

В 2019 году организация-застройщик (ОСНО) заключила с ресурсоснабжающей организацией (РСО) договор о технологическом присоединении к сетям для подключения многоквартирного дома. Фактически подключение произведено в августе 2020 года. Однако РСО не были выставлены документы на технологическое присоединение (акт выполненных работ, счет-фактура).

В августе 2022 года РСО представило документы на подключение к сетям, датированные августом 2022 года, при этом предложило заключить дополнительное соглашение о переносе сроков подключения объекта к сетям на август 2022 года. Многоквартирный дом введен в эксплуатацию и передан управляющей компании в августе 2020 года.

Может ли организация-застройщик принять такие расходы в налоговом учете в августе 2022 года по объекту, которого уже нет в учете? Или необходимо требовать у РСО выставить документы, датированные периодом подключения многоквартирного дома к сетям, то есть августом 2020 года?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции:

Признание в налоговом учете в 2022 г. расходов на технологическое присоединение к сетям жилого дома, находящегося в эксплуатации, не исключает претензий со стороны налоговых органов. Факт хозяйственной жизни имел место в 2020 г. Учитывая норму [по дп. б\) п. 8](#)

ФСБУ 27/2021, представляется возможным признание затрат на основании акта, датированного 2022 г., при условии, что в акте будет указан период осуществления технологического присоединения, то есть 2020 г.

Мы полагаем, что следует убедить РСО датировать документы периодом подключения многоквартирного дома к сетям, т.е. августом 2020 г.

Обоснование позиции:

В целях налога на прибыль организаций НК РФ не установлено особенностей учета доходов и расходов для застройщиков, в частности, учета затрат после сдачи объекта в эксплуатацию. Поэтому применяется общеустановленный порядок. Расходами признаются документально подтвержденные и экономически оправданные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком, оценка которых выражена в денежной форме ([ст. 252](#) НК РФ).

В рассматриваемой ситуации расходы могут быть документально подтверждены организацией, они реально осуществлены налогоплательщиком, оценка выражена в денежной форме. Однако вызывает сомнение экономическая оправданность затрат, если из первичных документов будет следовать, что технологическое присоединение произведено после передачи дома управляющей компании, то есть в 2022 г.

Так, в августе 2020 г. многоквартирный дом передан управляющей компании, что означает ввод дома в эксплуатацию и принятие его участниками долевого строительства по подписываемым сторонами передаточному акту или иному документу о передаче ([ст. 161](#) ЖК РФ, [ст. 8](#) Федерального закона от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации", далее - Закон N 214-ФЗ).

Ввод объекта в эксплуатацию осуществляется на основании разрешения (ст. 55 ГрК РФ), которое представляет собой документ, удостоверяющий выполнение строительства, реконструкции объекта капитального строительства в полном объеме в соответствии с разрешением на строительство, проектной документацией. [Пунктом 7 ч. 3 ст. 55](#) ГрК РФ определено, что для принятия решения о выдаче разрешения на ввод объекта в эксплуатацию необходим, в частности, акт о подключении (технологическом присоединении) построенного, реконструированного объекта капитального строительства к сетям инженерно-технического обеспечения (в случае, если такое

подключение (технологическое присоединение) этого объекта предусмотрено проектной документацией).

[Застройщик](#) обязан передать участнику долевого строительства объект долевого строительства, качество которого соответствует условиям договора, требованиям [технических регламентов](#), проектной документации и [градостроительных регламентов](#), а также иным обязательным требованиям ([ст. 7](#) Закона N 214-ФЗ).

Обязательства [застройщика](#) считаются исполненными с момента подписания сторонами передаточного акта или иного документа о передаче объекта долевого строительства ([ст. 12](#) Закона N 214-ФЗ).

Таким образом, передача многоквартирного дома в эксплуатацию предполагает, что все необходимые работы уже выполнены, и технологическое присоединение дома к сетям по истечении двухлетнего срока эксплуатации может оцениваться как противоречащее нормам градостроительного законодательства. Это ставит под сомнение экономическую обоснованность расходов на технологическое присоединение к сетям, произведенных в 2022 г., если документы будут датированы 2022 годом (или если будет заключено дополнительное соглашение о переносе сроков подключения объекта к сетям на август 2022 г.).

Следует отметить, что вопрос о признании в налоговом учете расходов на технологическое присоединение объекта строительства к сетям является неоднозначным. Смотрите материал: [Строительство: бухгалтерский и налоговый учет](#) (Митюкова Э.С.) (издание пятое, перераб. и доп.) - "Издательство АйСи", 2021 г. В данном издании специалист приводит позиции Минфина России по этому вопросу: Ранее Минфин России настаивал на включении такой платы в первоначальную стоимость построенных объектов (письма [от 12.11.2008 N 03-03-06/1/623](#)

,
[от 10.07.2008 N 03-03-06/1/401](#)

). Однако позднее финансовое ведомство посчитало возможным в отношении энергопринимающих устройств списывать подобные затраты одновременно в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией (смотрите письма Минфина

России

[от 18.08.2016 N 03-03-05/48450](#)

,

[от 09.02.2015 N 03-03-06/1/5237](#)

,

[от 06.11.2014 N 03-03-06/1/56051](#)

,

[от 18.07.2013 N 03-03-06/1/28181](#)

). Причем в письмах Минфина России

[от 30.07.2009 N 03-03-06/1/502](#)

,

[от 25.05.2009 N 03-03-06/1/342](#)

,

[от 08.05.2009 N 03-03-06/1/316](#)

, от 10.04.2009 N 03-03-05/62 чиновники указали, что аналогичным образом можно учесть затраты на подключение и к другим сетям коммунальной инфраструктуры. Финансовое ведомство также пояснило, что такие расходы учитываются в периоде завершения работ по присоединению к сети коммунальной инфраструктуры (

[письмо](#)

Минфина России от 30.09.2009 N 03-03-06/1/627).

Смотрите также [письмо](#) Минфина России от 30.07.2009 N 03-03-06/1/502. Как ранее разъяснялось в письмах Минфина России от 31.12.2010 N

[03-0](#)

[3-06/4/126](#)

, от 08.06.2010 N

[03-03-07/18](#)

, расходы в виде платы за технологическое присоединение энергопринимающих устройств к электрическим сетям учитываются в расходах для целей налогообложения прибыли организаций при условии соответствия таких расходов критериям, установленным

[статьей 252](#)

НК РФ.

Применительно к анализируемой ситуации расходы на технологическое присоединение жилого дома к сетям уже не представляется возможным рассматривать в качестве расхода по доведению объекта строительства до состояния, в котором он пригоден к использованию, и учесть их в стоимости построенного объекта. Без технологического присоединения к сетям жилой дом не может функционировать.

Как мы поняли, в данном случае фактически технологическое присоединение к сетям

для подключения многоквартирного дома имело место в 2020 г. Следовательно, на наш взгляд, и закрывающие документы РСО следует выставить датированные периодом 2020 г. В таком случае будет иметь место ситуация, когда первичные документы получены с опозданием.

В соответствии с [абзацем 2 п. 1 ст. 54](#) НК РФ при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения).

В случае невозможности определения периода совершения ошибок (искажений) перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения) ([абзац 3 п. 1 ст. 54](#) НК РФ).

Вместе с тем налогоплательщик вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, также и в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога ([абзац 3 п. 1 ст. 54](#) НК РФ). К излишней уплате налога на прибыль организаций могут привести в том числе ошибочно не учтенные в момент возникновения расходы.

В [письме](#) Минфина России от 17.10.2013 N 03-03-06/1/43299 разъясняется, что в целях применения [третьего абзаца п. 1 ст. 54](#) НК РФ следует использовать понятие ошибки, установленное в бухгалтерском учете (на основании

[п. 1 ст. 11](#)

НК РФ). Правила исправления ошибок установлены

[ПБУ 22/2010](#)

, утвержденным

[приказом](#)

Минфина России от 28.06.2010 N 63н. При этом не являются ошибками неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна организации на момент отражения (неотражения) таких фактов хозяйственной деятельности. Таким образом, неотражение информации в прошлом налоговом периоде, например, из-за отсутствия документов поставщика не является ошибкой. Следовательно, расходы прошлого налогового периода, подтвержденные документально в текущем налоговом периоде, можно учесть в момент поступления документов, то есть в текущем периоде. Смотрите

[Энциклопедию решений](#)

. Учет убытков прошлых лет, выявленных в текущем периоде. Сказанное означает, что при получении в 2022 г. документов, датированных РСО 2020-м годом, организация сможет учесть расходы на технологическое присоединение в текущем периоде, то есть в 2022 г.

Но также в такой ситуации организация вправе подать уточненную декларацию по налогу на прибыль за 2020 г. (смотрите также материал: [Оформление документов и исправление ошибок при налогообложении](#) (интервью с С.В. Разгулиным, действительным государственным советником РФ 3 класса). - Специально для системы ГАРАНТ, июнь 2022 г. (Каким образом налогоплательщик может исправить ошибку, допущенную при исчислении налоговой базы, которая привела к излишней уплате налога?)).

С 1 января 2022 г. применяется ФСБУ 27/2021 "Документы и документооборот в бухгалтерском учете" (далее - ФСБУ 27/2021). ФСБУ 27/2021 устанавливает требования к документам бухгалтерского учета ([п. 1](#) ФСБУ 27/2021). Согласно [ст. 313](#) НК РФ подтверждением данных налогового учета являются, в частности, первичные учетные документы (включая справку бухгалтера). Иными словами, первичные документы используются и при налогообложении.

Согласно [подп. б\) п. 8](#) ФСБУ 27/2021 в случае отличия даты составления первичного учетного документа от даты совершения факта хозяйственной жизни, оформляемого этим первичным учетным документом, указывается также информация о дате совершения факта хозяйственной жизни. То есть из документа должно быть понятно, когда фактически была совершена операция (указана дата или месяц, в котором оказана услуга, выполнены работы). Смотрите также [Вопрос](#) : Какие существуют налоговые риски, если документы будут датироваться первым числом месяца, следующего за периодом возникновения фактических расходов? (ответ службы Правового консалтинга ГАРАНТ, июнь 2022 г.), [абзац 2 п. 2](#) информационного сообщения Минфина России от 10 июня 2021 г. N ИС-учет-33 "Новая редакция правил о документах и документообороте в бухгалтерском учете".

В данном случае факт хозяйственной жизни имел место в 2020 г., в периоде производства работ (оказания услуг) по технологическому присоединению многоквартирного дома. Учитывая норму [подп. б\) п. 8](#) ФСБУ 27/2021, представляется возможным признание затрат на основании акта, датированного 2022 г., при условии,

что в акте будет указан период осуществления технологического присоединения, то есть 2020 г. Но, как мы поняли, РСО предлагает иной способ оформления отношений, предлагая заключить дополнительное соглашение о переносе сроков подключения объекта к сетям на август 2022 г. На наш взгляд, такие действия не соответствуют фактическим обстоятельствам совершения операций, поскольку технологическое присоединение уже произошло в 2020 г.

В этой связи мы полагаем, что следует убедить РСО датировать документы периодом подключения МКД к сетям, т.е. августом 2020 г. Возможно, это приведет к спору, поскольку при таком оформлении РСО должно отразить выручку и начислить НДС в периоде технологического присоединения, то есть в 2020 г.

Ответ подготовил:

Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Чупракова Светлана

Контроль качества ответа:

Рецензент службы Правового консалтинга ГАРАНТ

аудитор, член ассоциации "Содружество" Мельникова Елена

Если в кредитную организацию поступило постановление судебного пристава-исполнителя о наложении ареста на денежные средства на счете, а по другому исполнительному производству позднее поступило постановление судебного пристава-исполнителя об обращении взыскания на денежные средства на том же счете, то кредитная организация, в связи с календарной очередностью поступления таких постановлений, вправе не исполнять постановление об обращении взыскания до снятия ареста в рамках первого исполнительного производства? В рамках п. 2 ст. 855 ГК РФ данные постановления относятся к одной очереди списания денежных средств со счета.

Представляется очевидным, что банк не может осуществить списание до снятия ареста, что следует из содержания [ст. 81](#) Закона об исполнительном производстве и косвенно из [п. 4 ст. 70](#) Закона об исполнительном производстве. На это указано и в [Постановлении](#) Второго арбитражного апелляционного суда от 6 ноября 2020 г. N 02АП-6913/20 по делу N А29-1362/2020.

Заметим, что по смыслу [п. 4 ст. 70](#) Закона об исполнительном производстве она предусматривает возможность судебного пристава-исполнителя снять арест с денежных средств должника, который наложен им же, что подтверждается и судами (например, [Кассационное определение](#) СК по административным делам Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 16 сентября 2020 г. по делу N 8а-14185/2020[88а-13766/2020]).

