-03-06/2/28976), расходы на платное сервисное обслуживание, включенное в стоимость проезда работника в командировку в вагоне повышенной комфортности, можно учесть для налога на прибыль при выполнении требований экономической обоснованности и документального подтверждения данных затрат. Поэтому сумму НДС со стоимости этих сервисных услуг можно принять к вычету. Если же в билете стоимость питания выделяется отдельной строкой, то для целей налогообложения прибыли такие затраты не учитываются (письмо Минфина от 20.05.2015г. № 03-03-06/2/28976), следовательно, вычет соответствующей суммы НДС не возможен.

В отношении внутренних воздушных перевозок пассажиров и багажа, а также перевозок пассажиров и багажа железнодорожным транспортом в дальнем сообщении в настоящее время установлена ставка 10%. А сервисные услуги по-прежнему облагаются по ставке 18%. Поэтому определить на основании бланка билета, полученного от командированного сотрудника, сумму НДС по каждой из ставок может быть затруднительно. В этом случае в книге покупок следует указать общую сумму НДС, приведенную в билете, без детализации по ставкам.

С 08.02.2016г. железнодорожное агентство АО «ФПК» выделяет в билетах на поезд две суммы НДС, рассчитанные по разным ставкам (письмо АО «ФПК» от 16.02.2016г. №ИСХ-2141/ЦБС):

- со стоимости перевозки пассажира и багажа —10 %,
- со стоимости сервисных услуг (белье, питание и т. п.) —18 %

Поэтому по железнодорожным билетам сумму НДС можно расшифровать по справке о тарифах (платной) или рассчитать по каждой из ставок на основании тарифов услуг, приведенных в письме АО «ФПК» от 16.02.2016г. №ИСХ-2141/ЦБС.

#### **Перенос вычета на более поздний период**

С 2015 года расширена возможность «маневрировать» периодом вычетов НДС: если счет-фактура на перечисленный в предыдущем квартале аванс или оприходованный товар получен после окончания квартала, но до установленного срока представления декларации, то заявить вычет налога можно на выбор - в предыдущем или в текущем квартале (п. 1.1 ст. 172 НК РФ). Причем, по мнению Минфина России, организация вправе заявить к вычету НДС в периоде оприходования товаров (работ, услуг), если счет-фактура получен в следующем месяце до 25-го числа включительно (письмо Минфина России от 02.02.2016 г. № 03-07-11/4712).

Кроме того, вычеты НДС по приобретенным или ввезенным на территорию РФ товарам (работам, услугам, имущественным правам) могут быть отражены в декларации за любой из последующих налоговых периодов в течение трех лет после принятия данных товаров (работ, услуг, имущественных прав) на учет. Следует обратить внимание на точку отсчета трехлетнего периода: это дата оприходования товара (работы, услуги, имущественного права). То есть если в последующем поставщик выставит исправленный счет-фактуру, крайний срок применения по нему вычета отсчитывается по-прежнему с даты оприходования.

Согласно разъяснениям Минфина России (письма Минфина от 12.05.2015 г. № 03-07-11/27161, от 06.08.2015 г. № 03-07-11/45515), НДС может быть предъявлен к вычету не позднее налогового периода, в котором

истекает трехлетний срок, исчисляемый с момента принятия товаров к учету. При этом декларацию с вычетами нужно подать, пока трехлетний срок не истек (определение КС РФ от 24.03.2015 № 540-О). То есть если товары оприходованы в 1 квартале 2016 года, то срок истекает 1 апреля 2019 года.

Вычет на основании одного счета-фактуры может применяться частями в разных налоговых периодах, это не противоречит нормам Налогового Кодекса (письмо Минфина от 09.04.2015 №03-07-11/20293).

Необходимо подчеркнуть, что перенос вычетов предусмотрен только по основаниям, которые перечислены в пункте 2 статьи 171 Налогового кодекса, а именно: приобретение или ввоз на территорию России товаров, работ, услуг, имущественных прав. Поэтому нельзя воспользоваться такой отсрочкой по другим основаниям, например, с перечисленного покупателем аванса; с возвращенного поставщику товара; по основным средствам, полученным в качестве вклада в уставный капитал; с налога, удержанного и перечисленного в бюджет налоговым агентом (письма Минфина России от 09.04.2015 №03-07-11/20290, от 09.10.2015 № 03-07-11/57833). В этих случаях вычеты НДС следует применять полностью в том налоговом периоде, в котором выполнены условия, предусмотренные статьями 171 и 172 НК РФ.

По мнению Минфина России (письмо от 09.04.2015 №03-07-11/20293), нельзя переносить вычеты при приобретении или ввозе на территорию России основных средств, оборудования к установке или нематериальных активов, так как Налоговый кодекс требует заявлять вычет с таких активов «в полном объеме после принятия их на учет» (абз. 3 п. 1 ст. 172 НК РФ), т.е. на дату, когда стоимость объекта отражена на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (письмо Минфина России от 09.04.2015 №03-07-11/20293). Данная трактовка положений Кодекса является спорной: согласно арбитражной практике фраза «в полном объеме» не означает «в одном и том же периоде» (постановление ФАС Московского округа от 22.04.11 № КА-А40/1659–11, от 24.04.12 № А40-98473/ 11-91-416). Следовательно, при покупке недвижимости организация вправе заявить НДС к вычету не одновременно в периоде принятия основного средства к учету, а по частям в декларациях (в том числе уточненной), которые подаются в пределах трехлетнего срока (Постановление АС Поволжского округа от 10.06.2015 по делу N А12-38088/2014).

Особые правила вычетов НДС установлены пунктом 7 статьи 172 НК РФ для изготовителей товаров (работ, услуг) с длительным производственным циклом (по перечню, утвержденному постановлением Правительства РФ от 28.07.2006 года № 468). Согласно этому порядку, НДС принимается к вычету в момент определения налоговой базы. А налоговая база определяется как день отгрузки (передачи) указанных товаров (п. 13 ст. 167 НК РФ). Таким образом, изготовители товаров длительного производственного цикла производят вычеты НДС в том налоговом периоде, в котором определяется налоговая база по реализуемым товарам, в том числе после истечения трехлетнего срока, исчисляемого с момента принятия приобретенных товаров к учету (письмо Минфина от 15.06.2015 г. № 03-07-11/34361).

