

## Комментарии к изменениям в законодательстве о налогах и сборах\*

**ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ НОВАЦИЙ 2015 ГОДА  
ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ<sup>1</sup>**

НК РФ, статья 254, пункт 1

«3) В целях списания стоимости имущества, указанно-го в настоящем подпункте, в течение более одного отчет-ного периода налогоплательщик вправе самостоятельно определить порядок признания материальных расходов в виде стоимости такого имущества с учетом срока его ис-пользования или иных экономически обоснованных показа-телей».

**Комментарий**

Комментируемая норма (как и ряд других по-ложений Федерального закона от 20.04.2014 № 81-ФЗ) была включена в НК РФ с целью сближе-ния правил налогового учета с правилами бухгал-терского учета, в данном случае — с порядком учета спецоснастки и спецодежды, установлен-ным Методическими указаниями по бухучету спец-инструмента, спецприспособлений, спецоборудо-вания и спецодежды, утвержденными Приказом Минфина России от 26.12.2002 № 135н.

Однако с принятием нового закона «О бухгал-терском учете» статус методических указаний по бухгалтерскому учету стал, как минимум, неопре-деленным, поскольку они не содержат прежних правил бухгалтерского учета, сохраняющих силу до принятия новых федеральных стандартов бухгал-терского учета (ФСБУ), и они не предусмотре-ны перечнем документов, регулирующих бухгал-терский учет с 2013 года (см. п.1 ст.21, п.1 ст.30 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», п.2 ст.5 Федерального за-кона от 26.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»).

С принятием нового ФСБУ «Запасы» данные Методические указания утратят силу, следова-тельно, установленный ими порядок, отсутствующий в проекте указанного ФСБУ, перестанет быть обязательным.

**Выводы: не исключено, что в недалеком буду-щем применение комментируемой нормы приведет не к сближению, а к различиям с данными бухгал-терского учета.**



НК РФ, статья 254, пункт 2

«Стоимость материально-производственных за-пасов, прочего имущества в виде излишков, выявленных в ходе инвентаризации, и (или) имущества, полученного безвозмездно, и (или) имущества, полученного при демон-таже... определяется как сумма дохода, учтенного налого-плательщиком в порядке, предусмотренном п.8, 13 и 20 ч.2 ст.250 НК РФ».



НК РФ, статья 329

«Если ЦБ получена налогоплательщиком безвозмезд-но либо выявлена в результате инвентаризации, ее сто-имость для целей налогового учета, в том числе в случае последующей реализации (выбытия), определяется исходя из рыночной (расчетной) стоимости, определяемой в соот-ветствии со статьей 280 настоящего Кодекса».

**Комментарий**

Согласно п.2 ст.38 НК РФ для целей налогоо-бложения имущественные права не относятся ни к прочему имуществу в целом, о котором говорит-ся в первой из приведенных норм, ни к ценным бумагам, рассматриваемым во второй норме.


Перевод новой редакцией ст.128 ГК РФ с 1 ок-тября 2013 года бездокументарных ценных бумаг

<sup>1</sup> Комментируются не все нововведения по налогу на прибыль, вступившие в силу с 01.01.2015

\* Комментарии содержат мнение компании по приведенным документам и не могут рассматриваться как консультация. Компания не несет ответственности за последствия применения или неприменения материалов бюллетеня в конкретном случае.

из статуса вещей в статус иного имущества не изменил их квалификации для целей налогообложения в качестве имущества, так как в НК РФ в связи с этим изменения не вносились.

**Выводы:** безвозмездно полученные имущественные права (доли в ООО, права требования) по-прежнему не имеют налоговой стоимости для целей ее учета в расходах при последующей продаже (уступке) этих прав.

 НК РФ, статья 255, пункт 9

*«В целях настоящего пункта начислениями увольняемым работникам признаются, в частности, выходные пособия, производимые работодателем при прекращении трудового договора, предусмотренные трудовыми договорами и (или) отдельными соглашениями сторон трудового договора, в том числе соглашениями о расторжении трудового договора, а также коллективными договорами, соглашениями и локальными нормативными актами, содержащими нормы трудового права».*


### Комментарий

На сегодня общий «счет» судебных решений арбитражных судов округов по вопросу об учете для целей налогообложения аналогичных выходных пособий, выплаченных до 2015 году, 7:1 в пользу налоговых органов, причем по трем из этих семи решений были приняты «отказные» определения высших судебных инстанций. В том числе был отвергнут довод о возможности ретроспективного применения комментируемой нормы как улучшающей положение налогоплательщиков.


Суды в определенной мере связаны прецедентным, по сути, Постановлением Президиума ВАС РФ от 01.03.2011 № 13018/10 о невозможности учета для целей налогообложения расходов по выплате единовременного пособия уходящему на пенсию директору.