Ответ подготовил:

Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Габбасов Руслан

Ответ прошел контроль качества

ООО находится на УСН с объектом налогообложения "доходы". По договору купли-продажи в 2019 году было приобретено недвижимое имущество на условиях рассрочки платежа на пять лет (график платежей). Переход права собственности зарегистрирован в Росреестре.

В какой-то момент ООО перестало вносить платежи, и договор был расторгнут по решению суда на основании ст. 451 ГК РФ в связи с существенным изменением обстоятельств. Имущество возвращено продавцу по акту приема-передачи в 2022 году.

Как отразить в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности ООО (покупатель) операцию возврата? облагаются ли налогом УСН суммы, возвращенные продавцом (ранее внесенные покупателем в счет погашения основного долга и процентов за рассрочку)?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции:

С учетом сложившейся судебной практики возврат товара при расторжении договора не признается "обратной" реализацией.

Мы не исключаем вероятность попыток контролирующих органов включить возвращенные продавцом денежные средства в состав внереализационных доходов покупателя по причине отсутствия их в перечне неучитываемых доходов (в [ст. 251](#) НК РФ). Весомым аргументом в пользу невключения данных сумм в налогооблагаемую базу является факт отсутствия экономической выгоды покупателя в данной ситуации.

Обоснование позиции:

Возврат имущества

По договору купли-продажи недвижимого имущества продавец обязуется передать земельный участок, здание, сооружение, квартиру или другое недвижимое имущество в собственность покупателя, а покупатель обязуется принять это имущество и уплатить за него определенную денежную сумму (цену) ([п. 1 ст. 454](#) ГК РФ, [п. 1 ст. 549](#) ГК РФ).

Договором о продаже товара в кредит может быть предусмотрена оплата товара в рассрочку ([п. 1 ст. 389](#) ГК РФ).

В [п. 1 ст. 451](#) ГК РФ указано, что существенное изменение обстоятельств, из которых стороны исходили при заключении договора, является основанием для его расторжения.

Изменение обстоятельств признается существенным, когда они изменились настолько, что, если бы стороны могли это разумно предвидеть, договор вообще не был бы ими заключен или был бы заключен на значительно отличающихся условиях ([п. 1 ст. 451](#) ГК РФ).

Согласно [п. 3 ст. 451](#) ГК РФ при расторжении договора вследствие существенно изменившихся обстоятельств суд по требованию любой из сторон определяет последствия расторжения договора, исходя из необходимости справедливого распределения между сторонами расходов, понесенных ими в связи с исполнением этого договора.

В данной ситуации после перехода права собственности на недвижимость к покупателю договор был расторгнут на основании [ст. 451](#) ГК РФ (по причине неисполнения покупателем условий договора, выраженного в неуплате очередных платежей). Право собственности на имущество по решению суда перешло к продавцу. Имущество также было возвращено продавцу.

В силу [п. 1 ст. 39](#) НК РФ реализацией товаров признается передача права собственности на товары на возмездной основе, а также в случаях, предусмотренных [НК](#) РФ, на безвозмездной основе.

Исходя из этого, налоговые органы считают любой переход права собственности на товар его реализацией. Соответственно, следуя данной логике, возврат покупателем товара может быть осуществлен только путем обратной реализации. Так, согласно [письму](#) ФНС России от 26.10.2012 N ОА-4-13/18182, если право собственности перешло к

покупателю, то вернуть товар первоначальному владельцу товара (поставщику) покупатель может только на основании отдельного договора купли-продажи (поставки), в котором он уже сам выступает продавцом.

В [постановлении](#) Девятого ААС от 28.02.2014 N 09АП-3350/14 отмечено, что возврат покупателем товара признается реализацией. При этом не имеет значения, по каким причинам товар возвращается. Смотрите также [Вопрос](#) : В 2015 году организация (УСН с объектом налогообложения "доходы") продала основное средство (газопровод) с рассрочкой платежа на 6 лет (по графику). Государственная регистрация проведена с отметкой "ипотека в силу закона". В 2015 году покупатель оплатил 1% стоимости по договору. В 2016 году стороны пришли к соглашению расторгнуть договор купли-продажи и вернуть все в прежнее состояние. Договор расторгается по причине отсутствия у покупателя денежных средств для оплаты. Обратная продажа исключена, так как покупатель на общей системе налогообложения (возникает НДС). Каков бухгалтерский и налоговый учет такой сделки? (ответ службы Правового консалтинга ГАРАНТ, апрель 2016 г.)

Но судебная практика последних лет поддерживает иную позицию.

Верховный Суд в [определении](#) от 14.03.2019 N 301-КГ18-20421 по делу N А79-12226/2017 указал на то, что возврат товара продавцу, обусловленный расторжением договора купли-продажи ввиду нарушения его условий покупателем, означает возвращение сторон договора в исходное положение. В этом случае реализация товара считается несостоявшейся. По мнению суда, возврат имущества продавцу в случае расторжения договора купли-продажи по тем или иным основаниям не является обратной реализацией, а должен рассматриваться именно как возврат, даже если право собственности на имущество уже было зарегистрировано за покупателем на момент расторжения договора.

В [определении](#) Верховного Суда РФ от 12.02.2020 N 310-ЭС19-27513 по делу N А09-520/2019 также содержится вывод о том, что не возникает обратной реализации при расторжении договора и возврате полученного по нему после государственной регистрации права собственности. Отмечено, что для квалификации спорной сделки значение имеет не переход права собственности сам по себе, а его правовое основание. Как в актах о приеме-передаче здания (сооружения) от 07.07.2015 N 00000000001 и от 07.07.2015 N ГЛВ00000013, так и в свидетельствах о государственной регистрации права в качестве документов-оснований указаны именно соглашения о расторжении договоров. Согласно указанным соглашениям стороны в связи с расторжением

договоров обязались вернуть все полученное по ним, что означает возвращение сторон договора в исходное положение, в связи с чем возврат объектов недвижимости не может рассматриваться как обратная реализация ([постановление](#) Двадцатого ААС от 26.06.2019 N 20АП-2952/19).

Вероятно, в данном случае основанием для государственной регистрации прекращения права собственности покупателя и государственной регистрации права собственности на этот объект недвижимости продавца является судебный акт о возврате недвижимого имущества продавцу ([п. 65](#) постановления Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ от 29.04.2010 N 10/2).

В [постановлении](#) АС Волго-Вятского округа от 16.08.2018 N Ф01-3238/18 по делу N А38-8261/2016 указано, что признание сделки по продаже имущества недействительной или ее расторжение означает, что реализация имущества не состоялась, а вырученные по сделке средства по общему правилу возвращаются другой стороне.

В [постановлении](#) ААС от 24.07.2013 N 03АП-3176/13 суд также отметил, что признание возврата товара, обусловленного нарушением покупателем обязательств по оплате и (или) расторжением сделки купли-продажи, обратной реализацией противоречит сути рассматриваемых отношений. В данном случае передача товара продавцу не является ни возмездной, ни безвозмездной и направлена на возврат сторон в первоначальное положение до заключения договора купли-продажи.

Положения [п. 1 ст. 39](#) НК РФ в отношении данной ситуации суд прокомментировал следующим образом: В рассматриваемой ситуации право собственности на возвращаемый товар переходит от покупателя к продавцу, при этом сторона, принимающая товар, не предоставляет передающей стороне какое-либо встречное исполнение, то есть отсутствует критерий "возмездной" передачи. Однако к данной операции не применим и критерий "безвозмездности", поскольку возврат товара продавцу, хотя и влечет переход права собственности на товар к продавцу, но, по существу, такой переход лишь возвращает стороны в состояние, предшествовавшее заключению договора, и прекращает обязательства сторон по договору, а не влечет возникновение новых взаимных обязательств сторон. В итоге был сделан вывод о том, что возврат продавцу товара в данной ситуации не является реализацией в значении, придаваемом указанному понятию [ст. 39](#) НК РФ.

Таким образом, во всех случаях отказа от исполнения договора и возврата товара продавцу реализация товара считается несостоявшейся (стороны возвращаются в исходное положение). Покупатель возвращает продавцу товар, который принадлежит продавцу (переход права собственности к покупателю считается несостоявшимся). Подробнее смотрите в [материале](#) : Возврат и обратная реализация: в чем разница? (Крутякова Т.Л. Годовой отчёт 2019. Бухгалтерский и налоговый учёт. - "АйСи", 2019 г.)

Однако возможны споры с контролирующими органами по этому вопросу.

Для устранения сомнений организация вправе обратиться за соответствующими письменными разъяснениями в налоговый орган по месту учета или непосредственно в Минфин России ([подп. 1](#) , [2 п. 1 ст. 21](#) , [ст. 34.2](#) НК РФ). При возникновении спора наличие персональных письменных разъяснений исключает вину лица в совершении налогового правонарушения на основании [подп. 3 п. 1 ст. 111](#) НК РФ.

Ссылка для обращения в налоговый орган: https://www.nalog.gov.ru/rn77/service/obr_fts/ot/her/fl/

Ссылка для обращения в Минфин России: https://minfin.gov.ru/ru/appeal/?agree_4=1 .

Бухгалтерский учет

Если следовать вышеуказанной позиции судов, то для возврата в исходное положение в бухгалтерском учете, по нашему мнению, можно произвести следующие записи:

Дебет [60](#) Кредит [08](#) ([01](#))

- возврат недвижимости, в том числе земельного участка (как следует из вопроса, на момент возврата имущество, подлежащее амортизации, не было введено в эксплуатацию);

Дебет [51](#) Кредит [60](#)

- возврат продавцом денежных средств, ранее внесенных организацией в счет погашения основного долга и процентов за рассрочку.

В случае, если продавец (по решению суда, по соглашению) не будет возвращать уплаченные покупателем суммы в полном объеме, на [счете 60](#) образуется дебетовое сальдо.

Тогда возможна следующая запись:

Дебет [91](#) Кредит [60](#)

- списание на расходы суммы, не подлежащей возврату продавцом (отнесение сальдо на расходы).

Если продавец обязался вернуть все полученные им денежные средства от покупателя, но не вернет их, дебиторская задолженность подлежит списанию по факту истечения срока исковой давности (или при наступлении иных обстоятельств, являющихся основанием для списания задолженности).

В отчете о финансовых результатах прочие расходы отражаются в [строке 2350](#) ([п. 21](#)

ПБУ 10/99).

В случае возврата продавцом процентов, ранее оплаченных покупателем и списанных им ранее в расходы, следует признать доход.

Дебет [60](#) Кредит [91](#)

- возврат уплаченных процентов.

В отчете о финансовых результатах прочие доходы отражаются по [строке 2340](#) ([п. 7](#) ПБУ 9/99).

Налоговый учет

Согласно [п. 1 ст. 346.15](#) НК РФ при определении объекта налогообложения учитываются доходы, определяемые в порядке, установленном

[п. 1](#)

и

[п. 2 ст. 248](#)

НК РФ.

В соответствии с [п. 1 ст. 248](#) НК РФ к доходам относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и внереализационные доходы.

Ввиду того, что возврат имущества в данной ситуации не является реализацией, данные доходы не относятся к доходам от реализации товаров.

Перечень внереализационных доходов, учитываемых при применении УСН, определяется в соответствии со [ст. 250](#) НК РФ ([п. 1 ст. 346.15](#) НК РФ). Согласно [ст. 250](#)

НК РФ внереализационными признаются все доходы налогоплательщика, кроме доходов от реализации. При определении объекта налогообложения не учитываются доходы, указанные в

[ст. 251](#)

НК РФ (

[подп. 1.1 п. 1 ст. 346.15](#)

НК РФ). Перечень неучитываемых доходов является закрытым, и возвращенные продавцом денежные средства в связи с расторжением договора купли-продажи в нем не содержатся. В то же время перечень внереализационных доходов является открытым.

Однако суды отмечают, что хотя перечень доходов и является открытым, при включении в него какой-либо хозяйственной операции необходимо учитывать требования [ст. 41](#) НК РФ. То есть у налогоплательщика должна возникнуть экономическая выгода в денежной или натуральной форме, которая может быть оценена. Смотрите [п. 2](#)

информационного письма Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 N 98, постановления ФАС Московского округа

[от 13.04.2011 N КА-А40/1689-11](#)

,
[от 05.04.2011 N Ф05-1477/11](#)

(

[Энциклопедия решений](#)

. Внереализационные доходы при УСН).