## **6. Распределение НДС между облагаемыми и освобожденными операциями**

В соответствии с п. 4 статьи 170 Налогового кодекса при использовании приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав) для выполнения операций, облагаемых НДС, суммы «входящего» налога принимаются к вычету, а для операций, освобожденных от НДС, – включаются в стоимость приобретенных ценностей (работ, услуг). Раздельный учет в таких ситуациях – обязательное условие Налогового кодекса: при его отсутствии сумму предъявленного поставщиками НДС нельзя ни принять к вычету, ни отнести на расходы для налога на прибыль. А в случае частичного использования приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав) для операций, облагаемых НДС, а частично – для освобожденных от налогообложения, размер вычета НДС следует определить исходя из доли стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав), операции по реализации которых подлежат налогообложению, в общей стоимости отгруженных товаров (работ, услуг, имущественных прав) за квартал.

Предусмотренное п. 4 ст.170 НК правило ведения раздельного учета касается случаев, когда организация осуществляет одновременно как облагаемые, так и не облагаемые налогом (освобожденные от налогообложения) операции по любым основаниям, предусмотренным главой 21 НК РФ (Постановление Президиума ВАС РФ от 05.07.2011 N 1407/11, Определение КС РФ от 04.06.2013 N 966-О). Поэтому в составе операций, облагаемых НДС, следует учесть, в том числе, выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления. Стоимость строительно-монтажных работ для собственного потребления, выполненных за соответствующий налоговый период, учитывается исходя из всех фактических расходов на их выполнение (письмо Минфина России от 26.02.2016 г. N 03-07-11/10717).

А в составе не облагаемых необходимо учесть исключенные из налогообложения операции по всем основаниям, предусмотренным главой 21 НК, в том числе, не признаваемые объектом обложения НДС в соответствии с п. 2 ст.146 НК, а также поименованные в статье 149 НК РФ (письма Минфина России от

24.04.2015 N 03-07-11/23524, от 26.02.2016 г. N 03-07-11/10717). Исходя из этого, при определении пропорции для отдельного учета «входного» НДС следует учитывать проценты по предоставленному денежному займу, поскольку для расчета НДС предоставление займа признается услугой, а проценты - ее оплатой (письмо Минфина от 02.04.2009 № 03-05-04-02/23, Определение ВС РФ от 29.06.2015 N 308-КГ15-6478).

Вместе с тем в ряде случаев судебные органы признают, что нет необходимости вести отдельный учет и распределять НДС, если все необлагаемые операции - это выдача денежных займов или расчеты с контрагентами векселями сторонних организаций (Определение ВС РФ от 06.02.2015 №305-КГ14-8195, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 22.01.2015 №Ф05-15712/2014).

НДС можно не распределять, а полностью принимать к вычету, если в течение налогового периода доля совокупных расходов на приобретение, производство и/или реализацию товаров (работ, услуг, имущественных прав), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% совокупных расходов на приобретение, производство и/или реализацию. Для проверки этого критерия следует учитывать все расходы по обычным видам деятельности в соответствии с ПБУ 10/99 (письмо Минфина от 01.04.2009 № 03-07-07/26), в том числе общехозяйственные (письмо Минфина России от 19.09.2008 № 03-07-15/139). Это подтверждается и судебной практикой (Постановление АС Московского округа от 21.01.2016 по делу N А40-168860/2014). Поэтому для использования 5% критерия необходимо предусмотреть в рабочем плане счетов отдельный учет расходов по операциям, облагаемым НДС и освобожденным от налогообложения. Кроме того, следует установить порядок распределения между облагаемыми и освобожденными от НДС операциями расходов, учтенных на счетах, не относящихся к конкретному виду деятельности: счета 23, 25, 26, 29, а также 91.2 в части, связанной с реализацией товарно-материальных ценностей или ценных бумаг.

## 7. Восстановление НДС

Перечень случаев, когда требуется восстанавливать НДС, установлен пунктом 3 статьи 170 НК РФ:

- 1) передача имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ;
- 2) дальнейшее использование товаров (в том числе основных средств и нематериальных активов), работ, услуг и имущественных прав для осуществления операций, не подлежащих налогообложению или освобожденных от налогообложения;
- 3) переход организации или предпринимателя на специальные налоговые режимы или освобождение от обязанностей плательщика НДС.

Минфин считает, что восстановить суммы НДС, ранее принятые к вычету, необходимо при любых ситуациях списания товарно-материальных ценностей (например, списание недоамортизированных основных средств, морально устаревших товаров или материалов, использованных для производства бракованной продукции). Эта позиция обосновывается тем, что принимать налог к вычету можно только по материалам или товарам, используемым в операциях, облагаемых НДС (п. 2 ст. 171 НК РФ), а при списании объект обложения не возникает (письма Минфина России от 14.04.2016 г. N 03-07-11/21297, , от 21.01.2016 N 03-03-06/1/1997, от 19.03.2015 № 03-07-11/15015). Однако многочисленные судебные решения утверждают, что восстанавливать налог надо только в случаях, названных в пункте 3 статьи 170 НК РФ (п.10 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014г. №33, Решение ВАС РФ от 23.10.2006 № 10652/06, определение ВАС РФ от 15.03.2011 № ВАС-2416/11, постановление ФАС Московского округа от 15.07.2014 № Ф05-7043/2014).

С учетом сложившейся судебной практики налоговые органы согласны с тем, что если товар похищен, испорчен или утрачен по другой объективной причине, восстанавливать НДС не требуется. В частности, не нужно восстанавливать суммы НДС, ранее правомерно принятые к вычету, при выбытии имущества в результате пожара (письмо ФНС от 21.05.2015 г. № ГД-4-3/8627) или аварии (письмо ФНС России от 17.06.2015 №ГД-4-3/10451). Однако факт выбытия товара по объективным причинам необходимо подтвердить документами, например, при порче и бое ТМЦ - справкой бухгалтера о том, что потери укладываются в утвержденные нормативы; при стихийном бедствии - справкой территориального органа МЧС, при хищении - объяснениями материально-ответственных лиц о причинах выявленных недостатков и справкой ОВД о том, что предварительное следствие по уголовному делу приостановлено в связи с не установлением виновного лица либо постановлением следователя о прекращении уголовного дела или об отказе в возбуждении уголовного дела (Постановление ФАС МО от 08.10.2012 N А40-15384/12-99-73; Решение ВАС от 27.11.2013 N ВАС-13048/13). В противном случае выбытие имущества признается реализацией (безвозмездной передачей), и со стоимости пропавших товаров необходимо начислить НДС.

## 8. Декларация по НДС и камеральная проверка

Все налогоплательщики, а также посредники в НДС-операциях (комиссионеры, агенты, экспедиторы, застройщики - как плательщики, так и неплательщики НДС) должны представлять декларацию по НДС в электронной форме. Кроме того, электронная декларация обязательна для неплательщиков НДС (спецрежимников или освобожденных от обязанностей плательщиков НДС по ст. 145 НК) в случае выставления ими счетов-фактур с выделенной суммой налога.