Позиция Минфина России о возможности учета в расходах выходных пособий, выплаченных до 2015 года (последнее письмо — от 03.04.2015 № 03-03-06/1/18890), на настоящий момент так и не доведена до ФНС России для направления налоговым органам.

**Выводы:** если организация в период до 01.01.2015 учитывала расходы на выплату выходных пособий при определении налоговой базы по налогу на прибыль, целесообразно протестировать связанные с этим налоговые риски с учетом судебной практики.

 НК РФ, пункт 11, статьи 250, подпункт 5 пункта 1 статьи 265

*«Положения настоящего пункта применяются в случае, если указанная дооценка или уценка производится в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю РФ, либо с изменением курса иностранной валюты (условных денежных единиц) к рублю РФ, установленного законом или соглашением сторон, если выраженная в этой иностранной валюте (условных денежных единицах) стоимость требований (обязательств), подлежащих оплате в рублях, определяется по курсу, установленному законом или соглашением сторон соответственно».*

 НК РФ, пункт 8 статьи 271, пункт 10 статьи 272


*«Если при пересчете выраженной в иностранной валюте (условных денежных единицах) стоимости требований (обязательств), подлежащих оплате в рублях, применяется иной курс иностранной валюты, установленный законом или соглашением сторон, пересчет доходов, требований (обязательств) в соответствии с настоящим пунктом производится по такому курсу».*

### Комментарий

Важным «сближением» правил налогового учета с правилами бухгалтерского учета является возможность рассчитывать рублевую сумму договоров в у.е. и курсовых разниц по ним не по курсу ЦБ РФ.

**Выводы:** между налоговым и бухгалтерским учетом курсовых разниц остались лишь незначительные различия:

- наличие в гл. 25 НК РФ формулировки «выраженные в условных единицах»;
- возможность несовпадения периодов, за которые определяются курсовые разницы (в бухгалтерском учете промежуточная отчетность может составляться не ежеквартально или вообще не составляться);
- отсутствие в налоговом учете курсовых разниц по ценным бумагам, выраженным в иностранной валюте и условных единицах (в бухгалтерском учете курсовые разницы возникают по долговым ценным бумагам).

 Федеральный закон от 20.04.2014 № 81-ФЗ, статья 3, пункт 3

*«Доходы (расходы) в виде суммовой разницы, возникшие у налогоплательщика по сделкам, заключенным до 1 января 2015 года, учитываются в целях налогообложения прибыли организаций в порядке, установленном до дня вступления в силу настоящего Федерального закона».*

### Комментарий


Согласно ст.15 ГК РФ сделками признаются действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекра-

\* *Комментарии содержат мнение компании по приведенным документам и не могут рассматриваться как консультация. Компания не несет ответственности за последствия применения или неприменения материалов бюллетеня в конкретном случае.*

щение гражданских прав и обязанностей. В то же время не до конца ясно, относятся ли к сделкам по договорам в у.е., заключенным до 2015 года, после совершения которых надо ежемесячно определять курсовые разницы, следующие операции:

- отгрузки 2015 года (с одной стороны, в п.9 Информационного письма Президиума ВАС от 17.11.2011 № 148 со ссылкой на ст.54 НК РФ различаются гражданско-правовые сделки, которые не влекут налоговые последствия, и совершаемые во исполнение этих сделок финансово-хозяйственные операции, такие последствия влекущие; из этого же, по сути, исходит и Минфин России в письме по рассматриваемому вопросу от 30.03.2015 N 03-03-06/1/17387. С другой стороны, Приказ ФНС России от 27.07.2012 N ММВ-7-13/524@ предписывает в Уведомлении о контролируемых сделках сообщать об отгрузке товаров, выполнении работ, оказании услуг и других операциях с предметом сделки, совершенных в налоговом периоде);
- изменение условий сделки, например, сроков и порядка оплаты отгрузок 2014 года (поскольку, например, Минфин России разъяснил в письме от 08.08.2013 № 03-01-18/32056, что под изменением условий контролируемой сделки (договора) следует понимать изменение ее (его) существенных условий);
- предоставление и получение в 2015 году ассортиментной отгрузочной разрядки по рамочному договору поставки (п.2 ст.509 ГК РФ).

**Выводы:** необходимо оценить налоговые риски занижения дохода в случае, если перечисленные операции 2015 года ведут к положительным курсовым разницам.

 НК РФ, статья 269

*«1.1. По долговому обязательству, возникшему в результате сделки, признаваемой в соответствии с настоящим Кодексом контролируемой сделкой, налогоплательщик вправе:*

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

*1.2. В целях пункта 1.1 настоящей статьи устанавливаются следующие интервалы предельных значений процентных ставок по долговым обязательствам:*

*1) по долговым обязательствам, оформленным в рублях:*

*по долговому обязательству, оформленному в рублях и возникшему в результате сделки, признаваемой контролируемой в соответствии с пунктом 2 статьи 105.14 настоящего Кодекса, - от 0 до 180 процентов (на период с 1 января по 31 декабря 2015 года), от 75 до 125 процентов (начиная с 1 января 2016 года) ключевой ставки Центрального банка Российской Федерации».*

#### Комментарий

В отличие от определения «интервальным» методом рыночной цены ценных бумаг в ст. 280 НК РФ, согласно комментируемым нормам не будет считаться рыночной величина, совпадающая с границами интервала — она должна быть больше нижней или меньше его верхней границы.

**Выводы:** в 2015 году для заимодавца рыночной ставкой по долговому обязательству, относящемуся к контролируемым сделкам, будет считаться произведение ключевой ставки ЦБ РФ на сколь угодно малую величину, превышающую 0%, например, на 0,001%. То есть, по сути, доход по любому не беспроцентному долговому обязательству в 2015 году признается рыночным.


 НК РФ, статья 279, пункт 4

*«При уступке права требования долга до наступления предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) срока платежа в случае, если сделка по уступке признается контролируемой согласно разделу V.1 настоящего Кодекса, фактическая цена такой сделки признается рыночной с учетом положений пункта 1 настоящей статьи».*

#### Комментарий и выводы

Обращаем внимание, что контролируемые сделки по уступке прав требования:

- тоже могут быть «законно» убыточными;
- рыночный размер убытка по ним может определяться «интервальным методом», то есть по упрощенным правилам без применения специальных методов, предусмотренных гл.14.3 НК РФ.

 Федеральный закон от 28.12.2013 № 420-ФЗ

*«Статья 3*

*Внести в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации следующие изменения:*

*24) статью 280 изложить в следующей редакции:...*

*Статья 6*

*2.... абзацы первый - восемьдесят восьмой пункта 24, настоящего Федерального закона вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня официального опубликования настоящего Федерального закона и*

не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу».

### Комментарий

Основные моменты нового порядка налогообложения операций с ценными бумагами в 2015 году:

- Вместо четырех отдельных налоговых баз осталось две отдельные налоговые базы: единая налоговая база формируется по операциям:
  - с обращающимся ценными бумагами и обращающимся ФИСС, которая, в свою очередь, объединена с налоговой базой по основной деятельности, облагаемой по ставке 20%;
  - с необрачающимся ценными бумагами и необрачающимся ФИСС.
- Признаются убытки от (при) ликвидации эмитента ценных бумаг и векселедателя.
- Установлен Кодексом ранее регулировавшийся разъяснениями Минфина и практикой высших судебных инстанций порядок определения:
  - налоговой базы при частичном погашении эмиссионных долговых ценных бумаг с амортизацией долга;
  - рыночной цены при совершении одной сделки с ценной бумагой;
  - рыночной цены ценных бумаг, приобретенных при их размещении.
- Установлены переходные положения в части признания убытка, сформировавшегося до 2015 года в рамках прежних отдельных налоговых баз, и признания финансового результата при частичном погашении долговых ценных бумаг с амортизацией долга.
- Добавлена возможность выбирать способ определения рыночных цен по некоторым сделкам с ценными бумагами, являющимися контролируруемыми: использовать или общий порядок (ст. 280 НК РФ), или методы определения цен по контролируемым сделкам (гл. 14.3 НК РФ).

**Выводы: налогообложение ценных бумаг упростилось, и в нем стало меньше «белых» пятен.**

## ENERGY<sup>EC</sup> CONSULTING

Energy Consulting — российская консалтинговая группа, оказывающая широкий спектр профессиональных услуг в области аудита отчетности по российским и международным стандартам, бухгалтерского, налогового и правового консалтинга, due diligence, оценки, стоимостного консультирования, а также управленческого консалтинга и информационных технологий.

Аудиторский дивизион Группы, основанной в 2001 году, объединяет компанию Energy Consulting/Audit, специализирующуюся на аудиторских услугах и сопутствующем консалтинге, и «БАЛТ-АУДИТ-ЭКСПЕРТ», ведущую аудиторско-консалтинговую компанию Северо-Запада России.

Energy Consulting является главным партнером (Principal Firm) в России международной аудиторской сети HLB International, а также входит в HLB Russian Group, объединение независимых компаний-членов HLB в России. По данным «Эксперт РА» за 2014 год, HLB Russian Group занимает 5-е место в списке крупнейших аудиторско-консалтинговых групп страны.

### Офис в Москве

ул.Павловская, 7  
Тел.: +7 (495) 980-9081  
Факс: +7 (495) 980-9082  
E-mail: [info@ec-group.ru](mailto:info@ec-group.ru)  
[www.ec-group.ru](http://www.ec-group.ru)