В рассматриваемой ситуации компании на УСН возвращаются средства, которые она фактически уплатила, но в силу специфики применяемого объекта налогообложения в расходах не учитывала. Поэтому при возврате денежных средств продавцом экономической выгоды (дохода) нет. Это может являться аргументом в случае возникновения спора с налоговым органом по вопросу квалификации возвращенных продавцом денежных средств.

В [письме](#) Минфина России от 02.04.2021 N 03-11-11/24213 сказано, что порядок учета возвращаемой налогоплательщиком полученной от покупателя выручки от реализации товаров (работ, услуг) в случае расторжения договора [главой 26.2](#) НК РФ не предусмотрен. Ведомство полагает, что в данном случае следует применять порядок, предусмотренный

[п. 1 ст. 346.17](#)

НК РФ для учета сумм авансов, возвращаемых покупателям товаров (работ, услуг). Об этом же сказано в

[постановлении](#)

Пятнадцатого ААС от 27.09.2021 N 15АП-8439/21 по делу N А53-25849/2019. Эти разъяснения предназначены для бывшего продавца. При этом для бывшего покупателя порядок учета возвращаемых сумм оплаты в случае расторжения договора в НК РФ также не определен. Значит, приходим к мнению, что согласно логике финансового ведомства для покупателя также применим порядок учета при возврате авансов.

В этой связи в [письме](#) Минфина России от 24.05.2005 N 03-03-02-04/1/128 разъяснено, что возвращенные продавцами (подрядчиками, исполнителями) товаров (работ, услуг) суммы авансов и предоплаты должны учитываться налогоплательщиком при налогообложении в составе доходов, только если эти уплаченные суммы были учтены в составе расходов при определении налоговой базы по налогу. Таким образом, если уплаченные продавцам суммы авансов и предоплаты не учитывались в составе расходов при определении налоговой базы, то и возвращенные суммы авансов и предоплаты не должны учитываться в составе доходов налогоплательщика. Аналогичный вывод сделан в письмах Минфина России [от 16.06.2010 N 03-11-06/2/93](#), [от 12.12.2008 N 03-11-04/2/195](#)

,
[от 02.04.2007 N 03-11-04/2/75](#)

,
[от 08.02.2007 N 03-11-05/24](#)

. Смотрите также

[Энциклопедию решений](#)

. Как при УСН учесть возврат аванса и оплаты (Учет у бывшего покупателя).

Как указано в [письме](#) Управления ФНС по г. Москве от 31.03.2005 N 18-11/3/21626, возврат денежных средств вследствие расторжения договора поставки не является ни выручкой от реализации товаров (работ, услуг), ни внереализационным доходом. Поэтому такие денежные средства не учитываются в составе доходов при исчислении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН.

Ответ подготовил:

Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Школина Марина

Контроль качества ответа:

Рецензент службы Правового консалтинга ГАРАНТ

аудитор, член ассоциации "Содружество" Мельникова Елена

Организация является оптовой компанией на ОСН, торгующей алкогольной продукцией (не является производителем и импортером), выплачивает премии покупателям за объем выбранной продукции. Согласно ч. 4 ст. 9 Федерального закона от 28.12.2009 N 381-ФЗ "Об основах государственного регулирования

торговой деятельности в Российской Федерации" соглашением сторон договора поставки продовольственных товаров может предусматриваться включение в его цену вознаграждения, выплачиваемого хозяйствующему субъекту, осуществляющему торговую деятельность, в связи с приобретением им у хозяйствующего субъекта, осуществляющего поставки продовольственных товаров, определенного количества продовольственных товаров. Размер указанного вознаграждения подлежит согласованию сторонами этого договора, включению в его цену и не учитывается при определении цены продовольственных товаров. Совокупный размер вознаграждения, выплачиваемого хозяйствующему субъекту, осуществляющему торговую деятельность, в связи с приобретением им у хозяйствующего субъекта, осуществляющего поставки продовольственных товаров, определенного количества продовольственных товаров, и платы за оказание услуг по продвижению товаров, логистических услуг, услуг по подготовке, обработке, упаковке этих товаров, иных подобных услуг не может превышать пяти процентов от цены приобретенных продовольственных товаров. При расчете указанного совокупного размера не учитывается сумма налога на добавленную стоимость, предъявляемая хозяйствующим субъектом, осуществляющим поставки продовольственных товаров, к оплате хозяйствующему субъекту, осуществляющему торговую деятельность, в связи с приобретением данных товаров, а в отношении подакцизных продовольственных товаров не учитывается также сумма акциза, исчисленная в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

При расчете пятипроцентного предела премии с объема продаж обязана ли организация исключить не только НДС, но и акциз?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции:

В описанной ситуации для целей определения максимального размера вознаграждения исключать из цены товара сумму акциза не требуется.

Обоснование позиции:

В соответствии с [ч. 4 ст. 9](#) Федерального закона от 28.12.2009 N 381-ФЗ "Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации" (далее - Закон N 381-ФЗ) соглашением сторон договора поставки продовольственных товаров может предусматриваться включение в его цену вознаграждения, выплачиваемого хозяйствующему субъекту, осуществляющему торговую деятельность, в связи с приобретением им у хозяйствующего субъекта, осуществляющего поставки продовольственных товаров, определенного количества продовольственных товаров. Размер указанного вознаграждения подлежит согласованию сторонами этого договора, включению в его цену и не учитывается при определении цены продовольственных товаров. Совокупный размер вознаграждения, выплачиваемого хозяйствующему субъекту, осуществляющему торговую деятельность, в связи с приобретением им у хозяйствующего субъекта, осуществляющего поставки продовольственных товаров, определенного количества продовольственных товаров, и платы за оказание услуг по продвижению товаров, логистических услуг, услуг по подготовке, обработке, упаковке этих товаров, иных подобных услуг не может превышать 5% от цены приобретенных продовольственных товаров. При расчете указанного совокупного размера не учитывается сумма НДС, предъявляемая хозяйствующим субъектом, осуществляющим поставки продовольственных товаров, к оплате хозяйствующему субъекту, осуществляющему торговую деятельность, в связи с приобретением данных товаров, а в отношении подакцизных продовольственных товаров не учитывается также сумма акциза, исчисленная в соответствии с [законодательством](#) РФ о налогах и сборах.

Нормами [Закона](#) N 381-ФЗ необходимость исключать сумму акциза из цены поставляемых товаров для целей определения максимального размера вознаграждения не поставлена в зависимость от того, начисляет и уплачивает ли сам поставщик такой акциз или нет. Официальных разъяснений по рассматриваемому вопросу мы не обнаружили.

На наш взгляд, по смыслу приведенной нормы, с учетом положений [главы 22](#) НК РФ, сумма акциза должна исключаться из цены товара при расчете вышеуказанного совокупного размера вознаграждения только в том случае, если соответствующая операция является объектом обложения акцизом ([ст. 182](#) НК РФ), в связи с чем продавец обязан исчислить и предъявить к оплате покупателю соответствующую сумму акциза (

[ст. 194](#)

[198](#)

НК РФ). Такой подход основан на том, что формулировка

[ч. 4 ст. 9](#)

Закона N 381-ФЗ указывает на то, что в отношении подакцизных продовольственных товаров при определении совокупного размера вознаграждения не учитывается сумма акциза, исчисленная в соответствии с законодательством о налогах и сборах. Поскольку при реализации алкогольной продукции, не признаваемой объектом налогообложения акцизом (в том числе в описанной в вопросе ситуации), у продавца отсутствует обязанность исчислять сумму акциза, оснований для исключения такой суммы из цены реализуемого товара при расчете совокупного размера вознаграждения, на наш взгляд, не имеется. Изложенный подход подтверждается в

[постановлении](#)

Арбитражного суда Центрального округа N Ф10-1514/20 от 27.05.2020, где суд указал на то, что из системного толкования положений ч. 4 ст. 9 Закона N 381-ФЗ следует, что исчисление акциза возможно только при наличии налогооблагаемой базы у лица, осуществляющего такое исчисление в соответствии с положениями ст. 182, 194, 198 НК РФ, а именно продавцом - налогоплательщиком акцизов. Оптовые организации, реализующие алкогольную продукцию, налогоплательщиками акцизов не являются, акциз не является для них расходом, который они произвели или должны произвести. Порядок исчисления и уплаты налога, применяемая ставка, налоговая база подлежат установлению не в порядке определения условий гражданско-правовой сделки, а из императивных норм НК РФ. Следовательно, если поставщик не является производителем подакцизных товаров, а осуществляет оптовую реализацию алкогольной продукции, он не вправе предъявлять последующему покупателю акциз, уплаченный им своему поставщику, а также вычитать сумму акциза из вознаграждения покупателя. Иное толкование ответчиком положений ч. 4 ст. 9 Закона N 381-ФЗ приводит к изменению фактической цены приобретенного истцом товара, при этом наличие гражданско-правовых отношений не может изменить законом установленную обязанность лиц по правильному формированию налогооблагаемой базы по соответствующему налогу.

Иных примеров из правоприменительной практики, где бы рассматривались схожие ситуации, мы не обнаружили. За официальными разъяснениями можно обратиться в ФАС России.

Ответ подготовил:

Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Александров Алексей

Ответ прошел контроль качества

В организации к расчетному счету привязана корпоративная карта на имя директора. С карты были списаны денежные средства на покупку авиабилетов (для обеспечения поездок клиентов в рекламных целях). Суммы списанных денежных средств учтены на счете 71 по данному сотруднику (директору). В будущем планируется смена текущего директора. Закрывающие документы по билетам от поставщика (подписанные акты и сами авиабилеты) будут представлены, предположительно, уже после официального увольнения текущего директора (сотрудника), но датированы периодом до его увольнения. Например: денежные средства списаны 01.08.2022, сотрудник уволен 05.09.2022, закрывающие документы от поставщика билетов получены 15.09.2022 и датированы 31.08.2022.

Как в таком случае закрывать в учете расчеты по 71 счету сотрудника (директора)? Возможно ли проведение авансового отчета (на 71 счет) датой после его увольнения? Кто в таком случае должен подписать авансовый отчет со стороны подотчетного лица (учитывая, что сотрудник уже будет уволен)? Возможно ли перенесение задолженности сотрудника перед организацией с 71 счета на счет 76 датой его увольнения и дальнейшее закрытие расчетов на 76 счете с оформлением бухгалтерской справки?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции:

Заккрытие авансового отчета датой после даты увольнения сотрудника (директора) возможно только в случае оформления с ним договора гражданско-правового характера об оказании услуг для организации.

В противном случае осуществление расчетов с бывшим директором как с подотчетным лицом полагаем не соответствующим нормативным документам. После увольнения сотрудника задолженность по подотчетным суммам должна быть перенесена со [счета 71](#) на [счет 94](#), а затем на [счет 76](#). Подробности смотрите ниже.

Обоснование позиции:

Для начала отметим, что в настоящем ответе мы не касаемся возможности признания затрат на приобретение авиабилетов рекламными расходами организации.

Согласно [пп. 1.5](#), [1.12](#) Положения Банка России от 24.12.2004 N 266-П "О порядке эмиссии банковских карт и об операциях, совершаемых с использованием платежных карт" (далее - Положение N 266-П) корпоративная карта представляет собой банковскую карту, которая может быть в виде расчетной (дебетовой) или кредитной карты. Для обслуживания корпоративной карты банк открывает организации специальный банковский счет на основании отдельного договора банковского счета. С

использованием корпоративной карты можно совершать операции, указанные в [п. 2.5](#)

Положения N 266-П, в частности, получать наличные денежные средства в валюте РФ для осуществления на территории РФ расходов, связанных с деятельностью юридического лица, оплачивать расходы в валюте РФ, связанные с деятельностью юридического лица, и т.д.

При этом денежные средства, списанные с банковского счета организации в соответствии с [Положением](#) N 266-П, считаются выданными под отчет держателю корпоративной карты, то есть приобретение товаров (работ, услуг) по корпоративной карте организации признается выдачей денег под отчет.

Как мы поняли из вопроса, потраченные директором с корпоративной банковской карты денежные средства были учтены организацией как подотчетные суммы.

Для осуществления расходов, связанных с деятельностью юридического лица, индивидуального предпринимателя, денежные средства выдаются под отчет. В соответствии с [подп. 6.3 п. 6](#) Указания Банка России от 11.03.2014 N 3210-У "О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства" (далее - Указание N 3210-У) деньги выдаются под отчет работникам. Под работниками в данном случае понимаются две категории лиц ([п. 5](#) Указания N 3210-У):

- лица, работающие по трудовому договору (то есть собственно "работники" с точки зрения трудового законодательства - [ст. 20](#) ТК РФ);

- лица, с которыми заключен договор гражданско-правового характера. В [Указании](#) N 3210-У не уточняется, какие именно договоры имеются в виду, однако очевидно, что в данном случае речь идет о лицах, с которыми заключены договоры о выполнении работ, оказании услуг и подобные им договоры, предполагающие осуществление некоей деятельности в интересах заказчика.