На представление единой упрощенной декларации требование об обязательной сдаче деклараций по НДС в Контрольные соотношения показателей декларации по НДС для проверки правильности ее заполнения приведены в письме ФНС России от 23.03.2015г. №ГД-4-3/4550.

В случае выявления противоречий между сведениями, содержащимися в декларациях участников сделки, налоговый орган направляет им в электронной форме требование представить пояснения. В состав данного требования входят файлы приложений, содержащие документы с недостоверными сведениями. В каждой таблице запроса есть дополнительная графа, в которой указывается «код возможной ошибки»:

1. В декларации поставщика нет счета-фактуры
2. Не сходятся данные внутри декларации (например, в разделе 3 и разделе 8 или 9 из-за округлений)
3. Несоответствие в разделах 10 и 11
4. Не совпадают реквизиты в счете-фактуре поставщика и покупателя.

Организация может ответить на запрос в свободной форме или составить пояснения по формам, рекомендованным ФНС (письмо ФНС России от 07.04.2015 N ЕД-4-15/5752, приложение №3).

Рекомендованная форма ответа включает сопроводительное письмо с указанием реквизитов налогоплательщика и сведений о декларации, а также таблицы с пояснениями.

С 01.01.2017г. налогоплательщики, обязанные представлять декларацию по НДС в электронной форме, при проведении камеральной налоговой проверки должны будут представлять пояснения в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота по формату, установленному ФНС. При представлении пояснений на бумажном носителе такие пояснения не будут считаться представленными (Федеральный закон от 01.05.2016 №130-ФЗ).

Налоговый орган при проведении камеральной проверки с 01.01.2017г. вправе требовать у организации или индивидуального предпринимателя представить в течение 5 дней необходимые пояснения об операциях (имуществе), по которым применены налоговые льготы, или истребовать документы, подтверждающие право на такие льготы.

Если поставщик обнаружил после сдачи декларации ошибочно составленный счет-фактуру, его показатели необходимо записать в дополнительном листе книги продаж (п.11 разд.2 приложения 5 к постановлению Правительства РФ от 26.12.11 №1137), на его основе заполнить приложение 1 к разделу 9 декларации по НДС с признаком актуальности «0» и подать уточненную декларацию. При этом раздел 9 уточненной декларации можно заполнить двумя возможными способами (письмо ФНС от 21.03.2016 г.№ СД-4-3/4581):

- 1) по строке 001 раздела 9 уточненной декларации указать признак актуальности «1», а остальные строки не заполнять;
- 2) или по строке 001 раздела 9 указать признак «0» и перенести в этот раздел сведения из раздела 9 первичной декларации.

Если покупатель обнаружил после сдачи декларации ошибочный вычет, то данный счет-фактуру нужно зарегистрировать в дополнительном листе книги покупок и подать уточненную декларацию. Сведения из дополнительного листа книги покупок приводятся в уточненной декларации в приложении 1 к разделу 8 с признаком актуальности «0». При этом раздел 8 уточненной декларации можно заполнить двумя возможными способами (письмо ФНС от 21.03.2016 г.№ СД-4-3/4581):

- 1) по строке 001 раздела 8 уточненной декларации указать признак актуальности «1», а остальные строки не заполнять;
- 2) или по строке 001 раздела 8 указать признак «0» и перенести в этот раздел сведения из раздела 8 первичной декларации.

Если в исходной декларации сумма НДС к уплате в бюджет была занижена, перед представлением уточненной декларации необходимо доплатить налог и пени. В противном случае помимо недоимки и пени, налоговый орган выставит еще и штраф в размере 20% от заниженной суммы налога (ст. 122 НК РФ).

При выявлении противоречий в декларациях, представленных участниками сделки, налоговый орган вправе истребовать счета-фактуры и иные первичные документы.

В случае представления декларации с заявленной суммой налога к возмещению, а также если выявлены противоречия и несоответствия, которые свидетельствуют о занижении НДС к уплате или о завышении суммы к возмещению, налоговый орган имеет право в процессе камеральной проверки декларации производить осмотр территорий и помещений налогоплательщика. Такой осмотр проводится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего проверку, утвержденного его руководителем или заместителем.

В общем случае НДС по итогам квартала перечисляется равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех следующих месяцев. Но при составлении счета-фактуры с выделенной суммой налога по освобожденным от НДС операциям или лицами, которые не являются плательщиками НДС, налог должен полностью перечисляться не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

## **9. Изменения в порядке возмещения НДС с 2016г.**

Если по итогам налогового периода сумма вычетов НДС превышает общую сумму начислений, то полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику. В общем случае такое возмещение производится по итогам камеральной налоговой проверки. Вместе с тем статья 176.1 НК РФ предусматривает возможность возмещения НДС в заявительном порядке, то есть до завершения камеральной проверки.

В 2016 году возможность заявительного порядка возмещения НДС расширена для ряда организаций. Так, с 1 квартала 2016г организации, со дня создания которых прошло не менее 3 лет, имеют право возместить НДС в заявительном порядке, если за три предшествующих календарных года совокупная сумма платежей в бюджет по НДС, налогу на прибыль, акцизам и налогу на добычу полезных ископаемых (без учета налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через границу РФ и в качестве налогового агента) составляет не менее 7 млрд. руб. (пп. 1 п. 2 ст. 176.1 НК РФ, Федеральный закон от 29.12.2015 № 397-ФЗ). Ранее этот лимит составлял 10 млрд. руб.

# **НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ**

## **1. Момент признания выручки**

В соответствии со статьей 271 НК РФ доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они возникают исходя из условий сделок. В случае если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, то доходы и расходы, относящиеся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, должны распределяться организацией самостоятельно, с учетом принципа равномерности.

Следует учесть, что особенности признания доходов применительно к длительным производственным циклам установлены главой 25 НК РФ только в отношении работ и услуг. Поэтому при производстве продукции (товаров) с длительным технологическим циклом доходы от реализации включаются в налоговую базу по налогу на прибыль организаций одновременно на дату реализации. При этом расходы в виде стоимости такой продукции, сформированной в соответствии со статьей 319 НК РФ, также включаются в налоговую базу по налогу на прибыль организаций на дату реализации соответствующей продукции (письмо Минфина России от 17.02.2016 г. N 03-03-06/1/8626).

Нередко срок завершения договора или его отдельных этапов совпадает с окончанием квартала или года. В этом случае подписанный акт сдачи-приемки работ может поступить к исполнителю уже в следующем отчетном периоде. А иногда и даты составления акта исполнителем и подписания его заказчиком относятся к разным кварталам или годам. В такой ситуации для признания доходов и расходов важна дата подписания акта сдачи-приемки работ заказчиком, даже если подписанный акт поступил к исполнителю в следующем квартале или году (письмо Минфина России от 03.12.2015 № 03-03-06/70541). Если же заказчик не подписал акт сдачи-приемки работ, а из судебного решения следует, что подрядчик условия договора выполнил, то днем выполнения работ считается дата вступления в силу решения суда (письмо Минфина России от 02.02.2015 №03-07-10/3962)

## **2. Внереализационные доходы**

Для целей налогообложения безвозмездные поступления товаров, работ, услуг или имущественных прав признаются внереализационным доходом. При этом есть несколько исключений, установленных Налоговым кодексом.

Так, не включается в доходы компании стоимость имущества, имущественных или неимущественных прав, которые переданы организации ее акционерами или участниками в целях увеличения чистых активов (пп.

3.4 п.1 ст. 251 НК РФ). В этом случае доля участника в уставном капитале не имеет значения. Данный порядок применим и при прощении акционером/участником долга организации, если эти средства направлены на увеличение чистых активов. Однако пп.3.4 п.1 ст.251 НК РФ распространяется только на саму задолженность по займу, поэтому сумму прощенных процентов необходимо отражать во внереализационных доходах (письмо Минфина России от 18.03.2016 N 03-03-06/1/15079).

Не признается доходом для налога на прибыль бортовое устройство для расчета платы за проезд большегрузов, переданное организации безвозмездно временное пользование, так как при помощи данного технического устройства осуществляется взимание платы, предусмотренной Постановлением Правительства РФ от 14.06.2013 г. № 504, без внесения которой запрещено движение транспортных средств с массой свыше 12 т по автодорогам федерального значения (письмо Минфина России от 16.12.2015 г. № 03-03-06/73836).

В соответствии с пп.11 п.1 статьи 251 НК РФ не учитываются для налогообложения доходы в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно, если доля участия дарителя в одаряемой организации (или наоборот) превышает 50%, а полученное имущество (кроме денежных средств) в течение одного года не передается третьим лицам. Следует обратить внимание на то, что данное исключение касается только безвозмездно передаваемого имущества, а не имущественных прав. Так, если материнская организация, доля которой в уставном капитале составляет более 50 %, прощает дочерней организации долг по договору займа, то последняя данные денежные средства в доходы не включает (письмо Минфина России от 19.10.2011 N 03-03-06/1/678). Но если учредитель, доля которого в уставном капитале организации составляет более 50 %, прощает этой компании задолженность в виде процентов по займу, то заемщик должен учесть сумму таких процентов во внереализационных доходах: списание задолженности в виде процентов по займу не может рассматриваться в качестве безвозмездно полученного имущества, поскольку нет факта передачи данных средств (письмо Минфина России от 30.09.2013 N 03-03-06/1/40367).

С 01.06.2015г. Гражданский кодекс дополнен статьей 317.1, согласно которой кредитор по денежному обязательству имеет право на получение с должника процентов на сумму долга за период пользования денежными средствами, если иное не установлено договором. При отсутствии в договоре условия о размере процентов, они определяются исходя из ставки рефинансирования Банка России, действовавшей в соответствующие периоды (законные проценты). С учетом данных норм Гражданского кодекса, если иное не предусмотрено договором, поставщик, который предоставил покупателю отсрочку, должен на конец каждого месяца (п. 6 ст. 271 НК РФ) включать в доходы для налога на прибыль законные проценты, а покупатель - включать данную сумму в расходы (п.8 ст. 272 НК РФ). В случае отказа кредитора от получения законных процентов, списанная путем прощения долга задолженность подлежит включению в состав внереализационных доходов должника (письма Минфина России от 09.12.2015 N 03-03-РЗ/67486, от 01.12.2015 N 03-03-06/1/69704, от 22.09.2015 N 03-03-06/1/54179, от 17.09.2015. N 03-03-06/1/53354).

Чтобы исключить риски включения в налогооблагаемый доход таких процентов, в договоре следует указать, что в случае отсрочки платежа законные проценты по статье 317.1 ГК РФ не начисляются. Аналогичную норму можно добавить и в отношении авансов, подлежащих возврату в случае расторжения договора.

Следует иметь в виду, что положения ГК РФ в редакции данных изменений не применяются к правам и обязанностям, возникшим из договоров, заключенных до дня вступления его в силу, т.е. до 1 июня 2015 года (п. 83 постановления Пленума ВС от 24.03.2016г. № 7). Поэтому если договор заключен до 1 июня 2015 года, а долг возник после 1 июня, то законные проценты начисляться не должны.

### **3. Экономическая обоснованность и документальное подтверждение расходов**

Для признания в целях налогообложения прибыли любых затрат должны выполняться условия, установленные статьей 252 Налогового кодекса: экономическая обоснованность, документальное подтверждение и направленность расходов на получение дохода.

В соответствии с Определениями Конституционного суда от 16.12.2008 № 1072-О-О, от 04.06.2007 № 320-О-П и от 04.06.2007 № 366-О-П, для признания расходов экономически обоснованными имеет значение лишь цель и направленность деятельности, а не ее результат. При этом целесообразность, рациональность и эффективность финансово-хозяйственной деятельности вправе оценивать лишь налогоплательщик, поскольку он осуществляет деятельность самостоятельно и на свой риск. Таким образом, все произведенные организацией расходы изначально предполагаются обоснованными. Доказать их необоснованность должны именно налоговые органы.

С 1 июня 2016 года Федеральным законом от 01.05.2016 N 131-ФЗ расширен состав сведений об организациях, которые не признаются налоговой тайной, и следовательно, являются общедоступными. К ним, в частности, относятся теперь данные бухгалтерности о доходах и расходах организации, сведения о среднесписочной численности работников, об уплаченных организацией суммах налогов и сборов (без учета налогов, уплаченных в связи с ввозом товаров на таможенную территорию ЕАЭС, и налогов, уплаченных налоговым агентом). Указанную информацию за предшествующий год (за исключением сведений, составляющих государственную тайну) ФНС будет размещать на своем официальном сайте. При этом сведения, подлежащие размещению, по запросам не представляются, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами.

Расширение состава общедоступных сведений предоставит организациям больше возможностей проявить должную осмотрительность при выборе контрагента.