Подотчетное лицо обязано в срок, установленный руководителем юридического лица, индивидуальным предпринимателем, предъявить главному бухгалтеру или бухгалтеру, а при их отсутствии - руководителю авансовый отчет ([унифицированная форма N АО-1](#) утверждена

[постановлением](#)

Госкомстата России от 01.08.2001 N 55) с прилагаемыми подтверждающими документами. Проверка авансового отчета главным бухгалтером или бухгалтером, а при их отсутствии - руководителем, его утверждение руководителем и окончательный расчет по авансовому отчету осуществляются в срок, установленный руководителем ([абзац второй подп. 6.3 п. 6](#)

Указания N 3210-У).

Поскольку денежные средства, списанные с корпоративной карты, приравниваются к средствам, выданным под отчет, по общему правилу сотруднику следует в установленные сроки представить авансовый отчет с приложением подтверждающих расход документов.

Косвенно в пользу нашего мнения свидетельствует арбитражная практика. В частности, из [постановления](#) Девятого ААС от 21.04.2014 N 09АП-4670/14, [апелляционного определения](#)

Московского городского суда от 14.07.2015 N 33-24623/15 следует, что авансовые отчеты с приложенными к ним документами являются доказательством того, что расходование денежных средств подотчетным лицом связано с деятельностью организации.

Если сотрудник не представит в установленный срок авансовый отчет и не вернет деньги, то у него остается задолженность перед организацией. При этом у организации есть возможность удержания задолженности из заработной платы подотчетного лица ([ст. 137](#)

ТК РФ). Работодатель вправе принять решение об удержании из заработной платы сотрудника не позднее одного месяца со дня окончания срока, установленного для возвращения аванса, погашения задолженности или неправильно исчисленных выплат, и при условии, если сотрудник не оспаривает оснований и размеров удержания.

Специалисты Минфина России в [письме](#) от 24.09.2009 N 03-03-06/1/610 пояснили, что поскольку денежные средства, выданные работнику под отчет, должны быть возвращены, организацией должны приниматься все предусмотренные законодательством меры для обеспечения этого. Если срок для сдачи авансового отчета

пропущен, то в соответствии со [ст. 137](#) ТК РФ работодатель вправе не позднее одного месяца со дня окончания установленного срока принять решение об удержании из заработной платы работника соответствующей подотчетной суммы при условии, что работник не оспаривает оснований и размеров удержания. При невозможности удержания невозвращенных подотчетных сумм из заработка работника по каким-либо причинам организация может требовать возврата такого рода денежных средств в судебном порядке ([ст. 248](#) ТК РФ).

Учитывая вышеизложенное, полагаем, что для корректного погашения своей задолженности по [счету 71](#) директор должен представить в бухгалтерию авансовый отчет (с приложенными подтверждающими документами), подписанный датой, предшествующей дню его увольнения.

Существует возможность продолжать учитывать расчеты с бывшим директором на [счете 71](#) "Расчеты с подотчетными лицами". Для этого необходимо оформить договор гражданско-правового характера, предметом которого может быть, например, получение у поставщика и передача в организацию авиабилетов. Как было указано выше, лица, с которыми заключен договор гражданско-правового характера, могут быть подотчетными лицами для организации.

Если же физическое лицо на момент погашения задолженности по подотчетным суммам уже не будет ни работником организации, ни лицом, заключившим договор гражданско-правового характера, осуществление с ним расчетов как с подотчетным лицом полагаем невозможным в соответствии с [Указанием](#) N 3210-У.

В этом случае организация при увольнении должна была удержать подотчетные суммы из заработной платы бывшего директора.

Подотчетные суммы, не возвращенные работниками в установленные сроки, отражаются по кредиту [счета 71](#) и дебету [счета 94](#) "Недостачи и потери от порчи ценностей". В дальнейшем эти суммы в общем случае списываются со [счета 94](#) в дебет

[счета 70](#)

"Расчеты с персоналом по оплате труда" (если они могут быть удержаны из оплаты труда работника) или

[73](#)

"Расчеты с персоналом по прочим операциям" (когда они не могут быть удержаны из оплаты труда работника).

В случае, если задолженность не была удержана с бывшего директора при его увольнении, полагаем, что ее можно списать со [счета 94](#) в дебет [счета 76](#), субсчет "Расчеты по претензиям" в целях последующего взыскания.

В дальнейшем если бывший директор в счет погашения задолженности сдаст в бухгалтерию организации авиабилеты, их стоимость следует отразить по дебету [счета 50](#) субсчет "Денежные документы", и кредиту [счета 76](#), субсчет "Расчеты по претензиям".

Отметим, что нам не удалось обнаружить официальных разъяснений и материалов судебной практики по ситуациям, полностью аналогичным рассматриваемой. В связи с этим рекомендуем обратиться в свой налоговый орган или Минфин России за получением официальных разъяснений по сложившейся ситуации.

К сведению:

Во избежание налоговых рисков налогоплательщик может на основании [п. 1 ст. 34.2](#) НК РФ и

[п. 1](#)

[п. 2 ст. 21](#)

НК РФ обратиться в Минфин России или в налоговый орган по месту учета организации за получением письменных разъяснений по данному вопросу. Напомним, что в

соответствии со

[ст. 111](#)

НК РФ выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений, данных ему финансовым или налоговым органом о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, является обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения. В этом случае налогоплательщик не подлежит ответственности за совершение налогового правонарушения.

Ответ подготовил:

Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

аудитор, член ААС Буланцов Михаил

Ответ прошел контроль качества

В организации (ООО на УСН) два учредителя - физические лица. В 2021 году участник 1 вышел из ООО. Его доля распределена другому учредителю. На основании заявления, поданного им в течение трех месяцев со дня истечения

сроков выплаты ему действительной доли, общество восстановило его как участника и передало соответствующую долю в уставном капитале без взимания какой-либо платы. На момент восстановления в правах в обществе задолженность перед старым участником еще числилась.

Каков порядок бухгалтерского учета и налогообложения такой операции?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции:

Порядок бухгалтерского учета приведен ниже.

У ООО дохода, подлежащего налогообложению, не возникает.

У участника общества, вышедшего из состава участников и затем восстановленного в ООО, отсутствует экономическая выгода, а значит, и доход, облагаемый НДФЛ. Экономическая выгода и доход не просматриваются и для участника, получившего долю.

Но риск того, что проверяющие сочтут, что облагаемый НДФЛ доход присутствует, исключить нельзя. Сказанное справедливо и в отношении участника, в пользу которого была распределена доля вышедшего участника.

Обоснование позиции:

Бухгалтерский учет

Согласно [Инструкции](#) по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной [приказом](#)

Минфина России от 31.10.2000 N 94н (далее - Инструкция и План счетов), для учета долей участников ООО, перешедших к Обществу, предназначен

[счет 81](#)

"Собственные акции (доли)".

В рассматриваемом случае в учете ООО при выходе участника из общества могли быть сделаны следующие записи (цифры условные):

Дебет [81](#) Кредит [75](#) ([76](#)), субсчет "Расчеты с Ивановым"

- 5000 руб. - отражена задолженность ООО перед участником в сумме номинальной стоимости доли;

Дебет [81](#) Кредит [75](#) ([76](#)), субсчет "Расчеты с Ивановым"

- 95 000 руб. - отражена задолженность ООО перед участником в сумме превышения действительной стоимости доли участника над номинальной стоимостью.

При этом запись по дебету [счета 75](#) ([76](#)), субсчет "Расчеты с Ивановым" и кредиту счета по учету денежных средств (иного имущества) сделана не была, так как ООО задолженность перед вышедшим из общества участником не погасило.

В дальнейшем доля вышедшего участника была распределена оставшемуся участнику:

Дебет [75](#), субсчет "Расчеты с Сидоровым" Кредит [81](#)

- 5000 руб. - отражен переход номинала доли Иванова к Сидорову;

Дебет [91](#) Кредит [81](#)

- 95 000 руб. - разница между действительной и номинальной стоимостью доли списана в прочие расходы;

Дебет [91](#) Кредит [75](#), субсчет "Расчеты с Сидоровым"

- 5000 руб. - списана неоплаченная Сидоровым номинальная стоимость доли вышедшего Иванова, распределенная в его пользу;

Дебет [80](#), субсчет "Иванов" Кредит [80](#), субсчет "Сидоров"

- 5000 руб. - отражено изменение состава участников.

Однако позднее доля Иванова возвращается ему без взимания какой-либо платы.

В учете, по нашему мнению, могут быть сделаны следующие записи:

Дебет [80](#) , субсчет "Сидоров" Кредит [80](#) , субсчет "Иванов"

- 5000 руб. - отражено обратное изменение состава участников;

Дебет [75](#) ([76](#)), субсчет "Расчеты с Ивановым" Кредит [91](#)

- 5000 руб. - списана задолженность перед Ивановым в сумме номинальной стоимости доли по причине его восстановления в качестве участника ООО;

Дебет [75](#) ([76](#)), субсчет "Расчеты с Ивановым" Кредит [91](#)

- 95 000 руб. - списана задолженность перед Ивановым в сумме превышения действительной стоимости доли участника над номинальной стоимостью по причине его восстановления в качестве участника ООО.

Приведенная корреспонденция счетов выражает наше экспертное мнение и не препятствует руководствоваться нормами законодательства РФ в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в приведенном ответе.

Налогообложение у ООО

В соответствии с [п. 1 ст. 346.15](#) НК РФ при определении объекта налогообложения по

налогу, уплачиваемому в связи с применением УСНО, учитываются доходы, определяемые в порядке, который установлен [пп. 1](#) и [2 ст. 248](#) НК РФ.

В свою очередь, [п. 1 ст. 248](#) НК РФ устанавливает, что к доходам относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, а также внереализационные доходы.

Согласно [п. 1 ст. 41](#) НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая, в частности, в соответствии с [главой 25](#) НК РФ.

На момент восстановления бывшего участника в обществе задолженность перед ним списана не была. При этом организация плату за возврат доли участнику общества не взимает.

В этой связи можно констатировать, что дохода в понимании [НК](#) РФ организация не получает.

Учитывая изложенное, полагаем, что в результате имевшей место ситуации организация доходов, подлежащих учету в целях налогообложения, не получает.

Налогообложение у участника

По мнению финансового ведомства, доходом участника, выходящего из ООО, является действительная стоимость его доли (смотрите, например, письма Минфина России [от 02.02.2021 N 03-04-06/6610](#)

,
[от 20.12.2019 N 03-04-06/99907](#)

,
[от 04.09.2018 N 03-04-05/63147](#)

,
[от 15.07.2015 N 03-04-06/40675](#)

,
[от 25.04.2012 N 03-04-05/3-547](#)

).

Исходя из [подп. 1 п. 1 ст. 223](#) НК РФ, датой получения дохода в виде действительной стоимости доли будет дата фактической выплаты денежных средств. Однако в рассматриваемом случае выплата действительной стоимости доли обществом произведена не была. Следовательно, и дохода в целях налогообложения НДФЛ указанное лицо не получило.

Отметим, что даже в случае возникновения спорной ситуации по данному вопросу доход в виде действительной стоимости доли не будет подлежать обложению НДФЛ в силу [п. 17.2 ст. 217](#)

НК РФ, если на дату погашения доля принадлежала участнику более пяти лет (письма Минфина России

[от 07.04.2022 N 03-04-05/29529](#)

,
[от 24.11.2020 N 03-04-06/102208](#)

,
[от 20.12.2019 N 03-04-06/99907](#)

,
[от 04.04.2019 N 03-04-05/23694](#)

,
[от 05.02.2019 N 03-04-05/6398](#)

,
[от 09.11.2018 N 03-04-06/80846](#)

).

Что касается восстановления участника в обществе, то в этом случае необходимо учитывать следующее.

На основании [п. 1 ст. 210](#) НК РФ при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды.

[Статья 217](#) НК РФ не содержит такого вида дохода, как доход в виде безвозмездно полученной бывшим участником доли в уставном капитале общества, ранее перешедшей к обществу.

Таким образом, можно предположить, что у бывшего участника в рассматриваемом случае возникает налогооблагаемый доход при получении соответствующей части доли в ООО.