В 2015 году Минфин России распространил правило о «критичных» и «некритичных» ошибках, которое ранее применялось в отношении счетов-фактур, на первичные документы для целей расчета налога на прибыль: ошибки в первичных учётных документах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг, имущественных прав), наименование товаров (работ, услуг, имущественных прав), их стоимость и другие обстоятельства документируемого факта хозяйственной жизни, обуславливающие применение соответствующего порядка налогообложения, не являются основанием для отказа в принятии соответствующих расходов в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль (письмо Минфина России от 04.02.2015 г. № 03-03-10/4547, письмо ФНС от 12.02.2015 г. № ГД-4-3/2104).

Исходя из положений Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", печать не является обязательным реквизитом первичного учетного документа. Но данный реквизит может быть предусмотрен формой первичного учетного документа, утвержденной руководителем организации (письмо Минфина от 06.08.2015 г. № 03-01-10/45390).

Первичный документ с ошибками нельзя аннулировать и заменить на новый – это не предусмотрено законом «О бухгалтерском учете». Но закон разрешает исправить документ, при этом должна быть указана дата исправления, а также подписи и Ф.И.О. сотрудников, которые составили документ (ч. 7 ст. 9 закона 06.12.2011 N 402-ФЗ). Минфин рекомендует разработать и утвердить учетной политикой способ исправления ошибочных документов. При этом можно ориентироваться на действующие нормативные правовые акты, регулирующие аналогичные вопросы, например, Правила заполнения счетов-фактур, утвержденные постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 г. N 1137 (письмо Минфина России от 22.01.2016 г. № 07-01-09/2235).

Правильно оформленные первичные учетные документы на бумажном носителе и в электронном виде с использованием электронной подписи имеют равную юридическую силу, поэтому могут быть использованы как в налоговом, так и бухгалтерском учете. При этом до принятия федерального стандарта бухучета для целей бухучета и налогообложения электронные документы можно заверять любым видом электронной подписи (в том числе, простой или усиленной неквалифицированной подписью), если с контрагентом подписано соглашение об обмене первичными документами с помощью таких подписей (ч. 2 ст. 6 закона № 63-ФЗ). Налоговое законодательство предъявляет требование по применению квалифицированной электронной подписи только для счетов-фактур и при электронном взаимодействии с налоговыми органами (письма Минфина России от 05.05.2015 N 07-01-06/25701, от 04.08.2015 №03-03-06/44905).

Согласно пп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны в течение 4 лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов. Для подтверждения расходов при переносе убытков на будущее статьей 283 НК РФ установлен специальный срок: документы необходимо хранить в течение всего периода погашения убытка.

Для хранения первичных документов, подтверждающих осуществление расходов в виде амортизационных начислений, установлен общий срок (4 года), но определяется он в особом порядке. С учетом требований статьи 252 НК РФ срок хранения первичных документов, отражающих формирование первоначальной стоимости амортизируемого имущества, должен исчисляться с момента завершения начисления амортизации в налоговом учете (письмо Минфина России от 12.02.2016 № 03-03-06/1/7604).

Если документ оформлен в электронном виде и заверен электронной подписью, то и хранить его можно именно в таком виде, не распечатывая. Правила хранения электронных документов утверждены Приказом Минкультуры России от 07.09.2015 г № 38830. В соответствии с данными Правилами любой документ должен храниться не менее чем в двух экземплярах, причем на разных носителях. Необходимо защитить

документы от вирусов и доступа посторонних лиц, а по истечении 5 лет следует проверять, открываются ли эти документы (п. 2.30-2.33 Правил).

#### 4. Момент признания расходов

В соответствии со статьей 272 НК РФ расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они возникают исходя из условий сделок.

Порядок признания расходов на выполненные работы или оказанные услуги зависит от их характера и направлений деятельности:

- расходы на приобретение работ и услуг производственного характера (материальные расходы, пп. 6 п.1 ст.254) признаются на дату подписания акта приемки-передачи (п. 2 ст. 272 НК РФ);
- расходы на приобретение работ и услуг, относящихся к «прочим расходам», признаются в соответствии с вариантом, установленным учетной политикой или договором (пп.3 п.7 ст.272 НК РФ):
  - дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров,
  - дата предъявления организации документов, служащих основанием для произведения расчетов. Под датой предъявления документов следует понимать дату их составления (письмо Минфина от 03.11.2015 г. N 03-03-06/1/63478),
  - последний день отчетного (налогового) периода.

Днем выполнения работ следует признавать дату подписания акта сдачи-приемки работ заказчиком, даже если подписанный акт поступил к исполнителю в следующем квартале или году (письмо Минфина России от 03.12.2015 N 03-03-06/70541). Если же заказчик не подписал акт сдачи-приемки работ, а из судебного решения следует, что подрядчик условия договора выполнил, то днем выполнения работ считается дата вступления в силу решения суда (письмо Минфина России от 02.02.2015г. №03-07-10/3962)

Расходы на длящиеся услуги (например, аренду, интернет) организация вправе учесть для налога на прибыль в том периоде, в котором исполнитель их оказал, даже если первичный документ, например акт, составлен в следующем за отчетным периодом месяце. Главное, чтобы документ был получен до срока сдачи декларации по налогу на прибыль (письмо Минфина от 27.07.2015 г. № 03-03-05/42971).

#### 5. Материальные расходы

В последнее время в учете материальных расходов для налогообложения появилось несколько важных изменений.

С 01.01.2016г. уточнен состав расходов на содержание и эксплуатацию основных средств и иного имущества природоохранного назначения, которые можно учесть при налогообложении прибыли. Теперь к таким материальным расходам относятся, в том числе, платежи за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух и сбросы в составе сточных вод в водные объекты, осуществляемые в пределах нормативов допустимых выбросов и сбросов, а также за размещение отходов производства и потребления в пределах установленных лимитов на их размещение (пп. 7 п. 1 ст. 254 НК, Федеральный закон от 21.07.2014г. №219-ФЗ). При этом статьей в пункте 4 статьи 270 НК РФ оговорено, что не признаются для налогообложения данные выбросы, если они превышают установленные нормативы.

С 01.01.2015г. организация может учесть при расчете налога на прибыль стоимость использованных безвозмездно полученных материалов. Такие расходы признаются в размере их рыночной стоимости этих материалов, учтенной при их поступлении в доходах.

До 31.12.2014г. стоимость любого имущества, не признаваемого амортизируемым, полагалось учитывать для налогообложения в расходах на дату выдачи работникам (ст. 254 НК РФ). С 2015 года организация может утвердить учетной политикой для налогообложения такой же порядок списания стоимости долговечного (со сроком службы более года), но не амортизируемого имущества (например, инструментов, инвентаря или спецодежды), как это принято в бухгалтерском учете: в течение срока службы. Данный порядок применим ко всем малоценным предметам, которые компания вводит в эксплуатацию с 01.01.2015 г., независимо от даты их приобретения.

#### 6. Расходы на оплату труда

При расчете налогооблагаемой прибыли в составе расходов на оплату труда можно учесть любые начисления работникам в денежной или натуральной форме, а также стимулирующие надбавки, премии, компенсационные выплаты, связанные с режимом работы или условиями труда, и прочие расходы, связанные с содержанием работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами или коллективными договорами. То есть для признания различных

выплат в пользу работников главное – их наличие в трудовых или коллективных договорах и связь с получением доходов организации.

По мнению Минфина России (письма от 23.07.2012 №03–03–06/1/356, от 23.12.2010 № 03-03-06/1/804и др.), суммы начисленных отпускных за ежегодный оплачиваемый отпуск следует учитывать в составе расходов пропорционально дням отпуска, приходящимся на каждый отчетный период. Однако ФНС России с учетом арбитражной практики высказывает иную позицию (письмо ФНС России от 06.03.2015 N 7-3-04/614): в Налоговом кодексе не установлено, что при расчете налога на прибыль отпускные учитываются пропорционально числу дней, приходящихся на разные отчетные периоды. Поэтому данные суммы должны включаться в расходы в том периоде, когда они сформированы и выплачены.

## **7. Амортизационные отчисления и расходы, связанные с использованием основных средств**

В соответствии с Налоговым кодексом под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией, первоначальная стоимость которых превышает критерий, установленный Налоговым кодексом. С 01.01.2016г. данный стоимостной критерий повышен с 40 тыс. руб. до 100 тыс. руб. (абз.1 п.1 ст. 256 НК РФ, абз.1 п. 1 ст. 257 НК РФ, Федеральный закон от 08.06.2015 N 150-ФЗ). При этом новый стоимостной критерий применяется только для объектов, введенных в эксплуатацию, начиная с 01.01.2016г. Имущество, приобретенное организацией раньше, должно учитываться для целей налогообложения прибыли в соответствии с тем порядком, который действовал на момент его приобретения.

Повышение налогового стоимостного критерия для основных средств можно, безусловно, считать положительным изменением, если бы не возникающие при этом различия с нормами бухгалтерского учета. Поскольку в ПБУ-6/01 аналогичные поправки не внесены, с 2016 года необходимо формировать еще одну временную разницу между бухгалтерской и налоговой прибылью по правилам ПБУ-18/02. Чтобы избежать этих разниц, организация может утвердить налоговой учетной политикой порядок списания этого неамортизируемого имущества, идентичный нормам бухгалтерского учета: в течение срока службы. Такой вариант учетной политики разрешен пп. 3 п.1 ст. 254 Налогового кодекса с 2015 года.

В соответствии с пп.4 п. 2 статьи 256 НК РФ не подлежат амортизации некоторые объекты внешнего благоустройства. Из-за нечеткости формулировки не ясно, на какие именно объекты распространяется такой запрет. По мнению Минфина России, нельзя амортизировать для налога на прибыль абсолютно все объекты внешнего благоустройства. Под расходами в объекты внешнего благоустройства понимаются затраты, которые напрямую не связаны с коммерческой деятельностью организации, а направлены на создание удобного, обустроенного с практической и эстетической точки зрения пространства на территории организации (письма Минфина России от 01.04.2016 N 03-03-06/1/18575, от 27.01.2012г. N 03-03-06/1/35 и др.).

С 2015 года для целей налогообложения можно не исключать из состава амортизируемого имущества основные средства, по которым планируется длительная (более 12 месяцев) реконструкция или модернизация, если в течение этого периода они будут использоваться в производственной деятельности. Такой порядок должен быть зафиксирован учетной политикой. Следует учесть, что в таком случае у организации возникает временная разница между бухгалтерской и налоговой амортизацией объектов в период их реконструкции или модернизации.

## **8. Командировочные расходы**

В соответствии с пп.12 п.1 статьи 264 Налогового кодекса в составе расходов на командировки учитываются затраты на:

- проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;
- найм жилого помещения и оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);
- суточные или полевое довольствие;
- оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;
- консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы.

Порядок оформления служебных командировок для российских граждан утвержден Постановлением Правительства РФ от 13.10.2008 № 749 «Положение о порядке направления работников в служебные командировки» с учетом изменений, внесенных постановлениями Правительства РФ от 29.12.2014 №1595 и от 29.07.2015 N 771.

С 2015 года для подтверждения расходов на командировки требуются:

- письменный приказ о направлении сотрудника в командировку;
- авансовый отчет об израсходованных в связи с командировкой суммах с приложением документов о найме жилого помещения, фактических расходах по проезду, включая оплату услуг по оформлению проездных документов и предоставлению в поездах постельных принадлежностей, а также об иных расходах, связанных с командировкой;
- служебная записка сотрудника, если он едет к месту командировки и обратно на служебном, личном, арендованном или попутном транспорте;
- документы, подтверждающие использование служебного, личного, арендованного или попутного транспорта для проезда к месту командирования и обратно (путевой лист, маршрутный лист, счета, квитанции, кассовые чеки и иные документы, подтверждающие маршрут следования транспорта).

Кроме того, командировка сотрудника отмечается в таблице учета рабочего времени.

Фактический срок пребывания работника в месте командирования определяется по проездным документам. При проезде в командировку на личном, служебном, арендованном или попутном транспорте подтвердить срок командировки можно документами о найме жилого помещения в месте командирования, а при проживании в гостинице - квитанцией. При отсутствии таких документов работник должен представить служебную записку или иной документ, заверенный принимающей стороной, с указанием срока командировки. Аналогичным образом срок командировки подтверждается во всех других случаях отсутствия проездных документов при условии, что срок командировки не выходит за рамки указанного в приказе о направлении его в командировку (письмо ФНС от 24.11.2015 г. № СД-4-3/20427).

Командировочные расходы за дни отъезда в командировку и прибытия можно признать для налога на прибыль, даже если эти дни приходятся на праздники и выходные. Если правила внутреннего распорядка, утвержденные руководителем организации, предусматривают режим работы в выходные и праздничные дни, то затраты, связанные с выплатой компенсации работникам за дни отъезда в командировку и прибытия из командировки, приходящиеся на выходные дни, могут быть учтены в составе расходов на оплату труда на основании п. 3 ст. 255 НК РФ при условии их соответствия критериям, установленным п.1 ст. 252 НК РФ (письма Минфина России от 16.10.2015 N 03-03-06/2/59267). Причем согласно ст. 153 ТК РФ работа в выходные и нерабочие праздничные дни должна быть оплачена в не менее чем двойном размере, либо по желанию работника оплата осуществляется в одинарном размере и одновременно работнику в удобное для него время предоставляется один день отдыха за каждый выходной день без содержания.