Схожая позиция неоднократно высказывалась представителями уполномоченных органов и судьями в ситуациях, когда в пользу оставшегося участника (участников) общества безвозмездно распределялась доля (часть доли) выбывшего участника общества (смотрите, например, письма Минфина России [от 07.09.2020 N 03-04-06/78394](#)

,
[от 09.02.2018 N 03-04-06/7991](#)

,
[от 25.06.2015 N 03-04-05/36805](#)

, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда

[от 20.11.2017 N 09АП-51488/17](#)

, ФАС Северо-Западного округа

[от 07.12.2012 N Ф07-7399/12](#)

, смотрите также материал:

[Вопрос](#)

: НДФЛ при распределении доли вышедшего из ООО участника между оставшимися участниками (ответ службы Правового консалтинга ГАРАНТ, июль 2021 г.).

Мы не исключаем, что подобная логика может быть применена и в анализируемой ситуации. В то же время нами не обнаружено разъяснений чиновников, касающихся выхода участника из общества и восстановления в обществе.

Отметим, что, например, в постановлениях ФАС Московского округа [от 05.06.2013 N Ф05-5489/13](#) по

делу N А41-34018/2012, Десятого ААС
[от 04.12.2008 N 10АП-3823/2008](#)

судьи пришли к иным выводам. Доля в уставном капитале общества сама по себе удостоверяет лишь ряд прав ее участника: на получение чистой прибыли пропорционально доле, на получение действительной стоимости доли в ряде случаев, право на часть имущества общества после его ликвидации и др. И только при реализации какого-либо из приведенных прав владелец доли получает доход, то есть появляется действительная экономическая выгода. Следовательно, сам по себе факт увеличения номинальной стоимости доли участника в обществе не приводит к возникновению у участника объекта налогообложения по НДФЛ.

Однако в приведенных выше положительных для налогоплательщиков судебных решениях рассматривались ситуации с увеличением исключительно номинальной стоимости доли участника в связи с увеличением уставного капитала общества за счет нераспределенной прибыли. По нашему мнению, такая ситуация не является аналогичной рассматриваемой в вопросе.

Принимая во внимание изложенное, мы придерживаемся позиции, что в данном случае нельзя исключить доначисление налоговым органом дохода, подлежащего налогообложению НДФЛ, в случае восстановления участника в обществе.

Подобным образом можно рассуждать и о получении дохода оставшимся участником при распределении в его пользу доли вышедшего в тот момент из общества другого участника ООО.

Но аргументом в пользу отсутствия дохода у участников может быть следующее.

НДФЛ облагаются доходы, полученные физическими лицами в денежной или натуральной форме или право на распоряжение которыми у них возникло ([п. 1 ст. 41](#) , [ст. 209](#)

,
[п. 1 ст. 210](#)

НК РФ). При отсутствии таких доходов (т.е. фактически полученной физическим лицом экономической выгоды) объекта налогообложения НДФЛ не возникает.

Согласно [ст. 41](#) НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая, в частности, в соответствии с [главой](#)

"Налог на доходы физических лиц" НК РФ. Ни тот, ни другой участник по совокупности операций не получили экономической выгоды, значит, и дохода, облагаемого НДФЛ, также нет.

Обращаем внимание, что разъяснений уполномоченных органов, а также судебных решений применительно к данному случаю нами не обнаружено.

В целях минимизации налоговых рисков организация вправе обратиться за разъяснениями в налоговый орган по месту учета и/или в Минфин России ([подп. 1](#) , [2 п. 1 ст. 21](#)

,
[подп. 4 п. 1 ст. 32](#)

,
[п. 1 ст. 34.2](#)

НК РФ). Обратиться в налоговый орган за разъяснениями возможно на сайте ФНС России, пройдя по ссылке:

https://www.nalog.ru/rn77/service/obr_fts/other/ul/

. Также в ФНС России можно обратиться по телефону единого контакт-центра: 8-800-222-22-22.

Ответ подготовил:

Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

аудитор, член РСА Завьялов Кирилл

Контроль качества ответа:

Рецензент службы Правового консалтинга ГАРАНТ

аудитор, член ассоциации "Содружество" Мельникова Елена

Предусмотрена ли возможность замены штрафа на предупреждение за совершение налогового правонарушения, а именно по п. 1 ст. 129.1 НК РФ?

Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу:

Налоговый кодекс РФ не предусматривает такого вида налоговой ответственности, как предупреждение. Кроме того, как следует из судебной практики, налоговые санкции не подлежат замене на наказание в виде предупреждения.

Обоснование вывода:

В качестве меры ответственности НК РФ устанавливает и применяет [налоговые санкции](#) только в форме штрафа (денежного взыскания). Размеры штрафа определены [главами 16](#) и [18](#) НК РФ либо в конкретных суммах, либо в процентах определенной величины.

Таким образом, единственным видом налоговой санкции является денежное взыскание (штраф) ([пп. 1](#) и [2 ст. 114](#) НК РФ).

Размеры штрафов за совершение конкретных видов налоговых правонарушений определяются соответствующими нормами [глав 16](#) и [18](#) НК РФ ([п. 2 ст. 114](#) НК РФ).

В зависимости от вида правонарушения штраф устанавливается:

- в определенной денежной сумме ([п. 1 ст. 116](#), [п. 2 ст. 119](#), [ст. 119.1](#), [119.2](#), [пп. 1](#) и [2 ст. 120](#)
- , [ст. 125](#)
- , [126](#)
- , [128](#)
- , [129](#)
- , [129.1](#)

,
[129.4](#)
НК РФ);

- в проценте от дохода ([п. 2 ст. 116](#) НК РФ);

- в проценте от неуплаченной (неперечисленной) суммы налога ([п. 1 ст. 119](#) , [п. 3 ст. 120](#) , [ст. 122](#) , [ст. 122.1](#))

,
[123](#)

,
[129.3](#)
НК РФ);

- кратно ставке налога ([ст. 129.2](#) НК РФ).

В ряде случаев предусмотрен максимальный (п. 1 ст. 119 НК РФ) и минимальный ([п. 2 ст. 116](#))

,
[п. 1 ст. 119](#)

,
[п. 3 ст. 120](#)

,
[п. 1 ст. 129.3](#)
НК РФ) размер штрафа.

В случае привлечения лица к налоговой ответственности штраф применяется в том размере, который действовал на момент совершения налогового правонарушения, кроме случаев, когда впоследствии актом законодательства о налогах и сборах ответственность смягчена (смотрите, например, [п. 13 ст. 10](#) Федерального закона от 27.07.2010 N 229-ФЗ). Акты, отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, обратной силы не имеют (

[пп. 2](#)

и

[3 ст. 5](#)
НК РФ).

Размер налагаемого на лицо штрафа определяется с учетом смягчающих и отягчающих налоговую ответственность обстоятельств ([пп. 3](#) и [4 ст. 114](#) НК РФ). В соответствии с [подп. 3 п. 1 ст. 112](#)

НК РФ суд или налоговый орган вправе признать в качестве смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны таковыми. Подробнее смотрите в

[Энциклопедии решений](#)

. Обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу, в том числе непредставление (несвоевременное представление) в налоговый орган предусмотренных [п. 3 ст. 88](#) НК РФ пояснений в случае непредставления в установленный срок уточненной налоговой декларации, на основании [п. 1 ст. 129.1](#)

НК РФ влечет взыскание штрафа в размере 5000 рублей.

Налоговая ответственность - это самостоятельный вид юридической ответственности. При этом НК РФ не предусматривает такого вида налоговой ответственности, как предупреждение. В силу норм [глав 15](#) и [16](#) НК РФ налоговые санкции не подлежат замене на наказание в виде предупреждения (смотрите

[постановление](#)

Восьмого ААС от 06.08.2020 N 08АП-6608/20).

Такая мера ответственности, как предупреждение, присутствует в КоАП РФ. Так, ненаправление покупателю по его требованию кассового чека в электронной форме влечет административную ответственность ([ч. 6 ст. 14.5](#) КоАП РФ, [письмо](#) Минфина России от 03.08.2017 N 03-01-15/49813) в виде предупреждения или штрафа: для должностных лиц - 2000 руб.; для юридических лиц - 10 000 руб.

Кроме того, нарушение установленного срока представления налоговой декларации

(расчета по страховым взносам) в налоговый орган по месту учета влечет в соответствии со [ст. 15.5](#) КоАП РФ предупреждение или наложение административного штрафа на должностных лиц организации в размере от 300 до 500 рублей. Смотрите [Вопрос](#)

: Штраф за несвоевременное представление расчета по страховым взносам (ответ службы Правового консалтинга ГАРАНТ, август 2022 г.).

Также ФНС России в [п. 1.5](#) Письма N AC-4-2/12705@ разъяснила, что непредставление или несвоевременное представление в налоговый орган сведений (информации), представление которых предусмотрено [п. 5 ст. 76](#) НК РФ, влечет ответственность банков и их должностных лиц, предусмотренную [ст. 19.7](#)

КоАП РФ. Применение налоговыми органами указанной нормы влечет предупреждение или наложение административного штрафа в размере на должностное лицо банка - от 300 до 500 руб.; на банк - от 3000 руб. до 5000 руб.

Смотрите также [Энциклопедию решений](#). Ответственность за несообщение банком налоговому органу сведений об открытии (предоставлении права использовать), изменении реквизитов, закрытии (прекращении права использовать) счета (электронные средства платежа) (п. 2 ст. 132, п. 2 ст. 135.2 НК РФ);

[Энциклопедию решений](#)

. Ответственность за неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам и переводов электронных денежных средств налогоплательщика (ст. 134, п. 3 ст. 135.2 НК РФ);

[Энциклопедию решений](#)

. Ответственность за нарушение срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе (п. 1 ст. 116 НК РФ);

[Вопрос](#)

: Ответственность за нарушение срока представления документов в целях государственной регистрации изменений в уставе организации (внесение изменений в сведения ЕГРЮЛ) (ответ службы Правового консалтинга ГАРАНТ, май 2021 г.).

Вынесение предупреждения как мера ответственности за нарушение предусмотрено КоАП РФ и в других ситуациях.

Ответ подготовил:

Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Коренева Ольга

Ответ прошел контроль качества

До 1 января 2021 года организация применяла ЕНВД. Получала товар с НДС и продавала его с НДС. С 1 января 2021 года перешла на ОСН. При начислении налога применила право вычета НДС за предыдущие годы. Налоговая не согласилась, ссылаясь на то, что у организации не велся отдельный учет по видам деятельности. На самом деле организация вела отдельный учет, но не использовала 19 счет. Налоговая требует подтверждения ведения отдельного учета именно на 19 счете. В данном случае межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы N 4 по Архангельской области и Ненецкому автономному округу указывает на необходимость не просто ведения отдельного учета сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), предусмотренного [абзацем 4 пункта 4 статьи 170 главы 21](#)

Налогового кодекса Российской Федерации, а настаивает на обязательном учете сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам) на специализированных подчетах счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", что противоречит положениям абзаца 4 пункта 4 статьи 170 главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации. Но налоговый кодекс нигде не

указывает на то, что **раздельный учет можно вести только на [19 счете](#)**

. Это может быть просто тетрадка или книга покупок. И организация неоднократно отправляла в налоговую тому подтверждение. Сейчас организация получила решение о доначислении этого налога в сумме 1711 848 рублей. Осталось отправить апелляционную жалобу в вышестоящую налоговую для решения спорного вопроса.

Какие еще доводы можно привести в доказательство тому, что раздельный учет велся (остатки товаров не были проданы, организация отправляла регистры остатков)?

Можем предложить следующие материалы, содержащие информацию по тематике вопроса:

- [постановление](#) Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 10 февраля 2022 г. N 15АП-18565/21 по делу N А32-57566/2019: В [определении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 05.09.2017 N 309-КГ17-11993 указано, что в ходе проверки инспекцией установлено, что общество в отсутствие раздельного учета при осуществлении операций, подлежащих налогообложению НДС, и операций, не подлежащих налогообложению НДС, осуществляло в том числе деятельность, в отношении которой следовало применять ЕНВД (в отношении услуг по перевозке грузов на общем режиме налогообложения в отношении торговли щебнем, известью, а также по предоставлению транспортных средств в аренду).

Налогоплательщики могут и должны сами обеспечить ведение раздельного учета таким образом, чтобы можно было достоверно определить, к какому виду деятельности относятся те или иные суммы налога. Соответственно, суммы "входного" НДС по товарам, реализуемым оптом, должны в полном объеме приниматься к вычету, а по товарам, реализуемым в розницу, - учитываться в стоимости этих товаров.

При этом положения [Налогового Кодекса](#) Российской Федерации не обязывают

налогоплательщика закреплять способы ведения раздельного учета облагаемых и не облагаемых налогом операций непосредственно в учетной политике для целей бухгалтерского либо налогового учета. Фактическое ведение раздельного учета таких операций налогоплательщик вправе подтвердить любыми способами, в том числе с помощью первичных документов, регистров бухгалтерского учета, иных самостоятельно разработанных документов для нужд раздельного учета;

- [постановление](#) Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 16 июля 2019 г. N 19АП-2975/19: Вместе с тем конкретных норм, регулирующих порядок и методику ведения раздельного учета, [Налоговый кодекс](#) Российской Федерации не содержит.

Фактическое ведение раздельного учета таких операций налогоплательщик вправе подтвердить любыми способами, в том числе с помощью первичных документов, регистров бухгалтерского учета, иных самостоятельно разработанных документов для нужд раздельного учета.

Следовательно, в случае наличия у налогоплательщика документов, позволяющих установить, что приобретенные налогоплательщиком товары использованы для осуществления операций, облагаемых НДС, то предъявленные суммы налога по таким товарам подлежат учету в составе налоговых вычетов по НДС.

При этом судом области верно принято во внимание, что в учетной политике ООО "Группа-ОСТ" не предусматривалось необходимости заведения специальных субсчетов для ведения раздельного учета "входного" НДС именно в момент принятия товара к учету, а не в момент его списания, в зависимости от способа реализации: оптом или в розницу (счета 41.01 и 41.02);

- [постановление](#) Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18 июня 2018 г. N 18АП-3987/18: [Налоговое законодательство](#) не содержит конкретных норм, регламентирующих порядок ведения раздельного учета в отношении операций, подлежащих и не подлежащих налогообложению, следовательно, налогоплательщики, исходя из условий осуществления ими отдельных видов деятельности, вправе самостоятельно разработать порядок ведения раздельного учета, имея при этом в виду, что такой учет должен обеспечивать возможность достоверного определения соответствующих налоговых обязанностей.

Документы должны с достаточной определенностью позволять оценить конкретную хозяйственную операцию на предмет облагаемой либо не облагаемой налогом на добавленную стоимость и одновременно исключить противоречия в их оценке налогоплательщиком и налоговым органом.

Поскольку в силу приведенных норм права обязанность ведения отдельного учета по операциям, облагаемым и не облагаемым НДС, возложена на налогоплательщика, постольку в силу [статьи 65](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации бремя доказывания права на возмещение НДС возлагается именно на налогоплательщика.

Изложенное в рассматриваемой ситуации означает, что налоговый орган должен доказать наличие оснований, по которым налогоплательщик не имеет права на применение налогового вычета по НДС. Налогоплательщик, в свою очередь, должен доказать правомерность принятия сумм НДС к вычету, то есть доказать в том числе, что представленные им первичные бухгалтерские документы являются надлежащим образом оформленными, подписаны уполномоченными лицами и подтверждают реальные хозяйственные операции.

Ответ подготовил:

Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Хмелькова Елена

Ответ прошел контроль качества

Организация открывает на своей территории розничный магазин (не является обособленным подразделением).

Как можно передать средства разменного фонда при отсутствии кассовых операций? Нужно ли вести унифицированные формы первичной учетной документации по учету торговых операций (с обозначением "КМ")?

1. Перед началом работы кассир должен быть обеспечен разменом. На практике используются три варианта решения проблемы обеспечения операционной кассы разменным фондом:

1. Ежедневная выдача размена.

2. Выдача размена на длительный срок.

3. Выдача разменной наличности кассирам-операционистам под отчет на длительный срок.

Как мы поняли, организация рассматривает третий из предложенных вариантов, поскольку формально у нее отсутствуют кассовые операции в понимании [п. 2](#) Указания Банка России от 11.03.2014 N 3210-У. Предполагается, например, перечислить их под отчет кассиру с последующим снятием им наличных средств и использовании как размен.

Ограничения операций, совершаемых физическими лицами с использованием банковских карт, могут быть связаны только с наличием ограничений, предусмотренных законодательством РФ (смотрите письма ЦБР [от 23.07.2009 N 29-1-1-7/4625](#), [от 24.12.2008 N 14-27/513](#)

). При этом трудовым законодательством перечисление подотчетных сумм на личные (в том числе "зарплатные" карты) работников не запрещено. Кроме того,

[Указание](#)

ЦБР от 11.03.2014 N 3210-У не регулирует вопросы проведения безналичных расчетов, в том числе операций по безналичному перечислению денежных средств на банковские счета физических лиц, открытых для совершения операций с банковскими картами. Поэтому тот факт, что в нем регламентирована только выдача под отчет наличных денежных средств, не означает запрета на проведение таких операций в безналичном порядке с использованием банковских карт сотрудников.

Тем самым формально организация вправе перечислять подотчетные суммы (на хозяйственные или командировочные расходы) в безналичном порядке на банковские карточки сотрудников, предусмотрев такой способ выдачи подотчетных сумм в локальном нормативном акте и в учетной политике.

Что же касается соблюдения кассовой дисциплины, то соответствующими НПА не определен порядок передачи разменного фонда (косвенно это звучит в [письме](#) Минфина России от 02.08.2019 N 02-07-10/58369).

На наш взгляд, выбранный способ затруднен тем, что кассир не должен иметь в кассе личных денег и денег, не учтенных через кассовую машину (кроме денег, выданных перед началом работы), а средства, выданные под отчет, но находящиеся в кассовом ящике, могут быть рассмотрены как личные средства кассира.

То есть прямых оснований для нахождения подотчетных средств в операционной кассе (в качестве разменного фонда), на наш взгляд, не имеется. В то же время денежные

средства могут выдаваться под отчет ([п. 6.3](#) Указания N 3210-У), но только для передачи их в операционную кассу. Выдача наличных денег под отчет на расходы, связанные с осуществлением деятельности юрлица, производится по письменному заявлению подотчетного лица, а по истечении срока, на который получены деньги, кассир должен будет заполнить авансовый отчет и вернуть размен обратно в кассу. В авансовом отчете в графе "Назначение аванса" необходимо указать "Разменный фонд" (правомерность такого подхода подтверждает, в частности,

[постановление](#)

ФАС Западно-Сибирского округа от 12.02.2008 N Ф04-881/2008(462-А70-43)). Выданные кассиру суммы отражаются с использованием

[счета 71](#)

"Расчеты с подотчетными лицами", который предназначен для обобщения информации о расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет на административно-хозяйственные и операционные расходы.

Таким образом, выдача разменного фонда кассиру торговой точки под отчет и, соответственно, нахождение таких денежных средств в кассовом ящике могут привести к спорам с налоговыми органами. В то же время, учитывая сложившуюся судебную практику, организация имеет шансы отстоять свою правоту в суде (в постановлениях ФАС Северо-Западного округа [от 27.10.2009 N А56-12330/2009](#) , ФАС

Западно-Сибирского округа

[от 12.02.2008 N Ф04-881/2008\(462-А70-43](#)

, Девятого ААС

[от 23.07.2015 N 09АП-25724/15](#)

приняты решения в пользу налогоплательщиков в ситуациях, в которых денежные средства в качестве разменного фонда выданы кассиру под отчет).

2. С вводом онлайн-касс применение форм "КМ-..." стало необязательным применительно к контролю налоговыми органами соблюдения требований законодательства о применении ККТ и кассовой дисциплины.

Так, в письмах Минфина России [от 22.07.2019 N 03-01-15/54535](#) , [от 04.04.2017 N 03-01-15/19821](#) , [от](#)

[16.09.2016 N 03-01-15/54413](#)

и пр., ФНС России

[от 31.03.2017 N ЕД-4-20/6050](#)

говорится, что принятие

[Постановления](#)

N 132 (которым и были утверждены формы кассовой первичной документации)

[Законом](#)

о ККТ не предусмотрено, оно не относится к законодательству РФ о применении контрольно-кассовой техники и, следовательно, не подлежит обязательному применению.

При этом в [письме](#) ФНС России от 03.04.2017 N ЕД-4-20/6181@ специально подчеркнута такое преимущество перехода на новый порядок применения ККТ, как отказ от обязательного ведения форм первичной учетной документации (форм КМ). А в [письме](#)

Минфина России от 16.06.2017 N 03-01-15/37692 сказано, что могут не применяться в том числе

[формы КМ-4](#)

(журнал кассира-операциониста) и

[КМ-6](#)

(справка-отчет кассира-операциониста) (смотрите также

[письмо](#)

Минфина России от 13.08.2019 N 03-11-11/61091). Отсутствие таких документов не обусловит риска ответственности при проведении налоговыми органами проверок соблюдения требований законодательства о применении ККТ.

В то же время организация вправе исходя из своих интересов продолжить их применять. Такое решение отражается в учетной политике в том ее разделе, который касается применяемых форм документов и их документооборота с внесением в нее изменений в связи с осуществлением нового вида деятельности ([пп. 4](#), [10](#), [12](#) ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации"). Считаем, что минимально могут для этих целей использоваться модифицированные

[формы КМ-4](#)

и

[КМ-6](#)

(допускаем, что, например, форму на основе КМ-4 можно не скреплять подписями налогового инспектора, руководителя и главного (старшего) бухгалтера организации и печатью).

Ответ подготовил:

Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Волкова Ольга

Ответ прошел контроль качества

Организация на УСН является агентом и осуществляет поставку электрической энергии по агентскому договору от своего имени и за счет принципалов. Длительное время агент не выставял счета-фактуры принципалам. В результате принципалы не получали по ним возмещение. Оплату потребленной электроэнергии они осуществляли в полном объеме.

Может ли агент выставить принципалам счета-фактуры с выделенным НДС за прошлые периоды (2017-2021 гг.) с предоставлением в налоговый орган журналов учета счетов-фактур за прошлые периоды?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции:

Агент может выставить принципалу счет-фактуру с выделенным НДС за товары (работы, услуги), приобретенные от имени агента и за счет принципала в прошлые периоды. При получении принципалом счета-фактуры после истечения срока подачи декларации НДС может быть принят к вычету в периоде получения [счета-фактуры](#) , но

не позднее трех лет с момента принятия к учету соответствующего приобретения.

Ответственность для агента за несвоевременное выставление принципалу счета-фактуры в НК РФ не предусмотрена. Прямой ответственности за непредставление (несвоевременное представление) в налоговый орган [журнала](#) учета счетов-фактур в НК РФ также не установлено. Вместе с тем не исключаем, что за неисполнение указанной обязанности агент может быть привлечен к налоговой ответственности по

[ст. 126](#)

или

[129.1](#)

НК РФ.

Обоснование позиции:

Согласно [п. 1 ст. 1005](#) ГК РФ по агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.

Приобретение товаров (работ, услуг) через посредника от его имени возможно в рамках агентского договора, по условиям которого агент действует от своего имени, но за счет принципала. По сделке, совершенной агентом с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным агент ([п. 1 ст. 1005](#) ГК РФ, [п. 1 ст. 990](#) ГК РФ). Таким образом, во всех первичных документах, в том числе в счете-фактуре, покупателем должен выступать именно агент.

По общему правилу при приобретении агентом товаров (работ, услуг) для принципала продавец (в данном случае - ресурсоснабжающая организация) обязан выписать счет-фактуру на имя агента. Получив [счет-фактуру](#) продавца, агент регистрирует его в [журнале](#) учета полученных и выставленных счетов-фактур, без регистрации в

[книге покупок](#)

(

[п. 11](#)

Правил ведения журнала учета счетов-фактур), и перевыставляет принципалу (регистрируя в журнале учета счетов-фактур), в том числе если агент применяет УСН ([п. 3.1 ст. 169](#)

,

[п. 5.2 ст. 174](#)

НК РФ).

Агент "перевыставляет" принципалу счет-фактуру на основании показателей счета-фактуры, полученного от продавца. В строке "Номер и дата счета-фактуры" указывается порядковый номер (в соответствии с нумерацией, принятой у посредника) и дата счета-фактуры, оформленного продавцом на имя посредника (смотрите [письмо](#) Минфина России от 16.01.2020 N 03-07-09/1632). В строках счета-фактуры ["Продавец"](#)

,

["Адрес"](#)

и

["ИНН/КПП продавца"](#)

приводятся наименование, адрес ([подп. "в"](#)

и

[подп. "г" п. 1](#)

Правил заполнения счета-фактуры), ИНН и КПП реального продавца. При этом счета-фактуры подписывает агент. Учитывая, что отражение в счетах-фактурах дополнительной информации не запрещено, в таких счетах-фактурах посредник может также для сведения указать свои наименование, адрес и ИНН/КПП, не нарушая порядка следования и нумерации строк и граф. В графах при этом дублируются данные из счета-фактуры, оформленного продавцом на имя посредника. Такой порядок заполнения счетов-фактур рекомендован в

[письмах](#)

Минфина России

[от 01.03.2013 N 03-07-09/6141](#)

,

[от 09.10.2012 N 03-07-09/136](#)

,

[от 31.07.2012 N 03-07-09/97](#)

,

[от 27.07.2012 N 03-07-09/92](#)

,

[от 21.06.2012 N 03-07-15/66](#)

,

[от 10.05.2012 N 03-07-09/47](#)

[от 02.03.2012 N 03-07-09/16](#)

и др.

Принципал вправе принимать к вычету соответствующую сумму НДС. У агента обязанности по уплате в бюджет НДС не возникнет ([письмо](#) Минфина России от 01.08.2019 N 03-07-09/57945).

При этом срок, в течение которого агент должен перевыставить счет-фактуру принципалу, в НК РФ не установлен. Агентом, приобретающим товары (работы, услуги) от своего имени, при перевыставлении счета-фактуры в адрес покупателя-принципала правило о пятидневном сроке выставления [счетов-фактур](#), утвержденное [п. 3 ст. 168](#) НК РФ, не применяется. На этот момент обратил внимание Минфин России в письме от 18.11.2015 N 03-07-11/66733. Смотрите также

[Вопрос](#)

: Обязан ли агент, приобретающий товары, работы или услуги от своего имени, соблюдать общеустановленный пятидневный срок при перевыставлении счета-фактуры принципалу? (журнал "НДС: проблемы и решения", N 1, январь 2016 г.).

Перевыставленный счет-фактуру агент регистрирует в [части 1](#) журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, без регистрации в книге продаж ([п. 7](#)

[Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур](#), [п. 3](#)

[Правил ведения книги продаж](#)). Принципал, получив от агента счет-фактуру, регистрирует его в книге покупок (

[п. 1](#)

[Правил ведения книги покупок](#)).

При принятии принципалом НДС к вычету необходимо учитывать период получения счета-фактуры. Согласно [второму абзацу п. 1.1 ст. 172](#) НК РФ при получении счета-фактуры покупателем от продавца товаров (работ, услуг) после завершения налогового периода, в котором эти приобретения приняты на учет, но до установленного [ст. 174](#) НК РФ срока представления налоговой декларации за этот налоговый период, покупатель вправе принять к вычету сумму НДС в отношении таких товаров (работ, услуг) с того налогового периода, в котором они были приняты на учет, с учетом особенностей, предусмотренных ст. 172 НК РФ.

Это значит, что, если счет-фактура получен после окончания налогового периода, но до срока подачи декларации, НДС к вычету может быть предъявлен в этой декларации (смотрите также письма Минфина России [от 03.11.2020 N 03-03-06/1/95811](#) , [от 17.08.2020 N 03-03-06/1/72012](#)).

Если счет-фактура получен после истечения срока подачи декларации, НДС может быть принят к вычету уже только в периоде получения счета-фактуры, но не позднее трех лет с момента принятия к учету соответствующего приобретения. Так как, согласно [п. 1.1 ст. 172](#)

НК РФ, вычеты по НДС, предусмотренные [п. 2 ст. 171](#)

НК РФ, могут быть заявлены в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия на учет приобретенных на территории РФ товаров (работ, услуг) (смотрите письма Минфина России [от 22.11.2021 N 03-07-08/94165](#)

,
[от 17.11.2020 N 03-07-14/99976](#)

,
[от 17.01.2019 N 03-07-11/1795](#)

).

Более того, если продавец нарушит 5-дневный срок выставления счета-фактуры, установленный [НК](#) РФ, и выставит счет-фактуру с опозданием, то при отсутствии иных нарушений покупатель может воспользоваться вычетом по такому счету-фактуре.

Нарушение 5-дневного срока выставления счета-фактуры не является основанием для отказа в вычете НДС по такому счету-фактуре (смотрите, например, письмах Минфина России [от 06.04.2022 N 03-07-09/28875](#) , [от 17.01.2022 N](#)

[03-03-06/1/1880](#) , [от 18.10.2019 N 03-03-06/1/80379](#)

,
[от 14.03.2019 N 03-07-11/16556](#)

,
[от 25.04.2018 N 03-07-09/28071](#)

,
[от 25.01.2016 N 03-07-11/2722](#)

).

Суды также отмечают, что само по себе нарушение срока выставления счета-фактуры не является безусловным основанием для отказа в применении налогового вычета по ним, не опровергает реальность исполнения договорных обязательств и не свидетельствует о недобросовестности самого налогоплательщика. Кроме того, согласно [ст. 169](#) НК РФ нарушение предусмотренного [п. 3 ст. 168](#) НК РФ 5-дневного срока не предусмотрено в качестве основания для отказа в применении налоговых вычетов (смотрите постановления Семнадцатого ААС

[от 16.04.2021 N 17АП-13204/19](#)

, АС Московского округа

[от 10.12.2020 N Ф05-18753/20](#)

, Четырнадцатого ААС

[от 23.04.2019 N 14АП-2183/19](#)

, Восемнадцатого ААС

[от 16.07.2018 N 18АП-7381/18](#)

, Девятого ААС от 05.12.2017 по делу N А40-106077/2017).

Бездействие контрагента (невыставление счета-фактуры) не может служить препятствием для получения вычета добросовестным налогоплательщиком. Важно, чтобы сделка носила реальный характер, а документы содержали достоверную информацию ([постановление](#) АС ДВО от 31.05.2018 N Ф03-1719/2018 по делу NA51-14757/2017).

Таким образом, принципал вправе заявить к вычету суммы НДС не позднее налогового периода, в котором истекает трехлетний срок, исчисляемый с момента принятия товаров (работ, услуг) к учету.

Ответственность агента за несвоевременное выставление принципалу счета-фактуры за товары (работы, услуги), приобретенные в прошлые периоды

Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение установлены [гла](#)

[вой 16 части первой](#)

НК РФ. Так, например, отсутствие счетов-фактур может повлечь за собой привлечение организации к ответственности на основании

[ст. 120](#)

НК РФ за грубое нарушение учета доходов и расходов и объектов налогообложения (базы для исчисления страховых взносов). Что касается нарушения срока выставления счетов-фактур, то данные действия не образуют состава налогового правонарушения, за которое предусмотрена ответственность в виде штрафа (дополнительно смотрите

[письмо](#)

Минфина России от 17.01.2022 N 03-03-06/1/1880).

Нормы [главы 21](#) НК РФ не предусматривают каких-либо санкций (штрафов) для налогоплательщиков, выставивших счета-фактуры с нарушением установленного

[п. 3 ст. 168](#)

НК РФ срока.

Невыполнение обязанностей по ведению журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур и его представлению в налоговый орган может привести к претензиям налоговых органов, так как исключения в отношении агентов, применяющих УСН при перевыставлении счетов-фактур для принципалов, отсутствуют (смотрите также [письмо](#)

[о](#)

Минфина России от 30.09.2014 N 03-07-14/48815).

Прямой ответственности за непредставление (несвоевременное представление) в налоговый орган [журнала](#) учета счетов-фактур в НК РФ не установлено. Вместе с тем не исключаем, что за неисполнение указанной обязанности агент может быть привлечен к налоговой ответственности по [ст. 126](#) НК РФ в виде штрафа в размере 200 рублей за каждый непредставленный документ. Напомним, указанной статьей предусмотрена ответственность за непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах. Либо по [ст.](#)

[129.1](#)

НК РФ, предусматривающей штраф в размере 5000 руб. (20 000 руб. за повторное деяние) за неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с

[НК](#)

РФ это лицо должно сообщить налоговому органу. Смотрите также

[Вопрос](#)

: Ведение посредником, приобретающим услуги от своего имени для принципала на УСН, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур и представление его в налоговый орган (ответ службы Правового консалтинга ГАРАНТ, август 2020 г.).

Кроме того, непредставление в установленный срок в налоговые органы оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, влечет наложение административного штрафа по [п. 1 ст. 15.6](#)

КоАП РФ в размере от трехсот до пятисот рублей (для должностных лиц).

Ответ подготовил:

Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Стафеева Лариса

Ответ прошел контроль качества

Организация применяет УСН. По ранее проведенным договорам цессии были поступления от службы судебных приставов в связи с отсутствием замены взыскателя. В 2022 году принято решение вернуть средства, налог по ним уплачен.

Во избежание представления корректирующей налоговой декларации за 2021 год, можно ли эти доходы отразить в налоговой декларации за 2022 год с минусом, чтобы учесть переплату по налогу?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции:

Доходом cedenta в рамках договора цессии будет признаваться только полученная им оплата за уступку права требования.

Денежные средства, право на получение которых принадлежит цессионарию, не являются доходом cedenta и не подлежат отражению в [Книге](#) учета доходов и расходов.

Ввиду того что искажение, относящееся к прошлому налоговому периоду, привело к излишней уплате налога, корректировку доходов можно отразить в текущем налоговом периоде и не представлять уточненную декларацию за 2021 год.

В [Книгу](#) учета доходов и расходов могут быть внесены соответствующие коррективы методом Красное сторно с указанием реквизитов первичного документа, содержащего обоснование исключения дохода из налоговой базы.

Обоснование позиции:

Доход по договору цессии

Цессия (уступка требования) предполагает заключение соглашения о замене прежнего кредитора (цедента), который выбывает из обязательства, на другого субъекта (цессионария), к которому переходят права прежнего кредитора по этому обязательству ([ст. 382](#) , [ст. 384](#) ГК РФ).

Налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, при определении объекта налогообложения учитывают доходы от реализации, а также внереализационные доходы ([п. 1 ст. 346.15](#) НК РФ). Указанные доходы определяются в порядке, установленном [пунктами 1 и 2 ст. 248](#)

НК РФ. При определении объекта налогообложения не учитываются доходы, перечисленные в [п. 1.1 ст. 346.15](#) НК РФ.

[Статьей 249](#) НК РФ установлено, что доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, и выручка от реализации имущественных прав.

Для цедента уступка денежного требования представляет собой реализацию имущественного права. Поэтому цедент признает доход от реализации имущественных прав в сумме платы за уступаемое право.

В целях определения налоговой базы налогоплательщики, применяющие УСН, должны

учитывать указанные доходы в размере фактически полученных ими сумм. На основании [п. 1 ст. 346.17](#) НК РФ доход от уступки права требования признается в день поступления денежных средств от цессионария на счет в банке (в кассу) (письма Минфина России [от 22.07.2016 N 03-11-11/43086](#) , [от 07.09.2015 N 03-11-06/2/51388](#) , [от 23.07.2012 N 03-11-06/2/92](#) , [от 25.01.2012 N 03-11-11/11](#) , [от 12.10.2011 N 03-11-06/2/142](#)).

Таким образом, в рамках договора цессии доходом cedenta будет признаваться плата за уступку права требования на дату ее получения от цессионария.

Поступление денежных средств, принадлежащих цессионарию

В данной ситуации на расчетный счет cedenta поступили также денежные средства, право на получение которых принадлежит цессионарию, ввиду того, что по договору цессии cedent выбыл из обязательства, а цессионарий приобрел права кредитора. Следовательно, у цессионария есть право требования данных денежных средств, а у cedenta - обязанность их передачи цессионарию.

В рамках гражданских правоотношений денежные средства, полученные участником гражданского оборота без оснований, установленных законом, иными правовыми актами или сделкой, являются неосновательным обогащением такого лица. Неосновательное обогащение подлежит возврату лицу, за счет которого были получены такие денежные средства ([п. 1 ст. 1102](#) ГК РФ). Таким образом, в данном случае имеет место неосновательность поступления денежных средств на расчетный счет cedenta, так как право на их получение принадлежит цессионарию.

Исходя из [п. 1 ст. 41](#) НК РФ доходом для целей налогообложения признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить.

Неосновательно поступившие денежные средства не являются экономической выгодой, и, следовательно, доходом cedenta. Поэтому, по нашему мнению, эти суммы не следовало включать в доходы при определении налоговой базы.

Позиция о том, что полученные денежные средства, не являющиеся по своей сути экономической выгодой, не учитываются в составе доходов при определении объекта налогообложения у организации, применяющей УСН, выражена в письмах Минфина России [от 11.04.2007 N 03-11-04/2/98](#) , [от 04.07.2005 N 03-11-04/2/11](#) , постановлениях АС Северо-Западного округа [от 29.12.2015 N Ф07-2009/15](#) по делу N А42-7676/2014, ФАС Поволжского округа [от 27.03.2012 N Ф06-1679/12](#)).

Согласно [письму](#) Минфина России от 19.12.2016 N 03-11-06/2/76029 организация-получатель ошибочно зачисленных на расчетный счет денежных средств либо по которым невозможно идентифицировать назначение платежа, в случае, если такие денежные средства не были возвращены отправителю, учитывает указанные денежные средства в составе доходов при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

В данной ситуации денежные средства были получены в 2021 году, а возвращаться будут в 2022 году. По нашему мнению, неосновательно полученные налогоплательщиком суммы следовало бы включить в доход, только если они не будут возвращены вообще. В соответствии с [п. 1 ст. 196](#) ГК РФ общий срок исковой давности составляет три года со дня, определяемого согласно [ст. 200](#) ГК РФ. То есть до истечения данного срока такие суммы должны определяться в учете в качестве кредиторской задолженности. И только по истечении периода, в котором срок исковой давности будет окончен или по иным основаниям, невозвращенная сумма должна быть включена в состав внереализационных доходов на основании [п. 18 ст. 250](#) НК РФ и

[подп. 5 п. 4 ст. 271](#)

НК РФ (

[п. 1 ст. 346.15](#)

НК РФ, письма Минфина России

[от 21.02.2011 N 03-11-06/2/29](#)

,

[от 25.12.2008 N 03-11-05/314](#)

, ФНС России

[от 14.02.2011 N КЕ-4-3/2303](#)

).

Но при невключении полученных cedentом денежных средств, принадлежащих цессионарию, в налогооблагаемую базу за 2021 год, нами не исключена вероятность предъявления претензий налоговыми органами.

Корректировка доходов

Правила исправления ошибок в налоговом учете определены нормами [ст. 54](#) НК РФ.

Согласно [абзацу 3 п. 1 ст. 54](#) НК РФ налогоплательщик вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога (

[письмо](#)

Минфина России от 29.10.2021 N 03-03-06/1/87671).

Также согласно [п. 1 ст. 81](#) НК РФ при обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик вправе внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в

налоговый орган уточненную налоговую декларацию в порядке, установленном настоящей статьей.

Никаких исключений в применении данного принципа для организаций, находящихся на УСНО, [Налоговым кодексом](#) не предусмотрено.

Таким образом, в данной ситуации организация имеет право не представлять уточненную декларацию за прошлый период, отразив корректировку доходов в текущем периоде.

Согласно [ст. 346.24](#) НК РФ налогоплательщики обязаны вести учет доходов и расходов для целей исчисления налоговой базы по налогу в [Книге](#) учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения (далее - Книга), форма и порядок заполнения которой утверждаются Министерством финансов РФ.

В соответствии с [п. 1.1](#) порядка заполнения Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, утвержденному [Приказом](#) Минфина РФ от 22.10.2012 N 135н (далее - Порядок), в [Книге](#) в хронологической последовательности на основе первичных документов позиционным способом отражаются все хозяйственные операции за отчетный (налоговый) период.

Согласно [п. 1.6](#) Порядка исправление ошибок в [Книге](#) должно быть обоснованно и подтверждено подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) с указанием даты исправления и печатью организации (индивидуального предпринимателя) (при наличии печати).

Налоговым кодексом и [Порядком](#) не определен порядок исправления ошибок в [Книге](#) в соответствии с требованиями, установленными [п. 1 ст. 54](#) НК РФ (письма Минфина России [от 22.06.2015 N 03-11-09/36020](#)

,
[от 15.12.2003 N 04-02-05/1/108](#)

).

Так как в данном случае нужно скорректировать излишне учтенный доход, то в связи с отсутствием установленного порядка, по нашему мнению, допустимо использовать метод "Красное" сторно (в [Книге](#) отразить аналогичную операцию со знаком "минус").

В большинстве случаев первичным документом, на основании которого вносится корректировочная запись в Книгу, является бухгалтерская справка, содержащая обязательные реквизиты, перечисленные в [п. 2 ст. 9](#) Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете". В справку целесообразно включить пояснения причин исключения сторнируемых сумм из доходов, а также ссылки на документы, имеющие отношение к данным суммам (договор цессии, платежные поручения и пр.). Реквизиты (дату и номер) бухгалтерской справки следует указать в [графе 2](#) Книги рядом с корректировочной записью.

Ответ подготовил:

Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Школина Марина

Ответ прошел контроль качества

ООО на УСН ("доходы") заключило два договора процентного займа с другим ООО. Один договор займа был заключён в 2017 году, когда организация-заёмщик применяла общую систему налогообложения. Второй договор займа заключен в 2020 году, когда организация-заёмщик уже перешла на УСН ("доходы").

В конце 2021 года организация-займодавец ликвидирована.

Какие налоговые последствия возникают для организации-заемщика на УСН в связи с тем, что денежные средства и проценты не были возвращены? Этот заем теперь считается доходом и с него должен быть уплачен налог по УСН 6%? Когда возникают эти налоговые последствия - по истечении срока договора или на дату ликвидации займодавца?

Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу:

Кредиторская задолженность, списываемая в связи с ликвидацией организации-кредитора, подлежит включению в состав внереализационных доходов в периоде, соответствующем дате внесения записи в ЕГРЮЛ о ликвидации кредитора. В рассматриваемой ситуации в целях налогообложения кредиторская задолженность при ее списании приведет к появлению дохода, облагаемого налогом, уплачиваемым в связи с применением УСН, равного полной сумме списываемой задолженности, включая проценты.

Обоснование вывода:

В нормах [главы 26.2](#) НК РФ, регулирующих порядок определения доходов и расходов, содержатся отсылки к соответствующим статьям [главы 25](#) НК РФ.

Так, при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, учитываются доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и внереализационные доходы, определяемые в порядке, установленном соответственно [ст. 249](#)

,
[250](#)

НК РФ (
[п. 1 ст. 248](#)

,
[п. 1 ст. 346.15](#)

НК РФ). При этом не учитываются доходы, поименованные в
[п. 1.1 ст. 346.15](#)

НК РФ, в частности, доходы, указанные в
[ст. 251](#)

НК РФ.

Признавая внереализационные доходы при УСН, необходимо иметь в виду, что в тех случаях, когда в [ст. 250](#) НК РФ есть ссылки на другие статьи [главы 25](#) НК РФ, нормы этой статьи могут учитываться при УСН в том случае, если они не противоречат остальным положениям

[главы 26.2](#)

НК РФ (смотрите письма Минфина России
[от 13.04.2005 N 03-03-02-04/1/97](#)

, УМНС по г. Москве

[от 04.12.2003 N 21-09/67488](#)

).

На основании [п. 18 ст. 250](#) НК РФ внереализационными доходами налогоплательщика признаются доходы в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед

кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением случаев, предусмотренных [под п. 21](#)

,
[21.1](#)

,
[21.3-21.5 п. 1 ст. 251](#)

НК РФ. Положения данного пункта не распространяются на списание ипотечным агентом кредиторской задолженности в виде обязательств перед владельцами облигаций с ипотечным покрытием, а также на списание специализированным обществом кредиторской задолженности в виде обязательств перед владельцами выпущенных им облигаций.

Налоговое законодательство не раскрывает понятия других оснований, по которым может быть списана кредиторская задолженность. [НК](#) РФ не содержит развернутого перечня оснований для списания кредиторской задолженности, при этом перечень оснований для списания кредиторской задолженности является открытым ([письмо](#)

Минфина России от 07.02.2020 N 03-03-06/2/7955).

По мнению Минфина и налоговых органов, в части учета кредиторской задолженности никаких исключений для налогоплательщиков, применяющих УСН, НК РФ не содержит. Поэтому такие налогоплательщики включают в состав доходов списанную кредиторскую задолженность, за исключением кредиторской задолженности, указанной в [подп. 21 п. 1 ст. 251](#)

НК РФ (смотрите письма ФНС России [от 14.02.2011 N KE-4-3/2303](#)

, Минфина России [от 19.12.2014 N 03-11-06/2/65762](#)

,
[от 07.08.2013 N 03-11-06/2/31883](#)

,
[от 21.02.2011 N 03-11-06/2/29](#)

,
[от 03.07.2009 N 03-11-06/2/118](#)

и др.).

По мнению уполномоченных органов, факт государственной регистрации ликвидации кредитора приводит к признанию в целях налогообложения прибыли доходов организацией-должником (смотрите, например, письма Минфина России [от 02.04.2021](#)

[N 03-03-06/1/24533](#)

,
[от 16.09.2020 N 03-03-07/81257](#)

,
[от 07.02.2020 N 03-03-06/2/7955](#)

, ФНС России

[от 02.06.2011 N ЕД-4-3/8754](#)

).

Также, поскольку законом не предусмотрено иного, считаем, что под действие [п. 18 ст. 250](#) НК

РФ подпадают и доходы в виде сумм списанной кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами) по уплате процентов по займу, ведь в таком случае также имеет место получение должником экономической выгоды (

[п. 1 ст. 41](#)

НК РФ).

Суммы кредиторской задолженности, списываемые в связи с ликвидацией организации-кредитора, подлежат включению в состав внереализационных доходов в периоде, соответствующем дате внесения записи в ЕГРЮЛ о ликвидации кредитора (смотрите письма Минфина России [от 19.01.2021 N 03-03-06/1/2236](#) , [от 09.02.2018 N 03-03-06/1/7837](#)).

Если по данным обязательствам истечение срока исковой давности наступило раньше ликвидации кредитора, то задолженность списывается сразу после истечения срока исковой давности.

Оформлять списание задолженности на УСН нужно, как и на общей системе налогообложения, в соответствии с правилами бухгалтерского учета ([письмо](#) ФНС России от 08.12.2014 N ГД-4-3/25307@), для этого нужно оформить акт инвентаризации расчетов с кредиторами, бухгалтерскую справку, приказ руководителя о списании. На основании этих документов необходимо сделать соответствующую запись в Книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения,

[форма](#)

и

[порядок](#)

заполнения которой утверждены

[приказом](#)

Минфина России от 22.10.2012 N 135н.

Ответ подготовил:

Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Коренева Ольга

Ответ прошел контроль качества

ООО (заимодавец) передало в собственность физическому лицу (заемщику) деньги в одном календарном году, а их возврат (безналичными средствами) произошёл уже в другом календарном году.

Нужно ли применять контрольно-кассовую технику в этом случае?

Действительно, [ст. 1.1](#) Закона о ККТ определяет расчеты в том числе как предоставление и погашение займов для оплаты товаров, работ, услуг (включая осуществление ломбардами кредитования граждан под залог принадлежащих гражданам вещей и деятельности по хранению вещей) либо предоставление или получение иного встречного предоставления за товары, работы, услуги.

Такую формулировку чиновники разъясняют так: предоставление кредита (займа) следует рассматривать как изменение срока выполнения обязательства по предоставлению денежных средств в рамках осуществления расчетов (например, по договору купли-продажи), а именно: передача денежных средств покупателем (клиентом) продавцу позднее получения товара (работы, услуги), а не в момент такой передачи, либо как изменение порядка оплаты, при котором последняя производится не в полной сумме расчета, а по частям. Соответственно погашением кредита (займов) является исполнение обязательства по оплате покупателем (клиентом) полученных ранее товаров, работ или услуг в рамках осуществляемых расчетов (письма ФНС России [от 16.08.2021 N KB-4-20/11512@](#)

,
[от 21.01.2021 N AB-4-20/605@](#)

и пр.,

[письмо](#)

Минфина России от 01.07.2019 N 03-01-15/48264). То есть значение "передача в кредит" в реквизите "Признак способа расчета" (тег 1214) указывается в кассовом чеке в момент передачи предмета расчета без его оплаты.

И потому в случае предоставления организацией (индивидуальным предпринимателем) займов, не связанных с отсрочкой или рассрочкой по оплате за товары, работы или услуги, а также при погашении таких займов, в том числе процентов по ним, применение контрольно-кассовой техники не требуется ([письмо](#) ФНС России от 19.10.2018 N ЕД-4-20/20518).

К сведению:

В отношении кредитных потребительских кооперативов и микрофинансовых организаций применяется иной подход (смотрите письма Минфина России [от 27.06.2019 N ЕД-4-20/12600](#), ФНС России [от 06.07.2021 N АБ-4-20/9503@](#), [решение](#) АС Свердловской области от 04.04.2022 N А60-2474/2022, [постановление](#) Пятого ААС от 12.07.2022 N 05АП-3336/22 по делу N А59-6103/2021, [постановление](#) Седьмого ААС от 11.05.2022 N 07АП-2125/22 по делу N А03-17728/2021).

Ответ подготовил:

Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Волкова Ольга