При однодневных командировках суточные не выплачиваются (п. 11 Постановления Правительства РФ от 13.10.2008 N 749). Вместе с тем организация вправе учесть в составе прочих расходов для налога на прибыль документально подтвержденные затраты, понесенные сотрудником в рамках однодневной командировки (письма Минфина России от 26.05.2015 г. N 03-03-06/30062, от 26.05.2014 г. N 03-03-06/1/24916, от 01.08.2013 №03-03-06/1/30805 и др.). Однако расходы на возмещение стоимости питания работников в однодневной командировке не могут рассматриваться в качестве иных расходов, связанных со служебной командировкой, и не учитываются для налога на прибыль (письмо Минфина России от 09.10.2015 г. N 03-03-06/57885).

Для налога на прибыль датой осуществления расходов на командировки признается дата утверждения авансового отчета (пп.6 п.7 ст. 272 НК РФ). Расходы на командировки учитываются на основании утвержденного в установленном порядке авансового отчета и иных документов, свидетельствующих о фактически осуществленных затратах и подтверждающих фактический срок пребывания работника в служебной командировке (письмо Минфина России от 10.09.2015 г. N 03-03-06/2/52238).

Стоимость дополнительных сервисных услуг (набор питания, предметы первой необходимости и гигиены, включая постельные принадлежности, печатная продукция и услуги по обеспечению личной безопасности), включенных в стоимость проезда в вагоне повышенной комфортности, при командировании работника учитывается в целях исчисления налога на прибыль при условии выполнения требований п.1 ст. 252 НК РФ (письмо Минфина России от 20.05.2015г. № 03-03-06/2/28976). Но если в билете стоимость питания выделяется отдельной строкой, то для целей налогообложения прибыли эти затраты не учитываются, поскольку они не отвечают условиям признания расходов, установленных ст. 252 НК РФ.

Расходы на аренду квартиры для сотрудников организации, направляемых в командировку, включаются в состав налоговой базы по налогу на прибыль за период, когда в арендуемом жилом помещении проживали командированные работники организации, на основании документов, косвенно подтверждающих факт пребывания в нем данных работников. Такими документами могут являться командировочное удостоверение, проездные документы, договор аренды жилого помещения и др. (письмо Минфина России от 15.01.2016 г. N 03-03-07/803).

В соответствии со ст. 168 ТК РФ работодатель должен компенсировать работнику его фактические расходы на командировку. Поэтому если по заграничным командировкам покупка наличной валюты документально подтверждена, командировочные расходы следует определять исходя из истраченной согласно первичным документам суммы валюты по курсу обмена на основании справки о покупке иностранной валюты (письмо Минфина России от 31.03.2011 № 03-03-06/1/193, письмо ФНС России от 21.03.2011 № КЕ-4-3/4408).

Если оплата валютных расходов в месте командировки (в частности, оплата проживания в гостинице) производится сотрудником с банковской карты, номинированной в рублях, то командировочные расходы следует определять исходя из истраченной суммы валюты согласно первичным документам по курсу обмена на момент проведения платежа. Курс обмена может быть подтвержден справкой о движении денежных средств на счете, заверенной банком (письмо Минфина России от 10.07.2015 № 03-03-06/39749).

Если же командированный сотрудник не может подтвердить курс конвертации рублей в иностранную валюту, то расходы в валюте, соответствующие сумме аванса, нужно пересчитывать по курсу на дату выдачи денег (п. 10 ст. 272 НК РФ). А расходы, превышающие сумму выданного аванса, следует пересчитать на дату утверждения авансового отчета (письма Минфина России от 21.01.2016 г. № 03-03-06/1/2059, от 03.09.2015 № 03-03-07/50836).

## **9. Проценты по долговым обязательствам**

В составе внереализационных доходов и расходов для налога на прибыль учитываются проценты, начисленные по долговым обязательствам (кредитам, займам, товарному или коммерческому кредиту).

С 2015 года в общем случае проценты по долговым обязательствам любого вида признаются доходом (расходом) исходя из фактической ставки (абз.2 п. 1 ст. 269 НК РФ). Ограничены по размеру проценты по займам или кредитам, только если сделка попадает под налоговый контроль в соответствии с положениями раздела V.1 Налогового кодекса.

По долговому обязательству, возникшему в результате контролируемой сделки, организация вправе учесть для налогообложения доходы или расходы исходя из фактической ставки, если по доходам эта ставка превышает минимальное значение интервала предельных значений, а по расходам - меньше максимального значения интервала предельных значений, установленного п. 1.2 ст. 269 НК РФ. Если данные условия не соблюдаются, то доходом (расходом) признается процент, исчисленный исходя из фактической ставки с учетом положений раздела V.1 НК РФ о контролируемых сделках (письмо Минфина России от 08.12.2015 N 03-01-18/71727).

Порядок определения минимально возможной величины доходов и максимально возможного размера расходов в виде процентов зависит от вида валюты. Так, по долговым обязательствам в рублях в 2016 году интервал предельных значений процентных ставок составляет от 75 до 125 % ключевой ставки ЦБ РФ. Следовательно, при ключевой ставке ЦБ РФ в размере 11% минимальное значение ставки для признания доходов по контролируемой сделке – 8,25%, а по расходам максимально допустимое значение процентной ставки – 13,75%.

Данный порядок учета процентов применяется ко всем долговым обязательствам, в том числе возникшим до 2015 г. (письмо Минфина России от 13.01.2015 № 03-03-06/1/69460).

## **10. Убытки при уступке прав требования**

С 2015 года при уступке права требования долга до наступления срока платежа, предусмотренного договором о реализации товаров, размер убытка не может превышать сумму процентов, которую организация уплатила бы исходя из максимальной ставки, установленной для соответствующего вида валюты пунктом 1.2 статьи 269 НК РФ, либо исходя из рыночной ставки процентов, рассчитанной на основе методов определения рыночных цен, приведенных в разделе V.1 Налогового кодекса. Порядок учета убытка должен быть закреплен в учетной политике организации. Это касается всех случаев уступки прав требования до срока платежа – как по контролируемым, так и не по контролируемым для налогообложения сделкам.

При уступке права требования долга после наступления предусмотренного договором о реализации товаров срока платежа убыток от уступки прав требования после наступления срока платежа учитывается для

налогообложения в полном размере на дату уступки прав. При этом если сделка по уступке права требования долга признается контролируемой, ее цена определяется в соответствии с правилами определения рыночной цены (раздел V.1 НК РФ).

### 11. Порядок уплаты налога на прибыль

С 2016г. не должны вносить ежемесячные авансы организации, у которых за предыдущие 4 квартала доходы от реализации не превышают в среднем 15 млн. руб. за каждый квартал. Вновь созданные организации не должны вносить ежемесячные авансовые платежи, если за соответствующий отчетный период выручка от реализации не превысила 5 млн. руб. в месяц либо 15 млн.руб. в квартал.

### 12. Новое в налогообложении дивидендов

При выплате дивидендов резиденту Российской Федерации (организации или физическому лицу) сумма налога, подлежащая удержанию, рассчитывается по формуле, приведенной в п. 5 ст. 275 НК РФ:

$$H = K \times C_n \times (D_1 - D_2),$$

где H - сумма налога, подлежащего удержанию;

K - отношение суммы дивидендов, подлежащих распределению в пользу налогоплательщика - получателя дивидендов, к общей сумме дивидендов, подлежащих распределению российской организацией;

C<sub>n</sub>- налоговая ставка;

D<sub>1</sub>- общая сумма дивидендов, подлежащая распределению российской организацией в пользу всех получателей;

D<sub>2</sub> - общая сумма дивидендов, полученных российской организацией в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущих отчетных (налоговых) периодах (за исключением дивидендов, облагаемых по ставке 0%) к моменту распределения дивидендов в пользу налогоплательщиков - получателей дивидендов, при условии, что указанные суммы дивидендов ранее не учитывались при определении налоговой базы, определяемой в отношении доходов, полученных российской организацией в виде дивидендов.

При этом российская организация, выплачивающая доходы в виде дивидендов, обязана предоставить налоговому агенту значения показателей D<sub>1</sub> и D<sub>2</sub>. С 2016г. уточнен порядок сообщения российской организацией, выплачивающей доходы в виде дивидендов, которая не является налоговым агентом, информации налоговому агенту (Федеральный закон от 28.11.2015г. № 326-ФЗ):

1. Российская организация - эмитент, выплачивающая доходы в виде дивидендов, обязана довести до сведения налогового агента значения показателей D<sub>1</sub> и D<sub>2</sub> не позднее 5 дней с даты, на которую в соответствии с решением о выплате (объявлении) дивидендов определяются лица, имеющие право на их получение, но не позднее дня выплаты дивидендов в одной или нескольких из следующих форм (п. 5.1 ст. 275 НК РФ):

- 1) электронный документ, подписанный электронной подписью;
- 2) документ на бумажном носителе, подписанный уполномоченным лицом российской организации - эмитента ценных бумаг, выплачивающей доход в виде дивидендов;
- 3) публикация значений показателей D<sub>1</sub> и D<sub>2</sub> на официальном сайте российской организации - эмитента ценных бумаг, выплачивающей доход в виде дивидендов;
- 4) дополнительная информация, содержащаяся в соответствующем платежном документе на перечисление дивидендов налоговому агенту.

2. Российская организация, выплачивающая доходы в виде дивидендов по акциям, в отношении которых она не является эмитентом, обязана предоставить налоговому агенту значения показателей D<sub>1</sub> и D<sub>2</sub>, не позднее дня выплаты таких дивидендов в одной или нескольких из следующих форм (п. 5.2 ст. 275 НК РФ):

- 1) электронный документ, подписанный электронной подписью;
- 2) документ на бумажном носителе, подписанный уполномоченным лицом российской организации, выплачивающей доход в виде дивидендов;
- 3) публикация значений показателей D<sub>1</sub> и D<sub>2</sub> на официальном сайте российской организации, выплачивающей доход в виде дивидендов;
- 4) дополнительная информация, содержащаяся в соответствующем платежном документе на перечисление дивидендов налоговому агенту.

Если получателями дохода в виде дивидендов, выплачиваемых иностранной организацией, действующей в интересах третьих лиц, являются физические лица или организации, признаваемые налоговыми резидентами РФ, то сумма налога, удерживаемого из дивидендов, определяется так же, как при выплате дивидендов резиденту Российской Федерации (п. 6 ст. 275 НК РФ).

С 01.01.2016г. уточнен перечень организаций, признаваемых налоговым агентом при выплате доходов в виде дивидендов по акциям российской организацией (п. 7 ст. 275 НК РФ, Федеральный закон от 28.11.2015 N 326-ФЗ). К налоговым агентам относятся:

1) российская организация, осуществляющая выплату доходов в виде дивидендов по акциям, выпущенным российской организацией, права на которые учитываются в реестре ценных бумаг российской организации на дату, определенную в решении о выплате (об объявлении) дохода по таким ценным бумагам, на следующих счетах:

- лицевом счете владельца;
- депозитном лицевом счете применительно к организации, которая имеет право на получение ценных бумаг с указанного счета;
- счете неустановленных лиц применительно к организации, в отношении которой установлено право на получение такого дохода;
- лицевом счете доверительного управляющего, если этот доверительный управляющий не является профессиональным участником рынка ценных бумаг;

2) доверительный управляющий при выплате доходов в виде дивидендов по акциям, выпущенным российской организацией, права на которые учитываются на дату, определенную в решении о выплате (об объявлении) дохода по таким акциям, на лицевом счете или счете депо этого доверительного управляющего в случае, если этот доверительный управляющий на дату приобретения акций, указанных в настоящем подпункте, является профессиональным участником рынка ценных бумаг;

3) депозитарий, осуществляющий выплату доходов в виде дивидендов по акциям, выпущенным российской организацией, права по которым учитываются в такой депозитарии на дату, определенную в решении о выплате (об объявлении) дохода по ценным бумагам, на следующих счетах:

- счете депо владельца этих ценных бумаг, в том числе торговом счете депо владельца;
- открытом депозитарием счете неустановленных лиц применительно к организации, в отношении которой установлено право на получение такого дохода;
- счете депо иностранного номинального держателя;
- счете депо иностранного уполномоченного держателя;
- счете депо депозитарных программ;
- депозитном счете депо применительно к организации, которая имеет право на получение ценных бумаг с указанного счета;
- субсчете депо, открытом в депозитарии в соответствии с Федеральным законом от 7 февраля 2011 года N 7-ФЗ «О клиринге и клиринговой деятельности», за исключением субсчета депо номинального держателя;
- субсчете депо, открытом в соответствии с Федеральным законом от 29 ноября 2001 года N 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах».