

МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение высшего образования
«Национальный исследовательский Нижегородский
государственный университет им. Н.И. Лобачевского»

А.Н. Милосердова

Е.Ю. Пухова

Н.А. Софьин

Методология бухгалтерского и налогового учета в организациях с обособленными подразделениями

Учебное пособие

Рекомендовано Ученым советом института экономики и
предпринимательства для студентов ННГУ, обучающихся по направлению
подготовки 38.03.01 «Экономика»

Нижний Новгород

2021

УДК 657.01

ББК 65.052.2

М 60

М 60 Милосердова А.Н., Пухова Е.Ю., Софьин Н.А. МЕТОДОЛОГИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ С ОБОСОБЛЕННЫМИ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯМИ: Учебное пособие. – Нижний Новгород: Нижегородский госуниверситет, 2021. – 248 с.

Рецензенты:

доцент НА МВД, к.ю.н. С.С. Воронов

доцент, к.э.н. Т.С. Морозова

доцент, к.э.н. Н.Г. Глушич

В учебном пособии рассмотрены особенности ведения бухгалтерского и налогового учета в организациях с обособленными подразделениями, а также особенности составления бухгалтерской отчетности.

Учебное пособие предназначено для магистрантов, обучающихся по направлению подготовки 38.04.01 «Экономика» всех форм обучения.

Ответственный за выпуск:

председатель методической комиссии ИЭП ННГУ,

к.э.н., доцент Макарова С.Д.

УДК 657.01

ББК 65.052.2

**© Национальный исследовательский
Нижегородский государственный
университет им. Н.И. Лобачевского, 2021**

ОГЛАВЛЕНИЕ

ГЛАВА 1. ПРАВОВЫЕ ОСОБЕННОСТИ ОТКРЫТИЯ ОБОСОБЛЕННЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ	6
1.1 Особенности открытия филиалов организаций	6
1.2 Особенности открытия представительств организаций	12
1.3 Регистрация изменений в обособленном подразделении	25
1.4 Ликвидация обособленного подразделения	28
1.5 Переезд обособленного подразделения	31
1.6 Структурные подразделения	33
1.7 Обособленные подразделения в строительстве	51
Тесты к главе 1	57
ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ОБОСОБЛЕННОМ ПОДРАЗДЕЛЕНИИ	59
2.1 Открытие отдельного расчетного счета обособленному подразделению	59
2.2 Отдельная касса обособленного подразделения	64
2.3 Право подписи первичных документов в обособленном подразделении по доверенности	72
2.4 Формирование учетной политики в обособленном подразделении	78
2.5 Организация документооборота между головной организацией и обособленным подразделением	85
Задача к главе 2	93
Тесты к главе 2	94
ГЛАВА 3. ВЕДЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРИ НАЛИЧИИ ОТДЕЛЬНОГО БАЛАНСА ПОДРАЗДЕЛЕНИЯ В ГОЛОВНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ	96
3.1 Организация и ведение расчетов между головной организацией и подразделением, выделенным на отдельный баланс	98

3.2	Определение финансового результата обособленным подразделением	105
3.3	Особенности отражения учетной информации о формировании финансовых результатов российской организации при наличии представительства за рубежом	106
3.4	Обмен информацией между головной организацией и обособленным подразделением, выделенным на отдельный баланс	108
	Задача к главе 3	109
	Тесты к главе 3	110
	ГЛАВА 4. ОРГАНИЗАЦИЯ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА В ОБОСОБЛЕННОМ ПОДРАЗДЕЛЕНИИ	112
	Задачи к главе 4	131
	Тесты к главе 4	132
	ГЛАВА 5. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ИМУЩЕСТВА В ОРГАНИЗАЦИЯХ, ИМЕЮЩИХ ОБОСОБЛЕННЫЕ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯ	135
5.1	Учет внеоборотных активов	135
5.2	Бухгалтерский учет МПЗ и основных средств, используемых организацией для ведения деятельности за пределами Российской Федерации	140
	Задача к главе 5	143
	Тесты к главе 5	143
	ГЛАВА 6. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В ОБОСОБЛЕННЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯХ И В ГОЛОВНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ	149
6.1	Порядок оформления счетов-фактур	149
6.2	Учет расчетов по налогу на прибыль в обособленных подразделениях	156
6.3	Особенности исчисления налога на прибыль по обслуживающим производствам и хозяйствам	171
6.4	Особенности исчисления транспортного налога для обособленных подразделений	177

6.5 Особенности исчисления налога на имущество для обособленных подразделений	184
6.6 Особенности исчисления земельного налога для обособленных подразделений	192
6.7 Особенности начисления и уплаты страховых взносов	196
6.8 НДФЛ: порядок уплаты и представления отчетности обособленными подразделениями	206
6.9 Особенности налоговых проверок организаций с обособленными подразделениями	230
Задача к главе 6	238
Тесты к главе 6	239
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	246

Глава. 1 Правовые особенности открытия обособленных подразделений

1.1. Особенности открытия филиалов организаций

В соответствии с пунктом 2 статьи 55 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) филиалом юридического лица является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства. Представительством юридического лица является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту.

Таким образом, в отличие от представительства филиал вне места нахождения самой организации может осуществлять не только функции представительств, но и вести ту же деятельность, что и само юридическое лицо (в полном объеме или частично).

Филиалы не обладают правоспособностью юридических лиц, под которой в общепринятом смысле понимается признанная способность юридического лица иметь и использовать имущественные и неимущественные права, нести обязанности и отвечать по ним с момента своей государственной регистрации, они не могут вступать в отношения с другими участниками гражданского оборота от своего имени.

Филиалы действуют через представителя самого юридического лица в лице руководителя филиала. Согласно п. 3 ст. 55 ГК РФ руководители филиалов назначаются юридическим лицом и действуют на основании его доверенности.

В пункте 129 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»

сказано, что полномочия руководителя филиала должны быть удостоверены доверенностью и не могут основываться исключительно на указаниях, содержащихся в учредительных документах юридического лица, положении о филиале.

Сделки, совершенные руководителем филиала при наличии таких полномочий, следует считать совершенными от имени юридического лица.

При этом на основании пункта 5 статьи 36 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее - АПК) иск к юридическому лицу, вытекающий из деятельности его филиала, расположенного вне места нахождения юридического лица, может быть предъявлен в арбитражный суд, как по месту нахождения самого юридического лица, так и по месту нахождения его филиала. Подтверждают это и суды, о чем, в частности сказано, в Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 05.09.2016 № Ф06-13155/2016 по делу № А12-28026/2016.

Сведения о филиале юридического лица должны быть указаны в едином государственном реестре юридических лиц (далее - ЕГРЮЛ).

Вместе с тем, начиная с 01.09.2014 отражение в учредительных документах юридического лица сведений о филиалах и представительства не является обязательным, на что указывают нормы абзаца 3 пункта 3 статьи 55 ГК РФ, обновленные Федеральным законом от 05.05.2014 № 99-ФЗ «О внесении изменений в главу 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации».

Помимо ГК РФ правовое положение регулируется Федеральным законом от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (далее - Закон № 208-ФЗ), Федеральным законом от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее - Закон № 14-ФЗ).

Из ст. 5 Закона № 208-ФЗ вытекает, что в соответствии с положениями ГК РФ, самого Закона № 208-ФЗ, а также других федеральных законов

акционерные общества вправе создавать филиалы. В частности, если АО представлено кредитной организацией, то при создании филиальной сети ему придется учитывать требования статьи 22 Федерального закона от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности».

Согласно указанной статье кредитная организация открывает на территории Российской Федерации филиалы с момента уведомления Банка России. В уведомлении указываются почтовый адрес филиала, его полномочия и функции, сведения о руководителях, масштабы и характер планируемых операций, а также представляются оттиск его печати и образцы подписей его руководителей. Сведения об адресе и месте нахождения филиалов и представительств публикуются кредитной организацией и Банком России на своих официальных сайтах в информационно-телекоммуникационной сети Интернет в установленном Банком России порядке.

Если уставом АО не закреплено, что создание филиала относится к компетенции коллегиального исполнительного органа общества, то решение о создании филиала принимается советом директоров (наблюдательным советом) акционерного общества.

Решение о создании филиала, принятое советом директоров (наблюдательным советом) с нарушением кворума, не имеет силы, на что указывает пункт 8 статьи 68 Закона № 208-ФЗ. На основании пункта 2 статьи 68 Закона № 208-ФЗ кворум для проведения заседания совета директоров (наблюдательного совета) АО определяется его уставом, но не должен быть менее половины от числа избранных членов совета директоров (наблюдательного совета) общества.

О том, что общества с ограниченной ответственностью также наделены правом создания филиалов говорит статья 5 Закона № 14-ФЗ, согласно которой ООО может создавать филиалы по решению общего собрания участников общества. Если необходимость большего количества голосов для принятия такого решения не предусмотрена Уставом ООО, то за создание

филиала должны проголосовать не менее 2/3 общего количества участников ООО.

В Законе № 14-ФЗ продублированы нормы статьи 55 ГК РФ, то есть прямо закреплено, что филиалом ООО является его обособленное подразделение, расположенное вне места нахождения общества и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства. Филиал общества не является юридическим лицом и действует на основании утвержденного обществом положения о филиале.

Приведем образец Положения о филиале Общества с ограниченной ответственностью «XXX».

Утверждено
Решением общего собрания участников ООО «XXX»
от «09» ноября 2018 г.

Положение о филиале
общества с ограниченной ответственностью «XXX»

1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1.1. Филиал Общества с ограниченной ответственностью «XXX» (далее - Филиал) создан по единогласному решению общего собрания участников Общества с ограниченной ответственностью «XXX» (далее - Общество) от «09» ноября 2018 г.

1.2. Полное наименование Филиала: Филиал общества с ограниченной ответственностью «XXX».

1.3. Сокращенное наименование Филиала: Филиал ООО «XXX».

1.4. Местонахождение Филиала: 603123 г. Нижний Новгород, Южное шоссе, 3.

2. ЦЕЛИ И ПРЕДМЕТ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

2.1. Филиал Общества осуществляет все виды хозяйственной деятельности, направленной на решение уставных задач Филиала и Общества в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации, а также законодательствами других стран, на территории которых филиал осуществляет свою деятельность.

2.2. Предметом деятельности Филиала является:

- производство и торговля продукцией ООО «XXX» на территории города Нижнего Новгорода.

3. ПРАВОВОЙ СТАТУС ФИЛИАЛА

3.1. Филиал является обособленным подразделением Общества с ограниченной ответственностью «XXX» расположенным вне места нахождения Общества и осуществляющий все его функции, в том числе функции представительства.

3.2. Филиал не является юридическим лицом и действует на основании настоящего Положения. Для осуществления деятельности Общество наделяет Филиал имуществом, которое учитывается как на отдельном балансе Филиала, так и на балансе самого Общества.

3.3. Руководитель Филиала назначается общим собранием Общества и действует на основании доверенности, выданной Обществом.

3.4. Филиал осуществляет деятельность от имени Общества. Ответственность по всем обязательствам, принятым на себя Филиалом в пределах его компетенции несет Общество.

3.5. Для ведения расчетов Общество в порядке, предусмотренном пунктом 4.3 Инструкции Банка России от 30.05.2014 № 153-И «Об открытии и закрытии банковских счетов, счетов по вкладам (депозитам), депозитных счетов», открывает Филиалу отдельный расчетный счет по месту нахождения Филиала.

3.6. Филиал имеет печать, штампы и бланки со своим наименованием и указанием на принадлежность Филиала Обществу.

4. ИМУЩЕСТВО ФИЛИАЛА

4.1. Имущество Филиала образуется из средств, закрепленных за ним Обществом или переданных Филиалу по иным основаниям, а также денежных и материальных средств, приобретенных в ходе его хозяйственной деятельности.

Имущество, числящееся на балансе Филиала, является собственностью Общества.

5. ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ФИЛИАЛА

Для выполнения своих функций и задач Общества Филиал осуществляет финансово-хозяйственную деятельность в пределах и на условиях, определенных Обществом.

5.1. Производственная деятельность филиала планируется и учитывается в составе Общества.

5.2. Общество предоставляет Филиалу оперативную самостоятельность в процессе выполнения закрепленных за ним функций.

5.3. Филиал осуществляет распоряжение имуществом и средствами, получаемыми в результате собственной хозяйственной деятельности, в соответствии с решениями Общества.

5.4. Филиал вправе заключать хозяйственные договоры, ответственность за которые несет Общество.

5.5. Филиал несет материальную ответственность перед Обществом за нанесенный ущерб.

5.6. Филиал реализует свою продукцию по ценам, установленным Обществом.

5.7. Итоги деятельности Филиала отражаются в балансе, в отчете о финансовых результатах, а также в годовом отчете Общества.

5.8. Финансовый год филиала совпадает с финансовым годом Общества.

6. УПРАВЛЕНИЕ ФИЛИАЛОМ

6.1. Руководство деятельностью Филиала осуществляет Директор, назначаемый Генеральным директором Общества. Директор Филиала действует на основании доверенности, выдаваемой Обществом, трудового договора и приказа о назначении.

6.2. Общество осуществляет следующие функции по управлению Филиалом:

- определяет основные направления его деятельности, утверждает планы и отчеты об их выполнении;

- осуществляет проверки финансово-хозяйственной деятельности Филиала;

- назначает и увольняет Директора по основаниям, предусмотренным законом;

- определяет структуру Филиала;

- устанавливает размеры, формы и порядок наделения Филиала имуществом, денежными и иными средствами;

- утверждает годовые отчеты по результатам деятельности Филиала, определяет порядок распределения прибыли и покрытия убытков;

- принимает решение о прекращении деятельности Филиала.

6.3. Директор Филиала:

- по доверенности действует от имени общества в пределах полномочий, определяемых настоящим Положением и выданной ему доверенностью;

- осуществляет оперативное руководство деятельностью Филиала в соответствии с утвержденными Обществом планами;

- представляет интересы Общества в лице Филиала в отношениях с третьими лицами;

- распоряжается средствами Филиала в пределах и в порядке, которые установлены

настоящим Положением и доверенностью;

- в рамках хозяйственной деятельности Филиала самостоятельно совершает сделки от имени Общества. Любые сделки по отчуждению недвижимого имущества (за исключением сделок по сдаче имущества в аренду) Директор вправе совершать только после предварительного согласия Генерального директора Общества;

- в пределах имеющихся полномочий, издает приказы и распоряжения, дает указания, обязательные для всех работников Филиала;

- принимает на работу и увольняет с работы работников Филиала в соответствии со штатным расписанием Филиала, применяет к ним меры поощрения и налагает на них взыскания в соответствии с правилами внутреннего трудового распорядка и действующим трудовым законодательством Российской Федерации;

- совершает иные действия, необходимые для достижения целей и задач Филиала.

7. КОНТРОЛЬ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ФИЛИАЛА

7.1. Проверка финансово-хозяйственной и деятельности Филиала осуществляется Ревизионной комиссией Общества.

7.2. Контроль за финансово-хозяйственной деятельностью Филиала может осуществляться аудиторами (аудиторскими организациями) на основании заключенных с ними договоров.

7.3. Члены ревизионной комиссии Общества и аудиторы вправе требовать от должностных лиц Филиала предоставления им всех необходимых материалов, бухгалтерских или иных документов и личных объяснений.

7.4. Члены Ревизионной комиссии Общества и аудиторы предоставляют результаты проведенных ими проверок общему собранию Общества.

8. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ

8.1. Филиал учитывает результаты своей деятельности, ведет бухгалтерскую и статистическую отчетность в порядке, установленном действующим законодательством Российской Федерации. Баланс Филиала входит в баланс Общества.

8.2. Главный бухгалтер Филиала несет ответственность и пользуется правами, установленными для главных бухгалтеров предприятий и организаций. Главный бухгалтер Филиала подчиняется непосредственно Директору Филиала и подотчетен главному бухгалтеру Общества.

9. ПЕРСОНАЛ ФИЛИАЛА

9.1. Отношения работников Филиала, возникшие на основе трудового договора, регулируются Российским трудовым законодательством и положением о персонале Филиала, утверждаемым Директором.

9.2. Структуру и штатное расписание Филиала утверждает генеральный директор Общества по представлению Директора Филиала.

9.3. Директор Филиала разрабатывает Положение о персонале, в котором предусматривается порядок найма и увольнения работников, формы и системы оплаты труда, распорядок рабочего дня, сменность работы, порядок предоставления выходных дней и отпусков и другие вопросы. Условия оплаты труда, продолжительность ежегодных отпусков, меры социальной защиты работников не должны быть хуже условий, предусмотренных трудовым законодательством Российской Федерации.

10. ПРЕКРАЩЕНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ФИЛИАЛА

10.1. Деятельность Филиала прекращается:

- по решению общего собрания участников Общества;

- при ликвидации Общества по любым предусмотренным законом основаниям.

10.2. Прекращение деятельности Филиала осуществляется путем его закрытия.

10.3. Общее собрание участников Общества принимает решение о закрытии Филиала и назначает уполномоченных лиц для выполнения процедуры закрытия.

10.4. Уполномоченные лица оценивают наличное имущество филиала, выявляют его дебиторов и кредиторов, принимают меры к оплате долгов Филиала третьим лицам, составляют соответствующий отчет и представляют его общему собранию участников Общества.

10.5. Ответственность по обязательствам ликвидированного филиала несет Общество либо его правопреемник.

1.2. Особенности открытия представительств организаций

В соответствии с пунктом 1 статьи 55 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту.

Таким образом, правовой статус и функционал филиала гораздо шире, чем у представительства. Хотя «представление интересов» подразумевает совершение правовых действий, они носят скорее организационный, административный, вспомогательный характер, а вести деятельность (всю или ее часть), осуществляемую самим юридическим лицом, может только филиал.

В соответствии с пунктом 3 статьи 55 ГК РФ сведения о представительстве юридического лица должны быть указаны в едином государственном реестре юридических лиц (далее - ЕГРЮЛ).

Положение о представительстве разрабатывается и утверждается юридическим лицом.

Руководители представительств назначаются юридическим лицом и действуют на основании его доверенности.

При решении об открытии представительства компания наделяет его необходимым имуществом, учет которого обычно ведется на отдельном балансе. Несмотря на то, что материальная база представительства находится далеко от места нахождения самого юридического лица и обособлено в пространстве от основного имущества юридического лица, оно является собственностью последнего.

В целом можно отметить, что и представительство и филиал имеют

много общих черт:

- создаются самим юридическим лицом;
- сведения о них указываются в ЕГРЮЛ;
- наделяются создавшим их юридическим лицом имуществом;
- действуют на основании утвержденных юридическим лицом положений;
- руководители представительств и филиалов назначаются юридическим лицом и действуют на основании выданной им доверенности;
- ответственность за деятельность филиала и представительства несет создавшее их юридическое лицо.

С руководителем филиала (представительства), как и с любым иным работником, заключается трудовой договор, на основании которого организация - работодатель издает приказ о приеме на работу. Это вытекает из статьи 16 и статьи 68 Трудового кодекса Российской Федерации.

Согласно статье 5 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» акционерное общество (далее - АО) может открывать представительства в соответствии с положениями ГК РФ, самого Закона № 208-ФЗ и иных федеральных законов.

В уведомлении указываются почтовый адрес представительства, его полномочия и функции, сведения о руководителе, масштабы и характер планируемых операций, а также представляются оттиск его печати и образцы подписей его руководителей.

Так как с точки зрения российского законодательства филиалы, представительства и иные обособленные подразделения юридических лиц выделены в отдельную категорию, отличную от дипломатических и иных официальных представительств России и юридических лиц, то АО не запрещено открывать и зарубежные представительства.

Если уставом АО не закреплено, что открытие представительства относится к компетенции коллегиального исполнительного органа общества, то решение об открытии представительства принимается советом директоров

(наблюдательным советом) акционерного общества.

Руководитель представительства назначается АО и действует на основании доверенности, выданной обществом.

Представительство осуществляет деятельность от имени создавшего его АО, а ответственность за деятельность представительства несет создавшее его АО.

До вступления в силу Закона № 99-ФЗ сведения о представительстве обязательно отражались в Уставе АО. Но как уже было отмечено, сейчас к Уставу АО закон подобного требования не предъявляет, а сведения об открытом представительстве вносятся в ЕГРЮЛ.

В Письме ФНС России от 06.03.2015 № СА-4-14/3666@ налоговые органы разъясняют, что юридическое лицо в течение трех рабочих дней с момента открытия представительства обязано сообщить об этом в регистрирующий орган по месту своего нахождения. Такие правила установлены пунктом 5 статьи 5 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (далее - Закон № 129-ФЗ).

Формы и содержание документов, подтверждающих факт внесения записи в ЕГРЮЛ или Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей утверждены Приказом ФНС России от 12.09.2016 № ММВ-7-14/481@ «Об утверждении формы и содержания документа, подтверждающего факт внесения записи в Единый государственный реестр юридических лиц или Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей, признании утратившими силу отдельных приказов и отдельных положений приказов Федеральной налоговой службы». При внесении в ЕГРЮЛ иных сведений о юридическом лице, кроме сведений о его создании, документом, подтверждающим факт внесения записи в ЕГРЮЛ, является лист записи Единого государственного реестра юридических лиц (форма № Р50007, Приложение № 1 к Приказу ФНС России № ММВ-7-14/481@).

В Письме № СА-4-14/3666@ контролеры напоминают, что при открытии представительства у компании не возникает обязанности постановки на налоговый учет по месту нахождения представительства. Согласно пункту 3 статьи 83 Налогового кодекса Российской Федерации налоговые органы поставят организацию на учет по месту нахождения представительства автоматически, на основании сведений из ЕГРЮЛ.

Согласно пункту 2 статьи 17 Закона № 129-ФЗ для внесения в ЕГРЮЛ изменений, касающихся сведений о юридическом лице, но не связанных с внесением изменений в учредительный документ юридического лица, в регистрирующий орган представляется подписанное заявителем заявление о внесении изменений в ЕГРЮЛ по форме, утвержденной уполномоченным Правительством Российской Федерации федеральным органом исполнительной власти. В заявлении подтверждается, что вносимые изменения соответствуют установленным законодательством Российской Федерации требованиям и содержащиеся в заявлении сведения достоверны.

По мнению ФНС России, для внесения записи об открытии представительства в ЕГРЮЛ заявителем должно подаваться заявление по форме № Р14001 «Заявление о внесении изменений в сведения о юридическом лице, содержащиеся в Едином государственном реестре юридических лиц» (Приложение № 6 к Приказу ФНС России от 25.01.2012 № ММВ-7-6/25@). Хотя ранее, когда сведения о филиалах и представительствах должны были быть указаны в уставе, требовалось представление уведомления по форме № Р13002. Но поскольку форма № Р14001 не приведена в соответствие с действующим законодательством, а официальные разъяснения по этому поводу пока отсутствуют, в части порядка заполнения заявления налоговые органы рекомендуют компаниям обращаться за разъяснениями непосредственно в регистрирующий орган.

Приведем образец Положения о представительстве на примере коммерческой организации, действующей в форме акционерного общества.

ПОЛОЖЕНИЕ
о представительстве акционерного общества «А»

в городе Москве

1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1.1. «Представительство акционерного общества «А» в городе Москве (в дальнейшем именуемое Представительство) открыто по решению Совета директоров акционерного общества «А» (в дальнейшем именуемого Общество) 26.10.2019 (протокол от 26.10.2019 № 18) в соответствии со статьей 55 Гражданского кодекса Российской Федерации, статьей 5 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» и является обособленным структурным подразделением Общества.

1.2. Место нахождения Общества: _____.

1.3. Место нахождения Представительства: _____.

1.4. Представительство действует в соответствии с ГК РФ, другими нормативными актами Российской Федерации и города федерального значения Москвы, иными правовыми актами, действующими на территории Российской Федерации, уставом Общества, решениями его органов управления и настоящим положением.

1.5. Представительство не является юридическим лицом, имеет баланс в составе баланса Общества и пользуется счетом в банке на территории города Москвы.

Представительство вправе от имени Общества совершать сделки и иные юридические акты, выступать в интересах и от имени Общества на основании доверенности истцом и ответчиком в суде, в арбитражном и третейском судах по делам, связанным с деятельностью Представительства или Общества в целом.

1.6. Право на совершение действий, указанных в пункте 1.5 настоящего положения, возникает у Представительства с момента согласования вопроса о его размещении в порядке, установленном законодательством.

2. ФУНКЦИИ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА

2.1. Основной целью открытия Представительства является представление интересов Общества и осуществление их защиты.

2.2. Для достижения своей основной цели Представительство, руководствуясь законодательством, осуществляет следующие функции:

- заключение от лица Общества договоров, направленных на реализацию товаров (работ, услуг) Общества.

3. ПРАВА ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА

3.1. Представительство самостоятельно планирует свою деятельность (с учетом планов самого Общества).

3.2. Представительство устанавливает формы, системы и размеры оплаты труда, а также другие виды доходов его работников по согласованию с генеральным директором Общества.

4. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ ОБЩЕСТВА ПО ОТНОШЕНИЮ К ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВУ

4.1. Общество имеет право:

- участвовать в управлении делами Представительства в порядке, определяемом законодательством, уставом Общества, решениями общего собрания акционеров Общества, внутренними документами Общества и настоящим положением;

- получать информацию о деятельности Представительства, в том числе знакомиться с данными бухгалтерского учета и отчетности и другой документацией Представительства по первому требованию;

- принять решение о прекращении деятельности Представительства.

4.2. Общество обязано:

- принимать участие в финансировании и материально-техническом обеспечении деятельности Представительства в порядке, размерах и способами, предусмотренными настоящим положением и решениями органов Общества;

- соблюдать правила, установленные в настоящем положении;
- исполнять принятые на себя в установленном порядке обязательства по отношению к Представительству;
- оказывать Представительству содействие в осуществлении им своих полномочий.

5. УПРАВЛЕНИЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВОМ

5.1. Представительство возглавляет директор, который назначается генеральным директором Общества. Срок полномочий директора Представительства определяет генеральный директор Общества при назначении директора Представительства на должность.

5.2. В вопросах организации работы Представительства его директор действует на основе единоначалия.

5.3. Директор Представительства:

- обеспечивает выполнение решений органов Общества, касающихся деятельности Представительства;
- самостоятельно решает все вопросы деятельности Представительства, отнесенные настоящим положением к ведению Представительства;
- на основании доверенности Общества совершает сделки и другие юридические акты, стороной в которых от имени Общества выступает Представительство, представляет его интересы в отношениях с государственными и муниципальными органами, организациями и гражданами;
- осуществляет иные полномочия, отнесенные к его ведению законодательством или возложенные на него Обществом.

5.4. Директор Представительства издает приказы и дает указания, обязательные для лиц, относящихся к персоналу Представительства, и других лиц, состоящих с ним в трудовых отношениях.

5.5. Для реализации решений органов управления Общества, приказов и указаний директора Представительства в целях обеспечения нормальной работы Представительства директор самостоятельно формирует персонал Представительства.

5.6. На всех работников Представительства распространяются трудовые и социальные гарантии, а также требования по охране труда и технике безопасности, установленные трудовым законодательством Российской Федерации и соответствующими нормативными актами города Москвы.

6. ИМУЩЕСТВО, ФИНАНСЫ И ОТЧЕТНОСТЬ

6.1. Для ведения деятельности Общество наделяет Представительство имуществом, в состав которого включается (_____). Стоимость имущества, закрепленного за Представительством отражается в сводном бухгалтерском балансе Общества.

6.2. Источниками формирования имущества Представительства являются денежные и иные материальные средства, закрепленные за ним Обществом.

6.3. Представительство не вправе без согласия Общества отчуждать другим лицам, обменивать, сдавать в аренду, предоставлять бесплатно в постоянное или временное пользование либо займы закрепленные за ним здания, сооружения, оборудование, транспортные средства, инвентарь, сырье и другие материальные ценности, а также списывать их с баланса, если иное не предусмотрено решениями органов Общества.

6.4. Общество уплачивает в установленном порядке налоги и сборы, ведет бухгалтерскую и статистическую отчетность в соответствии с законодательством, настоящим положением и решениями органов Общества.

6.5. Финансовые документы Представительства подписываются директором и главным бухгалтером Представительства.

7. ПРЕКРАЩЕНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА

7.1. Прекращение деятельности Представительства осуществляется по решению Совета директоров Общества.

7.2. При прекращении деятельности Представительства увольняемым работникам

гарантируется соблюдение их прав и интересов в соответствии с законодательством.

Следует учитывать тот факт, что гражданское право рассматривает в качестве обособленных подразделений организаций только их филиалы и представительства, а налоговое законодательство вкладывает в это понятие более широкий смысл.

Термином «обособленное подразделение» оперирует как Гражданский кодекс Российской Федерации (далее - ГК РФ), так и налоговое законодательство России.

В целях налогового контроля организации встают на налоговый учет не только по месту нахождения организации, но и по месту нахождения своих обособленных подразделений, на что указывает пункт 1 статьи 83 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ).

В силу пункта 4 статьи 83 НК РФ постановка на налоговый учет российской организации по месту нахождения ее обособленных подразделений (за исключением филиала, представительства) осуществляется налоговыми органами на основании сообщений, представляемых (направляемых) этой организацией в соответствии с пунктом 2 статьи 23 НК РФ. На основании пункта 2 статьи 23 НК РФ налогоплательщики - организации обязаны, в том числе сообщать в налоговый орган по месту нахождения организации обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории Российской Федерации (за исключением филиалов и представительств) в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения.

Если в течение месяца компания не подаст соответствующее заявление о постановке на учет, то ей грозит штраф в размере 10 000 руб. В том случае, если деятельность обособленной структуры будет вестись нелегально (без постановки на налоговый учет), то штраф может составить уже 40 000 руб., на что указывает статья 116 НК РФ.

Согласно пункту 2 статьи 11 НК РФ обособленное подразделение

организации (далее - ОП) представляет собой любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места.

В свою очередь под местом нахождения ОП российской организации в целях налогообложения признается место осуществления этой организацией деятельности через свое обособленное подразделение. На это указывает как абзац 21 пункта 2 статьи 11 НК РФ, так и Минфин России в Письме от 11.10.2012 № 03-02-08/89.

В статье 11 НК РФ прямо предусмотрено, что признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. Рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца. На это указывают и чиновники в Письме Минфина России от 05.08.2011 № 03-02-07/1-278, а также в Письме ФНС России от 27.10.2011 № ПА-4-6/17834.

Согласно статье 209 Трудового кодекса Российской Федерации рабочее место - это место, где работник должен находиться или куда ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя.

Таким образом, исходя из определения, приведенного в НК РФ, и с учетом требований пункта 4 статьи 83 НК РФ можно выделить следующие налоговые признаки обособленного подразделения:

- территориальная обособленность.

Под территориальной обособленностью следует понимать расположение подразделения по адресу, отличному от юридического адреса самой организации, который указывается в едином государственном реестре юридических лиц (далее - ЕГРЮЛ) при ее государственной регистрации (пункт 3 статьи 54 ГК РФ, статья 5 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных

предпринимателей»). О том, что территориальная обособленность подразделения от организации определяется адресом, отличным от адреса указанной организации, зафиксированном в ЕГРЮЛ сказано и в Письме Минфина России от 18.08.2015 № 03-02-07/1/47702.

Следовательно, территориальная обособленность будет иметь место даже в том случае, если ОП и головная организация с разными адресами расположены на одной улице и подконтрольны одной налоговой инспекции. Подтверждают это и контролирующие органы в своих разъяснениях, на что, в частности, указывают Письма Минфина России от 17.04.2013 № 03-02-07/1/12946, а также от 23.01.2013 № 03-02-07/1-15.

В то же время правоприменительная практика исходит из того, что под территориальной обособленностью подразумевается расположение структурного подразделения организации географически отдельно от головной организации и за пределами административно-территориальной единицы ее регистрации, подконтрольной тому или иному налоговому органу. То есть подразделение является территориально-обособленным от головной организации в том случае, если оно находится на территории, где налоговый учет и налоговый контроль осуществляет иной налоговый орган, нежели тот, в котором организация состоит на учете в качестве налогоплательщика, что подтверждается Постановлением Арбитражного суда Уральского округа от 22.12.2014 № Ф09-7407/14 по делу № А60-11255/2014;

- наличие рабочих мест (законодатель указывает на этот признак во множественном лице), созданных на срок не менее одного месяца.

Между тем в Письме УФНС России по городу Москве от 20.10.2010 № 16-15/110055 сказано, что обособленное подразделение образуется и в том случае, когда по месту его нахождения оборудовано только одно рабочее место.

Под оборудованностью стационарного рабочего места подразумевается создание всех необходимых для исполнения трудовых обязанностей условий,

а также само исполнение таких обязанностей. Форма организации работ, срок нахождения конкретного работника на созданном организацией стационарном рабочем месте не имеют правового значения для постановки на учет юридического лица по месту нахождения его обособленного подразделения.

В Письме Минфина России от 02.08.2013 № 03-02-07/1/31001 чиновники также разъясняют, что ОП признается таковым независимо от формы организации работы, от конкретных работников, выполняющих определенную работу, срока нахождения конкретного работника на стационарном рабочем месте.

В связи с чем, в первоочередном порядке при решении вопроса о создании обособленного подразделения необходимо установить истинный смысл обособленности и ее существенные признаки;

- ведение организацией деятельности через соответствующее подразделение, то есть организация-работодатель приняла сотрудника, который уже приступил к выполнению своей трудовой функции в ОП.

Такие же разъяснения приведены в Письме Минфина России от 19.02.2016 № 03-02-07/1/9377.

Поскольку в целях налогообложения приоритет имеет понятие ОП, приведенное в налоговом праве, то необходимо четко разграничивать требования, предъявляемые к функционированию обособленных подразделений в рамках НК РФ и ГК РФ.

Сведения о филиалах и представительствах вносятся в ЕГРЮЛ, а статус подразделения (представительство, филиал) фиксируется в положении о филиале (представительстве), принимаемом высшим органом данного юридического лица.

Прямо названные в гражданском праве обособленные подразделения юридических лиц, по сути, являются разновидностью обособленных подразделений юридического лица, главным отличием которых от иных ОП является указание сведений о них в ЕГРЮЛ.

Кроме того, отличить представительство (филиал) от иного вида ОП организации можно по 5-й и 6-й цифре девятизначного кода причины постановки на учет (далее - КПП). У филиала 5-я и 6-я цифры КПП имеют значение 02, 03 или 43, у представительства - 04, 05 или 44, у всех иных - 31, 32 или 45. Аналогичные разъяснения даны в Письме ФНС России от 02.06.2008 № ЧД-6-6/396@ «О применении кодов справочника «СППУНО».

На основании пункта 7 Порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика, утвержденного Приказом ФНС России от 29.06.2012 № ММВ-7-6/435@ КПП присваивается российской организации по каждому основанию постановки на учет, в том числе по месту нахождения самой организации, ее обособленных подразделений, земельных участков и иной недвижимости, транспорта.

В то же время, выделяя лишь два вида обособленных подразделений юридического лица в форме представительства или филиала, ГК РФ не ограничивает право юридического лица на создание обособленных подразделений иных видов. При этом ГК РФ не обязывает юридическое лицо, создавшее обособленное подразделение в иной форме, указывать информацию о нем в ЕГРЮЛ.

Таким образом, порядок признания ОП в налоговом законодательстве существенно отличается от такового в гражданском праве.

Факт того, что в НК РФ не поименованы конкретные формы обособленных подразделений, позволяет утверждать, что для целей налогообложения обособленным подразделением будет признаваться помимо представительства и филиала любое другое подразделение организации, которое удовлетворяет всем критериям, которые мы рассмотрели выше.

Налогоплательщики - организации обязаны сообщать в налоговый орган по месту нахождения организации:

- обо всех ОП российской организации, созданных на территории Российской Федерации (за исключением филиалов и представительств), и

изменениях в ранее сообщенные в налоговый орган сведения о таких обособленных подразделениях (подпункт 3 пункта 2 статьи 23 НК РФ):

в течение 1 месяца со дня создания обособленного подразделения российской организации;

в течение 3 дней со дня изменения соответствующего сведения об обособленном подразделении российской организации;

- обо всех ОП российской организации на территории Российской Федерации, через которые прекращается деятельность этой организации (которые закрываются этой организацией) (подпункт 3.1 пункта 2 статьи 23 НК РФ):

в течение 3 дней со дня принятия российской организацией решения о прекращении деятельности через филиал или представительство (закрытии филиала или представительства);

в течение 3 дней со дня прекращения деятельности российской организации через иное обособленное подразделение (закрытия иного обособленного подразделения).

На основании пункта 7 статьи 23 НК РФ указанные сообщения могут быть представлены в налоговый орган лично или через представителя, направлены по почте заказным письмом, переданы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

Формы и форматы сообщений, представляемых на бумажном носителе или в электронной форме, а также порядок заполнения форм указанных сообщений утверждены Приказом ФНС России от 09.06.2011 № ММВ-7-6/362@ «Об утверждении форм и форматов сообщений, предусмотренных пунктами 2 и 3 статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации, а также порядка заполнения форм сообщений и порядка представления сообщений в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи» (далее - Приказ № ММВ-7-6/362@).

Для организаций, имеющих обособленные подразделения, важны

следующие формы:

- форма С-09-3-1«Сообщение о создании на территории Российской Федерации обособленных подразделений (за исключением филиалов и представительств) российской организации и об изменениях в ранее сообщенные сведения о таких обособленных подразделениях» (Приложение № 3 к Приказу № ММВ-7-6/362@);

- форма С-09-3-2«Сообщение об обособленных подразделениях российской организации на территории Российской Федерации, через которые прекращается деятельность организации (которые закрываются организацией)» (Приложение № 4 к Приказу № ММВ-7-6/362@).

По общему правилу организация, создавшая обособленное подразделение, встает на налоговый учет именно по месту нахождения последнего. Однако из этого правила есть два исключения, на что указывает пункт 4 статьи 83 НК РФ. В названной норме сказано, что в случае, если несколько обособленных подразделений организации находятся в одном муниципальном образовании, городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе на территориях, подведомственных разным налоговым органам, постановка организации на учет может быть осуществлена налоговым органом по месту нахождения одного из ее обособленных подразделений, определяемого этой организацией самостоятельно. Сведения о выборе налогового органа организация указывает в уведомлении, представляемом (направляемом) российской организацией в налоговый орган по месту ее нахождения, иностранной организацией - в выбранный ею налоговый орган.

В частности, если у организации уже имеется одно ОП в муниципальном образовании (либо в городе федерального значения), где она состоит на учете по месту нахождения ОП и при этом в этом муниципальном образовании (либо городе федерального значения) на территории, подведомственной другой налоговой инспекции создается новое ОП, то без постановки на учет по месту нахождения нового ОП можно обойтись. Для этого необходимо

вместе с сообщением о создании нового ОП направить в свою налоговую инспекцию уведомление о том, что организация состоит на налоговом учете по месту нахождения «старого» ОП. Аналогичные правила применяются и в том случае, если организация одновременно создает несколько ОП в одном муниципальном образовании, а также в городах федерального значения - в этом случае компания вправе встать на учет по месту нахождения любого ОП, выбранного ею самостоятельно.

Таким образом, пунктом 4 статьи 83 НК РФ установлено право выбора постановки на учет организации по месту нахождения одного из обособленных подразделений, если несколько обособленных подразделений организации находятся в одном муниципальном образовании, подведомственны разным налоговым органам. Аналогичное мнение высказано в Письме ФНС России от 27.03.2018 № ГД-4-11/5666@.

Заметим, что положения пункта 4 статьи 83 НК РФ не распространяется на обособленные подразделения организации, которые находятся на территориях различных субъектов Российской Федерации (Письмо Минфина России от 18.11.2016 № 03-02-07/1/67974).

1.3. Регистрация изменений в обособленном подразделении

Организации, имеющие в своем составе обособленные подразделения, встают на налоговый учет не только по месту своего нахождения, но и по месту нахождения своих обособленных подразделений. Если сведения об обособленной структуре, ранее поданные в налоговую инспекцию меняются, то о них следует сообщить налоговым органам.

Обращаем ваше внимание на то, что в НК РФ не разъясняется, что следует понимать под днем создания обособленного подразделения. Между тем, из Письма Минфина России от 19.02.2016 № 03-02-07/1/9377 можно сделать вывод, что днем создания обособленного подразделения считается дата начала осуществления деятельности организации через ОП.

Аналогичного подхода придерживаются и арбитры в Постановлении ФАС Уральского округа от 03.12.2008 № Ф09-9013/08-С2 по делу № А71-4289/08.

В течение пяти рабочих дней с момента получения такого сообщения налоговые органы регистрируют компанию по месту нахождения ОП, присвоив организации соответствующий код причины постановки на учет (далее - КПП).

Если впоследствии сведения об этом ОП меняются, например, организация меняет наименование или адрес своей обособленной структуры, то об этих изменениях она также должна сообщить в свою налоговую инспекцию. Это правило распространяется на изменения сведений об обособленных подразделениях, действующих в формах, отличных от филиалов и представительств. Изменения, вносимые в сведения о филиалах и представительствах, налоговые органы регистрируют самостоятельно на основании данных ЕГРЮЛ, что подтверждается Письмом Минфина России от 16.05.2013 № 03-02-07/1/17031.

Причем на уведомление налоговиков закон отводит организации весьма сжатые сроки - всего три дня со дня изменения соответствующего сведения об ОП. На это указывает подпункт 3 пункта 2 статьи 23 НК РФ.

Пропуск указанного срока грозит организации штрафом в размере 200 руб., на что указывает пункт 1 статьи 126 НК РФ, а руководитель организации, как должностное лицо компании, может быть оштрафован на сумму от 300 до 500 руб. (пункт 1 статьи 15.6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях).

НК РФ не разъясняет, какие именно изменения в сведениях об ОП могут приводить к обязанности организации ставить об этом факте в известность налоговиков. Между тем из формы сообщения № С-09-3-1 вытекает, что такое сообщение направляется:

- при изменении места нахождения ОП;
- изменении наименования ОП;
- изменении места нахождения и наименования ОП.

Представить такое сообщение в налоговый орган организация может через представителя компании, направить по почте заказным письмом, передать в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи (далее - ТКС) или через личный кабинет налогоплательщика (пункт 7 статьи 23 НК РФ). Если сообщение передается в электронной форме по ТКС, то оно, как правило, заверяется усиленной квалифицированной электронной подписью руководителя компании.

В течение пяти рабочих дней со дня получения указанного сообщения налоговые органы внесут в имеющиеся у них сведения об обособленной структуре соответствующие изменения. Если изменения связаны с наименованием ОП, то обособленное подразделение официально «получит» новое название, а все остальные данные останутся прежними. В том случае, если изменения касаются местонахождения ОП, то налоговый орган снимет организацию с учета по старому адресу ОП и поставят ее на учет уже по новому адресу обособленной структуры.

Если новое местонахождение ОП подведомственно иной налоговой инспекции, то ОП будет присвоен новый ККП. На это указывает подпункт 4 пункта 7 Порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика, утвержденного Приказом ФНС России от 29.06.2012 № ММВ-7-6/435@.

В случае если каждому обособленному подразделению организации, расположенному в г. Москве, г. Санкт-Петербурге, г. Севастополе, присвоен отдельный КПП, платежное поручение с указанием соответствующего обособленного подразделения КПП на перечисление налога на доходы физических лиц должно быть оформлено на каждое такое обособленное подразделение, в том числе в случае, когда постановка на учет нескольких обособленных подразделений в соответствии с пунктом 4 статьи 83 НК РФ осуществляется по месту нахождения одного из них. На это указано в Письме ФНС России от 14.10.2016 № БС-4-11/19528@.

В этот же срок налоговые органы выдадут (направят заказным письмом)

организации уведомление о постановке на учет в налоговом органе по форме № 1-3-Учет, утвержденной Приказом ФНС России от 11.08.2011 № ЯК-7-6/488@.

По запросу организации налоговые органы направят уведомление о постановке на учет в налоговом органе в электронном виде, заверенное усиленной квалифицированной электронной подписью лица, подписавшего этот документ, по телекоммуникационным каналам связи.

Аналогичные разъяснения даны Минфином России и в Письме от 10.05.2012 № 03-02-07/1-117.

1.4. Ликвидация обособленного подразделения

Решение о создании (ликвидации) филиала или представительства может принять совет директоров акционерного общества (если уставом общества это не отнесено к компетенции коллегиального исполнительного органа) или общее собрание участников (единственный участник) общества с ограниченной ответственностью, на что указывают положения статьи 65 Закона № 208-ФЗ и статья 5 Закона № 14-ФЗ соответственно.

Согласно Федеральному закону от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» филиалы и представительства считаются созданными и ликвидированными после внесения сведений об этом в ЕГРЮЛ.

Порядок создания и ликвидации иных форм обособленных подразделений компаний не регулируется законом и на практике основанием для их создания (закрытия) является приказ руководителя организации. При этом как создание, так и закрытие ОП влечет у организации-налогоплательщика ряд дополнительных обязанностей.

В частности, пунктом 2 статьи 23 НК РФ установлено, что налогоплательщики - организации помимо обязанностей, предусмотренных пунктом 1 статьи 23 НК РФ, обязаны сообщать в налоговый орган по месту

нахождения организации:

- обо всех обособленных подразделениях российской организации, созданных на территории Российской Федерации (за исключением филиалов и представительств), и изменениях в ранее сообщенные в налоговый орган сведения о таких обособленных подразделениях:

в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения российской организации;

в течение трех дней со дня изменения соответствующего сведения об обособленном подразделении российской организации;

- обо всех обособленных подразделениях российской организации на территории Российской Федерации, через которые прекращается деятельность этой организации (которые закрываются этой организацией):

в течение трех дней со дня принятия российской организацией решения о прекращении деятельности через филиал или представительство (закрытии филиала или представительства);

в течение трех дней со дня прекращения деятельности российской организации через иное обособленное подразделение (закрытия иного обособленного подразделения).

Указанные сообщения могут быть представлены в налоговый орган лично представителем компании, направлены по почте заказным письмом, переданы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи (далее - ТКС) или через личный кабинет налогоплательщика, что следует из пункта 7 статьи 23 НК РФ.

Если указанные сообщения переданы в электронной форме по ТКС, то они заверяются квалифицированной электронной подписью руководителя организации или иного лица, уполномоченного на это доверенностью организации.

Формы и форматы сообщений, представляемых на бумажном носителе или в электронной форме, а также порядок заполнения форм указанных сообщений утверждены Приказом ФНС России от 09.06.2011 № ММВ-7-

6/362@ «Об утверждении форм и форматов сообщений, предусмотренных пунктами 2 и 3 статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации, а также порядка заполнения форм сообщений и порядка представления сообщений в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи» (далее - Приказ № ММВ-7-6/362@).

Организации, имеющие обособленные подразделения, должны предоставлять следующие формы:

- форма С-09-3-1 «Сообщение о создании на территории Российской Федерации обособленных подразделений (за исключением филиалов и представительств) российской организации и об изменениях в ранее сообщенные сведения о таких обособленных подразделениях» (Приложение 3 к Приказу № ММВ-7-6/362@);

- форма С-09-3-2 «Сообщение об обособленных подразделениях российской организации на территории Российской Федерации, через которые прекращается деятельность организации (которые закрываются организацией)» (Приложение 4 к Приказу № ММВ-7-6/362@).

Согласно статье 83 НК РФ постановка на учет в налоговых органах российской организации по месту нахождения организации и по месту нахождения ее филиала или представительства осуществляется на основании сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ.

Согласно пункту 5 статьи 84 НК РФ в случаях прекращения деятельности российской организации при ликвидации, в результате реорганизации, в иных случаях, установленных федеральными законами, а также в случае прекращения российской организацией деятельности через филиал или представительство (закрытия филиала или представительства), снятие с учета российской организации налоговым органом по месту нахождения этого филиала (представительства), осуществляется на основании сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ, но не ранее окончания выездной налоговой проверки в случае ее проведения (Письмо Минфина России от 16.05.2013 № 03-02-07/1/17031).

В случае прекращения деятельности (закрытия) иного обособленного подразделения российской организации (иностранной организации) снятие с учета организации налоговым органом по месту нахождения этого обособленного подразделения осуществляется на основании полученного налоговым органом сообщения российской организации в соответствии с пунктом 2 статьи 23 НК РФ (заявления иностранной организации) в течение 10 дней со дня получения этого сообщения (заявления), но не ранее окончания выездной налоговой проверки организации в случае ее проведения.

Для закрытия филиала или представительства нужно решение участников и внесение изменений в ЕГРЮЛ. Для закрытия других ОП достаточно приказа руководителя организации (ст. 5 Закона N 129-ФЗ).

Пример. Приказ о закрытии обособленного подразделения

ООО "Миррор"

**ПРИКАЗ
о закрытии обособленного подразделения**

29.03.2019

N 32

В связи с прекращением деятельности ООО "Миррор" в г. Твери:

- 1) закрыть обособленное подразделение, расположенное по адресу: г. Тверь, ул. Брагина, д. ба, с 29.03.2019;
- 2) главному бухгалтеру Нефедовой Е.А.:
 - сдать отчетность по месту учета обособленного подразделения;
 - подать в ИФНС и ФСС документы о снятии обособленного подразделения с учета.

Генеральный директор

Аверин Аверин И.И.

С приказом ознакомлена

Нефедова Нефедова Е.А.

29.08.2019

1.5. Переезд обособленного подразделения

Переезд обособленного подразделения подразумевает смену местонахождения последнего, что рассматривается как изменение соответствующего сведения об обособленном подразделении российской организации. Как уже было отмечено выше, об этом факте организация

должна сообщить в свою налоговую инспекцию. Как указано в пункте 2 статьи 23 НК РФ, сделать это необходимо в течение 3 рабочих дней со дня изменения адреса обособленного подразделения. Днем изменения адреса в данном случае считается дата начала работы ОП на новом месте, которая обычно указывается в приказе руководителя компании.

За нарушение срока подачи указанного сообщения организации грозит штраф в размере 200 руб., а штраф для руководителя фирмы может составить от 300 до 500 руб., на что указывает статья 126 НК РФ, и статья 15.6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях.

Сообщение подается организацией налоговикам по той же форме № С-09-3-1, утвержденной Приказом ФНС России от 09.06.2011 № ММВ-7-6/362@, что и сообщение при создании ОП. Однако если в сообщении, подаваемом налоговикам при создании ОП, в поле вида сообщения указывается «1», то при подаче сообщения о внесении изменений в ранее сообщенные сведения об ОП в данном поле проставляется «2».

Если ОП представлено филиалом или представительством, то направлять в свою налоговую инспекцию указанное сообщение не нужно - названные ОП налоговые органы снимут с учета по старому адресу и поставят на учет по новому адресу самостоятельно, но только после того, как сведения о смене адреса филиала или представительства появятся в ЕГРЮЛ. Аналогичные разъяснения на этот счет даны в Письме Минфина России от 16.05.2013 № 03-02-07/1/17031.

В течение пяти рабочих дней со дня получения указанного сообщения налоговые органы снимут ОП с учета и поставят его на учет по новому адресу, а если новое местонахождение ОП подведомственно иной налоговой инспекции, то ОП будет присвоен новый код причины постановки на учет. На это указывает подпункт 4 пункта 7 Порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика, утвержденного Приказом ФНС России от 29.06.2012 № ММВ-7-6/435@.

В этот же срок налоговые органы выдадут (направят заказным письмом) организации уведомление о постановке на учет в налоговом органе по форме, утвержденной Приказом ФНС России от 11.08.2011 № ЯК-7-6/488@.

По запросу организации налоговые органы направят уведомление о постановке на учет в налоговом органе в электронном виде, заверенное усиленной квалифицированной электронной подписью лица, подписавшего этот документ, по телекоммуникационным каналам связи. Форма запроса № 1-3-Учет также утверждена Приказом ФНС России от 11.08.2011 № ЯК-7-6/488@. Аналогичные разъяснения даны Минфином России и в Письме от 10.05.2012 № 03-02-07/1-117.

1.6. Структурные подразделения

Между тем, с точки зрения строения организации и представительства и филиалы также являются ее структурными подразделениями, что подтверждается пунктом 16 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 17.03.2004 № 2 «О применении судами Российской Федерации Трудового кодекса Российской Федерации».

В нем разъяснено, что под структурными подразделениями следует понимать не только филиалы, представительства, но иные структуры организации - ее отделы, службы, цеха, участки и так далее.

Деятельность таких структур, как правило, строится на основании положения о структурном подразделении, где закреплены порядок создания структурного подразделения, его положение в структуре организации, структура самого подразделения, его задачи, функции, права, обязанности и ответственность, а также порядок взаимодействия с иными структурными единицами организации.

Положение о структурном подразделении относится к факультативным кадровым документам, которые прямо не предусмотрены Трудовым кодексом Российской Федерации, но также содержат нормы трудового права

и необходимы для регламентации работы организации.

Положения о структурных подразделениях могут быть двух видов:

1. типовые;
2. индивидуальные.

Типовые положения разрабатываются для однотипных организаций и структурных подразделений. Индивидуальные положения разрабатываются на основе типового положения.

Положение о структурном подразделении разрабатывается непосредственным руководителем данного структурного подразделения или лицом, назначенным для этого соответствующим приказом руководителя организации.

Положение о структурном подразделении (далее - положение о СП) согласовывается с руководителем кадровой службы, юристом, заместителем руководителя организации, курирующим данное подразделение, а также руководителями других структурных подразделений, с которыми данное подразделение взаимодействует в работе.

Положение о СП подписывается руководителем подразделения и утверждается руководителем организации. Причем оно может утверждаться распорядительным документом (постановлением, приказом, распоряжением), если одновременно с его утверждением необходимо дать поручения, связанные с его применением. Изменения в положение о СП вносятся в общем порядке - приказом (распоряжением) руководителя организации.

Законодательно не установлены требования к содержанию положения о СП, оно разрабатывается самостоятельно в организации с учетом ее особенностей. Положение о СП может включать следующие разделы:

1. Общие положения (кому подчиняется данное подразделение, степень его самостоятельности, какими нормативно-правовыми документами оно руководствуется в своей деятельности и тому подобное).
2. Структура подразделения (схема с указанием линейно-функциональной, методической и иной подчиненности и взаимосвязей

отдельных звеньев и работников подразделения).

3. Основные задачи структурного подразделения.

4. Функции структурного подразделения.

5. Взаимодействие подразделения с головной организацией, с другими звеньями организации с указанием информации, документации, получаемой и передаваемой данным подразделением;

6. Права и обязанности структурного подразделения.

7. Ответственность структурного подразделения.

В положении о СП могут содержаться и иные нормы.

В разделе «Общие положения» указываются полное официальное наименование подразделения, правовые акты, которыми должно руководствоваться подразделение в своей деятельности, порядок создания и ликвидации подразделения.

В раздел «Основные задачи» - перечисляются цели, задачи, решаемые структурным подразделением в соответствии с характером и направлением деятельности подразделения.

В разделе «Функции» перечисляются действия или виды работ, которые возлагаются на подразделение для осуществления поставленных перед ним задач. Соответственно, функции должны полностью отражать специфику деятельности подразделения.

В разделе «Взаимодействие» определяется порядок информационных и документационных обменов подразделения с другими подразделениями; указывается, какую информацию получает и представляет подразделение. Кроме того, в указанном разделе может определяться порядок обеспечения деятельности структурного подразделения.

Раздел «Права и обязанности» - это перечень действий, которые вправе и обязаны осуществлять работники структурного подразделения.

Раздел «Ответственность» устанавливает меру ответственности в соответствии с действующим законодательством, которую несут работники подразделения в случае невыполнения ими своих обязанностей.

Рассмотрим образец положения о СП на примере положения об отделе управления персоналом.

Пример.

УТВЕРЖДЕНО

приказом _____
наименование организации
от «__» _____ г. № __

Положение об отделе управления персоналом

1. Общие положения

- 1.1. Отдел управления персоналом (далее - отдел) является структурным подразделением _____ (далее - компания).
- 1.2. Отдел создается и ликвидируется приказом генерального директора.
- 1.3. Отдел возглавляет непосредственно _____ (далее - начальник отдела), который назначается и освобождается от должности приказом генерального директора и административно подчинен _____.
- 1.4. Работники отдела назначаются и освобождаются от занимаемой должности приказом генерального директора по представлению начальника отдела.
- 1.5. В своей деятельности отдел руководствуется действующим законодательством РФ, Уставом организации, внутренними нормативными документами организации, приказами и распоряжениями генерального директора, настоящим Положением.
- 1.6. Подлинник настоящего Положения хранится у начальника отдела.

2. Структура отдела

- 2.1. Структуру и количество штатных единиц отдела утверждает генеральный директор.
- 2.2. Отдел подчиняется начальнику отдела.
- 2.3. Состав и численность работников отдела определяются штатным расписанием, утвержденным генеральным директором.

3. Основные задачи

- 3.1. Основные задачи отдела:
 - реализация политики организации в области управления персоналом в соответствии со стратегией и текущими планами ее развития;
 - оптимизация организационной структуры организации, формализация внутри организации;
 - обеспечение организации персоналом;
 - формирование и развитие системы оценки персонала;
 - формирование и развитие системы профессионального обучения персонала организации;
 - совершенствование корпоративной культуры организации;
 - обеспечение юридически грамотного кадрового документооборота в организации.

4. Функции

В функции отдела входит:

- 4.1. Формирование и совершенствование системы рационального использования человеческих ресурсов.
 - 4.1.1. Прогнозирование и планирование потребности в человеческих ресурсах, оптимизация численности персонала организации:
 - определение и фиксация перспектив развития (в отношении изменения численности);
 - планирование текущей и перспективной потребности организации в персонале с учетом

существующего кадрового потенциала динамики увеличения количества рабочих мест, стратегии развития организации;

- ведение системы контроля и экспертизы введения вакансий: экономический (исследование рынка труда, определение затрат на привлечение, адаптацию, переобучение и повышение квалификации персонала) и функциональный (описание профиля рабочего места - разработка должностной инструкции) аспекты;

- организация мероприятий по оптимизации численного состава организации;

- анализ текучести персонала;

- ведение установленной кадровой отчетности;

- анализ рынка труда.

4.1.2. Подбор персонала:

- определение и разработка единых критериев и технологии привлечения и отбора персонала;

- создание единой базы кандидатов;

- анализ квалификационных характеристик будущего специалиста и формирование профиля сотрудника на данной должности;

- разработка адекватной системы отборочных текстовых методик (профессиональных и психологических);

- поиск альтернативных вариантов привлечения кандидатов на вакантные места;

- организация работы по поиску, отбору и найму квалифицированных руководителей и специалистов с использованием различных источников привлечения (газеты, журналы, Интернет, кадровые агентства и т.д.);

- анализ эффективности источников привлечения нужных специалистов и получения информации о них;

- изучение и обобщение итогов работы по подбору персонала и разработка положений по его оптимизации.

4.1.3. Разработка и внедрение системы адаптации сотрудников в период испытательного срока:

- разработка или согласование программы адаптации сотрудника в период испытательного срока;

- создание условий для включения сотрудника в текущие группы адаптационного обучения для вновь принятых сотрудников;

- разработка и согласование плана работы вновь принятых сотрудников на период испытательного срока;

- определение совместно с руководителем структурных подразделений критериев успешного прохождения испытательного срока;

- участие в принятии решения по успешности прохождения специалистами испытательного срока.

4.1.4. Создание многоуровневой системы мотивации сотрудников организации:

- организация исследований мотивационной структуры сотрудников организации, выявление мотивационных феноменов организаций, отслеживание динамики;

- анализ сложившейся системы материального и морального стимулирования работников организации;

- участие в создании концепции объективной системы оплаты труда, основанной на выделении категорий подразделений и должностей, включение в систему процентов и бонусов;

- участие в разработке концепции системы нематериального стимулирования;

- участие в создании адекватной системы поощрений и взысканий.

4.2. Оптимизация организационной структуры организации, формализация отношений внутри организации, постановка кадрового документооборота:

- исследование и анализ текущей организационной структуры организации;

- анализ рациональной расстановки работников, исследование эффективности штатной структуры организации, выявление дублирующих подразделений и должностей;

- разработка рекомендаций по реорганизации структуры организации;

- составление и актуализация штатного расписания организации;

- подготовка и внедрение порядка разработки положения о структурном подразделении, положения о разработке должностной инструкции, порядка внесения изменений в положения и должностные инструкции;

- оказание помощи в разработке и доработке положений и должностных инструкций;
- разработка рекомендаций по оптимизации кадрового документооборота внутренней регламентирующей документации организации в части управления персоналом.

4.3. Формирование и развитие системы профессионального обучения персонала организации:

- анализ потребностей обучения персонала - классификация видов, содержания обучения, стоимости и приоритетности;
- подготовка годовых и перспективных планов подготовки, переподготовки, повышения квалификации персонала;
- сотрудничество с организациями, осуществляющими обучение;
- ведение базы данных по учебным заведениям;
- руководство процессом внутреннего обучения сотрудников;
- подбор преподавателей, наставников, инструкторов внутрифирменного обучения;
- разработка системы мотивации внутреннего наставничества;
- разработка критериев оценки эффективности обучения.

4.4. Совершенствование корпоративной культуры организации:

- изучение сложившейся системы социальных и моральных норм и ценностей в структурных подразделениях и организации в целом;
- разработка и внедрение норм и правил, способствующих развитию корпоративной культуры;
- разработка рекомендаций по улучшению социально-психологического климата коллективов и формированию рабочих групп с учетом психологической совместимости;
- анализ типов нарушения трудовой дисциплины и эффективности сложившейся системы профилактических мер и санкций;
- изучение направленности трудовых конфликтов, причин удовлетворенности и неудовлетворенности сотрудников своей работой;
- проведение широкомасштабной разъяснительной работы, предшествующей любым нововведениям;
- индивидуальное консультирование персонала по актуальным проблемам;
- обобщение информации, разработка рекомендаций и консультирование руководителей по вопросам организационной культуры структурных подразделений и организации в целом с целью повышения эффективности взаимодействия как между подразделениями, так и между отдельными сотрудниками;
- участие в разработке набора единых фирменных имиджевых материалов (стандартных приветствий и ответов по телефону секретарей и лиц, напрямую работающих с клиентами и поставщиками, фирменные стандартные рабочие места, протокольные юбилейные мероприятия);
- участие в создании стандартной системы работы с клиентами.

4.5. Обеспечение юридически грамотного кадрового документооборота в организации:

- соблюдение баланса между следованием требованиям Трудового кодекса Российской Федерации и интересами организации;
- обеспечение своевременного оформления приема, перевода и увольнения работников в соответствии с действующим законодательством, приказами генерального директора, а также другой установленной документацией по персоналу;
- организация составления и оформления трудовых договоров;
- организация ведения и хранения трудовых книжек;
- учет личного состава организации и ее подразделений в соответствии с действующими унифицированными формами первичной учетной информации, выдача справок о трудовой деятельности работников;
- формирование и ведение банка данных о количественном, качественном составе и движении персонала с использованием существующего программного обеспечения;
- организация и контроль правильности ведения табельного учета;
- составление графика отпусков работников организации, оформление работникам отпусков в соответствии с утвержденными графиками, учет использования очередных отпусков;
- оформление и учет командировок;
- проведение разъяснительной работы, обучение сотрудников отдела нормам и правилам ведения грамотного кадрового делопроизводства;
- систематизация документооборота по кадрам, введение единых стандартов кадрового

делопроизводства;

- осуществление контроля за правильностью ведения кадрового делопроизводства.

4.6. Прочие функции:

- подготовка проектов приказов, распоряжений, справок и других аналитических документов по работе с персоналом в рамках своей компетенции;
- контроль состояния трудовой дисциплины и соблюдения правил внутреннего трудового распорядка сотрудниками организации;
- ведение договорной работы с кадровыми агентствами и организациями, осуществляющими обучение в рамках компетенции;
- разработка форм и бланков заявок, анкет, отчетов и другой документации;
- подготовка отчетов о деятельности отдела для генерального директора.

5. Взаимодействие

Отдел в процессе выполнения функций, возложенных на него, взаимодействует:

5.1. Со всеми подразделениями организации.

5.1.1. Получает:

- заявки на подбор персонала;
- характеристики на работников, рекомендованных в резерв на выдвижение;
- проекты реорганизаций;
- проекты планов обучения, периодические отчеты согласно установленной форме;
- проекты нормативных документов.

5.1.2. Представляет:

- кандидатов для собеседования с руководителями заинтересованных подразделений в целях выяснения профессиональной пригодности;
- согласованные планы обучения персонала;
- проекты нормативных документов;
- проекты реорганизаций.

5.2. С начальником по безопасности организации.

5.2.1. Получает письменное заключение о возможности трудоустройства кандидата.

5.2.2. Представляет: резюме кандидатов; список кандидатов в резерв на выдвижение.

5.3. С генеральным директором.

5.3.1. Получает:

- стратегию развития организации;
- утвержденные нормативные документы;
- планы реорганизаций;
- утвержденный годовой план работ и бюджет отдела.

5.3.2. Представляет:

- проекты нормативных документов;
- проекты реорганизаций;
- план работ отдела.

6. Права и обязанности

6.1. Работники отдела имеют право:

- разрабатывать план работы отдела;
- требовать от руководителей подразделений представления материалов (сведений, планов, отчетов и т.п.), необходимых для осуществления работ, входящих в компетенцию отдела;
- изучать документацию по подразделениям организации в объеме и рамках, определенных настоящим Положением;
- осуществлять связи с другими организациями в пределах предоставленных полномочий;
- при решении вопросов, связанных с поручением руководства, привлекать в установленном порядке к совместной работе сотрудников других подразделений;
- проводить переговоры в пределах предоставленных полномочий с представителями сторонних организаций;
- привлекать в установленном порядке сторонние организации для проведения совместных работ;

- вносить предложения по совершенствованию работы, связанной с данным Положением.

6.2. Работники отдела обязаны соблюдать в своей работе нормы действующего законодательства.

7. Ответственность

7.1. Всю полноту ответственности за качество и своевременность выполнения возложенных настоящим Положением на отдел задач и функций несет начальник отдела.

7.2. Степень ответственности других работников отдела устанавливается их должностными инструкциями.

7.3. Начальник отдела и работники несут ответственность за разглашение служебной и коммерческой тайны организации и иных сведений, которые могут нанести ущерб организации или повлиять на ее авторитет.

СОГЛАСОВАНО:

Начальник юридического управления

(подпись) (расшифровка подписи)

«__» _____ г.

Начальник отдела кадров

(подпись) (расшифровка подписи)

«__» _____ г.

Обеспечение конституционного права на труд в условиях, отвечающих требованиям безопасности и гигиены, для работников всех категорий является обязанностью работодателя. Реализация этой обязанности требует от работодателя выполнения всего спектра мероприятий, входящих в охрану труда как систему сохранения жизни и здоровья работников в процессе их трудовой деятельности.

В общепринятом значении под системой охраны труда понимается комплекс мер по обеспечению безопасности труда, где воздействие вредных факторов на организм человека должно быть максимально снижено.

Отношения, связанные с охраной труда, регулируются разделом Х «Охрана труда» Трудового кодекса Российской Федерации (далее - ТК РФ).

Согласно статье 209 ТК РФ под охраной труда понимается система сохранения жизни и здоровья работников в процессе трудовой деятельности, включающая в себя правовые, социально-экономические, организационно-технические, санитарно-гигиенические, лечебно-профилактические,

реабилитационные и иные мероприятия.

Служба охраны труда чаще всего создается как самостоятельное структурное подразделение и для реализации вполне конкретной задачи - для координации деятельности по охране труда во всех структурных подразделениях организации.

Система управления охраной труда (далее - СУОТ) представляет собой комплекс взаимосвязанных и взаимодействующих между собой элементов, устанавливающих политику и цели в области охраны труда у конкретного работодателя и процедуры по достижению этих целей. Типовое положение о системе управления охраной труда утверждается федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере труда, с учетом мнения Российской трехсторонней комиссии по регулированию социально-трудовых отношений.

Заметим, что Типовое положение о СУОТ, утверждено Приказом Минтруда России от 19.08.2016 № 438н «Об утверждении Типового положения о системе управления охраной труда» (далее - Типовое положение о СУОТ).

В Типовом положении о СУОТ приведена типовая структура и основные положения о системе управления охраной труда, из которых должны исходить работодатели при разработке собственных положений о СУОТ.

Согласно пункту 7 Типового положения о СУОТ основной организации и функционирования системы управления охраны труда является собственное положение работодателя о системе управления охраной труда. Разработать такое положение организация-работодатель может сама или силами третьих лиц (сторонних организаций и специалистов). При этом в любом случае оно утверждается приказом работодателя с учетом мнения работников и (или) уполномоченных ими представительных органов (при наличии).

Положения организации о СУОТ действует на всей территории организации-работодателя, включая все здания и сооружения последнего.

При этом требования СУОТ обязательны как для всех работников организации-работодателя, так и для иных лиц, находящихся на территории, в зданиях и сооружениях работодателя.

В положение организации о СУОТ с учетом специфики деятельности работодателя включаются следующие разделы (подразделы):

а) политика работодателя в области охраны труда;

б) цели работодателя в области охраны труда;

в) обеспечение функционирования СУОТ (распределение обязанностей в сфере охраны труда между должностными лицами работодателя);

г) процедуры, направленные на достижение целей работодателя в области охраны труда (далее - процедуры), включая:

- процедуру подготовки работников по охране труда;

- процедуру организации и проведения оценки условий труда;

- процедуру управления профессиональными рисками;

- процедуру организации и проведения наблюдения за состоянием здоровья работников;

- процедуру информирования работников об условиях труда на их рабочих местах, уровнях профессиональных рисков, а также о предоставляемых им гарантиях, полагающихся компенсациях;

- процедуру обеспечения оптимальных режимов труда и отдыха работников;

- процедуру обеспечения работников средствами индивидуальной и коллективной защиты, смывающими и обезвреживающими средствами;

- процедуру обеспечения работников молоком и другими равноценными пищевыми продуктами, лечебно-профилактическим питанием;

- процедуры обеспечения безопасного выполнения подрядных работ и снабжения безопасной продукцией;

д) планирование мероприятий по реализации процедур;

е) контроль функционирования СУОТ и мониторинг реализации процедур;

ж) планирование улучшений функционирования СУОТ;

з) реагирование на аварии, несчастные случаи и профессиональные заболевания;

и) управление документами СУОТ.

Конкретные обязанности по обеспечению охраны труда работодатель возлагает на руководителей структурных подразделений и закрепляет в должностных инструкциях или утверждает приказом по организации, доводит до соответствующего должностного лица под роспись при приеме на работу (назначении на новую должность).

Руководитель структурного подразделения, в том числе:

обеспечивает:

- здоровые и безопасные условия труда на всех участках;

- содержание и эксплуатацию оборудования, инструмента, инвентаря и приспособлений, грузоподъемных приспособлений и транспортных средств, предохранительных и ограждающих устройств, санитарно-технических устройств, организацию рабочих мест, производственных и бытовых помещений, проходов, проездов в соответствии с требованиями по охране труда;

- выполнение подчиненными работающими должностных обязанностей по охране труда;

- контроль соблюдения работающими требований по охране труда;

- правильную эксплуатацию установок вентиляции и кондиционирования воздуха;

- безопасное хранение, транспортировку и применение легковоспламеняющихся, горючих, взрывоопасных, ядовитых и агрессивных веществ, баллонов со сжатыми и сжиженными газами;

- проведение в установленном порядке инструктажа по охране труда с работающими;

- производственные участки инструкциями по охране труда, предупредительными знаками и тому подобным;

- обучение работающих по вопросам охраны труда;
- составление списков работающих для прохождения обязательных медицинских осмотров;
- своевременное составление заявок на средства индивидуальной защиты; контроль наличия, исправного состояния и правильности применения средств индивидуальной защиты;
- выдачу в установленном порядке работающим лечебно-профилактического питания, молока или других равноценных пищевых продуктов;
- выполнение в установленные сроки мероприятий по охране труда, предписаний органов государственного надзора и контроля, службы охраны труда;
- соблюдение законодательства об охране труда;
- организует безопасную эксплуатацию закрепленных за структурным подразделением помещений и сооружений;
- организует разработку и выполнение мероприятий по устранению причин производственного травматизма и профессиональной заболеваемости;
- осуществляет своевременную разработку и пересмотр инструкций по охране труда;
- не допускает присутствие посторонних лиц на территории, в производственных помещениях и на рабочих местах;
- отстраняет от работы лиц, появившихся на работе в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения, не использующих требуемые средства индивидуальной защиты;
- при несчастном случае организует первую помощь потерпевшему, сообщает о происшедшем несчастном случае руководителю организации, проводит другие мероприятия, предусмотренные правилами расследования и учета несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Внутренним нормативным документом в структурном подразделении,

регламентирующим основные требования безопасного выполнения работ и предназначенным для проведения инструктажей по охране труда на рабочих местах является инструкция по охране труда.

Порядок разработки и утверждения инструкций по охране труда, а также требования к их содержанию регламентируются Методическими рекомендациями по разработке государственных требований охраны труда, утвержденными Постановлением Минтруда России от 17.12.2002 № 80 (далее - Методические рекомендации).

Как сказано в Письме Минтруда России от 30.06.2016 № 15-2/ООГ-2373, порядок разработки локальных нормативных актов, содержащих требования охраны труда, в том числе правил и инструкций по охране труда, в каждом конкретном случае устанавливается работодателем в соответствии со спецификой своей деятельности. При этом чиновники отмечают, что в силу пункта 5.1 Методических рекомендаций инструкции по охране труда разрабатываются исходя из должностей, профессий работников или вида выполняемой работы.

Положение о разработке, утверждении и изменении нормативных правовых актов, содержащих государственные нормативные требования охраны труда, утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 27.12.2010 № 1160.

Инструкции для работников разрабатываются на основе межотраслевой или отраслевой типовой инструкции, а при ее отсутствии - на основе межотраслевых или отраслевых правил по охране труда, требований безопасности, изложенных в технической документации организации - изготовителя оборудования, с учетом конкретных условий производства.

Разработка инструкции по охране труда для работников осуществляется на основании приказа работодателя и перечня профессий и видов работ, для которых разрабатываются инструкции. В инструкции должны быть указаны конкретные требования по безопасной эксплуатации оборудования, безопасному выполнению технологических процессов и по общим вопросам

условий труда, определены безопасные методы и приемы труда, а также последовательность их выполнения.

В составлении инструкции принимают участие руководители соответствующих структурных подразделений организации, а утверждают документ руководители организации по согласованию с соответствующим профсоюзным или иным представительным органом. Инструкция для работников вводится в действие начиная со дня ее утверждения.

Все действующие инструкции по охране труда для работников структурного подразделения организации, а также перечень этих инструкций должны храниться у руководителя подразделения.

Согласно пункту 5.6 Методических рекомендаций пересмотр инструкций работодатель должен осуществлять не реже 1 раза в 5 лет. В исключительных случаях инструкции по охране труда могут быть пересмотрены досрочно. К таким случаям Методические рекомендации, в частности, относят (пункт 5.7 Методических рекомендаций):

- 1) пересмотр межотраслевых и отраслевых правил и типовых инструкций по охране труда;
- 2) изменение условий труда работников;
- 3) внедрение новой техники и технологии;
- 4) расследование аварий, несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, по результатам которого стало очевидно, что действующей на предприятии инструкции недостаточно для полного и всестороннего обеспечения охраны труда работников;
- 5) требование представителей органов по труду субъектов Российской Федерации или органов федеральной инспекции труда о пересмотре действующей инструкции.

Если в течение срока действия инструкции условия труда работников не изменились, то действие инструкции продлевается на следующий срок.

В силу пункта 5.10 Методических рекомендаций местонахождение инструкций по охране труда для работников рекомендуется определять

руководителю структурного подразделения организации с учетом того, чтобы работникам было удобно ознакомиться с ними.

Инструкции могут быть, как выданы всем работникам на руки для изучения при проведении первичного инструктажа, так и вывешены на рабочих местах или участках. Также инструкции могут храниться в ином доступном и известном для работника месте.

В каждой организации, занимающейся производственной деятельностью, где численность сотрудников превышает 50 человек, должна быть создана служба охраны труда. Альтернативой созданию службы может служить введение в организации должности специалиста по охране труда, имеющего соответствующую подготовку или опыт работы в этой области. Об этом сказано в статье 217 ТК РФ. Это требование касается всех работодателей, в том числе работающих в сфере услуг, что подтверждается Письмом Минтруда России от 10.06.2016 № 15-2/ООГ-2136.

Если численность персонала не превышает указанного предела, то вопрос создания службы охраны труда (ведения должности специалиста по охране труда) отнесен к компетенции руководителя организации.

В Письме Роструда от 24.01.2013 № ТЗ/297-3-5 указано, что квалификационные характеристики должностей специалистов, осуществляющих работы в области охраны труда, должны соответствовать требованиям, установленным положениями раздела «Квалификационные характеристики должностей специалистов, осуществляющих работы в области охраны труда» Единого квалификационного справочника должностей руководителей и специалистов, утвержденного Приказом Минздравсоцразвития России от 17.05.2012 № 559н (далее - ЕКС). Иными словами, наименование должности такого специалиста в трудовом договоре, штатном расписании и трудовой книжке должны указываться в строгом соответствии с ЕКС.

Структура службы охраны труда в организации и численность работников службы охраны труда определяются работодателем с учетом

рекомендаций федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по нормативно-правовому регулированию в сфере труда (Постановления Минтруда России от 22.01.2001 № 10 «Об утверждении межотраслевых нормативов численности работников службы охраны труда в организациях» и от 08.02.2000 № 14 «Об утверждении Рекомендаций по организации работы службы охраны труда в организации») (далее - Рекомендации № 14). Аналогичные разъяснения по этому поводу приведены в Письме Роструда от 24.06.2015 № ПГ/32250-3-2.

Служба охраны труда может быть представлена:

- отдельным структурным подразделением;
- штатным специалистом по охране труда;
- руководителем организации (предпринимателем лично) или другим уполномоченным сотрудником;
- сторонней специализированной организацией, которая имеет соответствующую аккредитацию, или специалистом, с которым заключен гражданско-правовой договор.

Службу охраны труда рекомендуется организовывать в форме самостоятельного структурного подразделения организации, состоящего из штата специалистов по охране труда во главе с руководителем (начальником) службы.

Служба охраны труда осуществляет свою деятельность во взаимодействии с другими подразделениями организации, комитетом (комиссией) по охране труда, уполномоченными (доверенными) лицами по охране труда профессиональных союзов или иных уполномоченных работниками представительных органов, службой охраны труда вышестоящей организации (при ее наличии), а также с федеральными органами исполнительной власти и органом исполнительной власти соответствующего субъекта Российской Федерации в области охраны труда, органами государственного надзора и контроля за соблюдением требований охраны труда и органами общественного контроля (пункт 4 Рекомендаций №

14).

Работники службы охраны труда в своей деятельности руководствуются законами и иными нормативными правовыми актами об охране труда Российской Федерации и соответствующего субъекта Российской Федерации, соглашениями (генеральным, региональным, отраслевым), коллективным договором, соглашением по охране труда, другими локальными нормативными правовыми актами организации.

Основными задачами службы охраны труда являются:

- организация работы по обеспечению выполнения работниками требований охраны труда;

- контроль за соблюдением работниками законов и иных нормативных правовых актов об охране труда, коллективного договора, соглашения по охране труда, других локальных нормативных правовых актов организации;

- организация профилактической работы по предупреждению производственного травматизма, профессиональных заболеваний и заболеваний, обусловленных производственными факторами, а также работы по улучшению условий труда;

- информирование и консультирование работников организации, в том числе ее руководителя, по вопросам охраны труда;

- изучение и распространение передового опыта по охране труда, пропаганда вопросов охраны труда.

В целях обеспечения требований охраны труда, распространения правовых знаний, проведения профилактической работы по предупреждению производственного травматизма и профессиональных заболеваний в структурном подразделении может быть организован кабинет или уголок по охране труда в соответствии с Постановлением Минтруда России от 17.01.2001 № 7 «Об утверждении Рекомендаций по организации работы кабинета охраны труда и уголка охраны труда» (далее - Рекомендации № 7).

Основное направление деятельности кабинета (уголка) охраны труда - оказание помощи в решении проблем безопасности труда и информирование

работников об их правах и обязанностях в области охраны труда, о состоянии условий и охраны труда в организации, о принятых нормативных актах по безопасности и охране труда.

Чтобы служба охраны труда функционировала эффективно, под нее рекомендуется выделить отдельное помещение, оборудованное необходимыми техническими средствами, учебными пособиями и информационными материалами.

Уголок охраны труда структурного подразделения организации обеспечивает работников информацией о (пункт 11 Рекомендаций № 7):

- планах работы кабинета охраны труда (если он создан в организации);
- графиках проведения инструктажа и расписаниях учебных занятий по охране труда;
- приказах и распоряжениях, касающихся вопросов охраны труда организации, планах по улучшению условий и охраны труда;
- вредных и опасных производственных факторах и средствах защиты на рабочих местах структурного подразделения (участка); нарушениях требований законодательства об охране труда;
- случаях производственного травматизма и профзаболеваний в организации и принятых мерах по устранению их причин; новых поступлениях в кабинет охраны труда документов, учебно-методической литературы, учебных видеofilьмов по охране труда и так далее.

Оснащение кабинета охраны труда и уголка охраны труда диктуется выбранным составом общего и специальных разделов и формируется исходя из используемых и планируемых к использованию носителей информации (печатная продукция, кино- и видеопродукция, компьютерная продукция, программы радиовещания, натурные образцы, тренажеры, манекены и макеты) (пункт 13 Рекомендаций № 7).

Согласно пункту 19 Рекомендаций № 7 в целях координации и повышения эффективности работы кабинетов охраны труда и уголков охраны труда федеральным органам исполнительной власти, органам

исполнительной власти субъектов Российской Федерации в области охраны труда, службам охраны труда организаций рекомендуется разрабатывать предложения по установлению дополнительных требований к кабинетам охраны труда (уголкам охраны труда) и организационным формам их работы, оснащению и методическому обеспечению кабинетов охраны труда и уголков охраны труда подведомственных организаций, их структурных подразделений.

Для выполнения мероприятий, реализуемых кабинетом охраны труда, необходимо взаимодействие и участие в его работе структурных подразделений и служб организации, а также привлечение специалистов федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации в области охраны труда, органов государственного надзора и контроля за соблюдением требований охраны труда, объединений профсоюзов и объединений работодателей, центров охраны труда, образовательных учреждений и организаций, специализирующихся в области сервиса охраны труда.

1.7. Обособленные подразделения в строительстве

В теории проверка критериев в целях признания структурной единицы организации обособленным подразделением не представляет большого труда, но на практике большинство организаций сталкивается с кучей проблем, когда нельзя однозначно определить, необходимо ли вставлять на налоговый учет по месту нахождения обособленного подразделения.

Особенно ярко это проявляется в строительном бизнесе, где под определение ОП «подпадают» строительные площадки. Ведь обычно подрядные организации выполняют строительные работы на объектах, которые территориально отличаются от местонахождения самой организации. Зачастую объекты строительства «разбросаны» по всей стране, а работы ведутся либо силами командированных строителей, либо вахтовым

способом. По понятным причинам рабочие места на стройплощадке создаются на срок более месяца, ведь любая стройка занимает весьма длительный срок. Как видим, признаки обособленного подразделения имеются, однако неясно необходимо ли организации-подрядчику вставить на налоговый учет по месту строительства объекта, если сотрудники работают на стройке в течение срока менее месяца? Поскольку ответа на этот вопрос в действующем законодательстве нет, организации-подрядчику приходится руководствоваться разъяснениями контролеров.

По мнению налоговых органов, ключевым признаком ОП организации является ведение деятельности организацией вне места ее нахождения посредством создания стационарных рабочих мест, оборудованных для своих работников в целях исполнения последними своих трудовых обязанностей. Такая точка зрения содержится в Письме ФНС России от 27.11.2007 № 09-2-03/6032@.

При этом, как говорит Минфин России в Письме от 03.07.2013 № 03-03-06/1/25485, ОП признается таковым независимо от формы организации работы, от конкретных работников, выполняющих определенную работу, срока нахождения конкретного работника на стационарном рабочем месте. Аналогичное мнение приведено и в Письме Минфина России от 13.11.2015 № 03-02-07/1/65879.

На основании этого налоговые органы «на местах» настаивают, как правило, на том, что стройплощадки, оборудованные стационарными рабочими местами, представляют собой ОП, а значит, организация-подрядчик обязана встать на налоговый учет по месту нахождения стройплощадки.

Между тем, при решении вопроса о признании стройплощадки ОП необходимо внимательно проанализировать сам договор подряда, характер отношений между организацией-работодателем и ее работниками, а также другие фактические обстоятельства работ на стройке. Такие же рекомендации дает и Минфин России в Письме от 19.07.2012 № 03-02-07/1-

181.

В пользу этих рекомендаций говорят и материалы Постановления Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 25.12.2014 № Ф08-8748/2014 по делу № А63-18443/2012. В названном судебном решении арбитры, разбираясь в материалах дела, согласились с тем, что стройплощадка подрядчика в данном случае не может рассматриваться в качестве ОП организации.

Суд установил, что в проверяемом периоде общество выполняло работы на объекте заказчика, что подтверждено приказами о командировках сотрудников общества, командировочными удостоверениями, путевыми листами. Срок исполнения договоров подряда превышал один месяц. Строительно-монтажные работы выполнялись командированными работниками общества на охраняемой территории заказчика. По условиям договоров перечень, объемы и порядок выполнения работ определялись самим заказчиком по техническому заданию, проекту и смете, предоставленных обществу заказчиком. Надзор за ходом и очередностью выполнения работ, их объемами и качеством осуществлял заказчик. Электро- и водоснабжение обеспечивал заказчик, бытовые помещения, необходимые для персонала, непосредственно выполняющего работы, также предоставлял заказчик.

При этом судом было установлено, что подрядчик не имел права пользования земельными участками или объектами недвижимости на территории выполнения строительно-монтажных работ; строительная площадка обществу не передавалась, акт приема-передачи не подписывался; сроки направления работников общества в командировку, согласно приказам о направлении в командировку и командировочным удостоверениям, не превышали 1-го месяца. Отметки о прибытии к месту командировки и выбытии осуществлял заказчик. Общество выполняло строительно-монтажные работы по строительству, при этом место осуществления работ и объекты постоянно изменялись, следовательно, принцип стационарности

рабочего места не соблюден, вследствие чего отсутствуют основания для вывода о создании обществом обособленного подразделения.

Суд указал, что направление обществом своих работников для выполнения подрядных работ на территории заказчика (командировка) нельзя рассматривать в качестве создания обществом обособленного подразделения, а проведение с работниками инструктажа по соблюдению техники безопасности, создание бытовых помещений на строительной площадке обязательно в рамках исполнения требований об охране труда независимо от наличия стационарных рабочих мест.

Как видим, положения самого договора подряда и фактические обстоятельства строительства позволили организации доказать в суде, что ее стройплощадка не может выступать обособленным подразделением.

Тем подрядчикам, кто не готов к судебным издержкам при наличии всех вышеперечисленных признаков, следует встать на учет по месту нахождения стройплощадки.

При завершении строительства организации необходимо снять с учета обособленное подразделение (стройплощадку). В силу пункта 5 статьи 84 НК РФ в случае прекращения деятельности (закрытия) обособленного подразделения российской организации снятие с учета организации налоговым органом по месту нахождения этого обособленного подразделения осуществляется на основании полученного налоговым органом сообщения российской организации в соответствии с пунктом 2 статьи 23 НК РФ в течение 10 дней со дня получения этого сообщения, но не ранее окончания выездной налоговой проверки организации в случае ее проведения.

Форма такого сообщения (форма № С-09-3-2) утверждена упомянутым выше Приказом ФНС России от 09.06.2011 № ММВ-7-6/362@.

Имейте в виду, что признание стройплощадки ОП организации обязывает подрядчика не только встать на налоговый учет по месту нахождения стройки, но и влечет дополнительные налоговые обязанности.

Так, строительная организация, имеющая ОП, применяющая общую систему уплаты налогов, должна уплачивать в региональный бюджет авансовые платежи по налогу (равно как и сам налог на прибыль) исходя из доли прибыли ОП в общей прибыли организации, на что указывает пункт 2 статьи 288 НК РФ. Такие же разъяснения на этот счет приведены в Письме УФНС России по городу Москве от 27.02.2012 № 20-15/016463@.

В силу статьи 289 НК РФ организации-подрядчику, имеющей ОП, придется подавать налоговую декларацию по налогу на прибыль не только по месту нахождения «головой», но и по месту нахождения стройплощадки. При этом налоговая декларация в целом по организации должна заполняться с распределением по обособленным подразделениям.

На основании норм главы 23 НК РФ организация-подрядчик, имеющая ОП, выступающая налоговым агентом по налогу на доходы физических лиц (далее - НДФЛ), обязана перечислять НДФЛ как по месту нахождения «головой», так и по месту нахождения ОП. При этом, как сказано в пункте 7 статьи 226 НК РФ, сумма НДФЛ, уплачиваемая в бюджет по месту нахождения ОП, определяется исходя из суммы подлежащего налогообложению дохода, начисляемого и выплачиваемого работникам этого обособленного подразделения.

Вопрос порядка уплаты НДФЛ налоговыми агентами, имеющими обособленные подразделения, был рассмотрен в Письме Минфина России от 13.08.2018 № 03-04-06/57140.

Налоговые агенты - российские организации, имеющие обособленные подразделения, обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы налога как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения, что следует из пункта 7 статьи 226 НК РФ.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из суммы дохода, подлежащего налогообложению, начисляемого и выплачиваемого

работникам этих обособленных подразделений.

В случае если организация встала на учет в налоговых органах по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения, суммы НДФЛ, исчисленного и удержанного с доходов работников таких обособленных подразделений, должны быть перечислены в бюджет по месту учета каждого такого обособленного подразделения исходя из суммы дохода, подлежащего налогообложению, начисляемого и выплачиваемого работникам этих обособленных подразделений.

Абзацем 4 пункта 2 статьи 230 НК РФ предусмотрено, что налоговые агенты - российские организации, имеющие обособленные подразделения, представляют документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации, и расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в отношении работников этих обособленных подразделений в налоговый орган по месту учета таких обособленных подразделений.

Таким образом, организация, имеющая обособленные подразделения, поставленные на учет в налоговых органах по месту нахождения каждого обособленного подразделения, обязана перечислять исчисленные и удержанные суммы налога в бюджет по месту учета каждого своего обособленного подразделения исходя из суммы дохода, подлежащего налогообложению, начисляемого и выплачиваемого работникам этого обособленного подразделения, а также представлять сведения о доходах физических лиц и расчет сумм налога на доходы физических лиц в отношении работников этих обособленных подразделений в налоговый орган по месту учета таких обособленных подразделений.

В Письме Минфина России от 19.09.2013 № 03-04-06/38889 также было отмечено, что если работник организации в течение месяца работает в нескольких обособленных подразделениях (строительных участках), то налог на доходы физических лиц с доходов такого работника должен

перечисляться в соответствующие бюджеты по месту нахождения каждого такого обособленного подразделения с учетом отработанного времени в каждом обособленном подразделении.

При этом, по мнению Минфина России, изложенному в Письме от 30.01.2015 № 03-04-06/3505, не имеет значения, в каком из обособленных подразделений такой работник работает на дату выплаты дохода.

Кроме того, согласно главе 34 «Страховые взносы» НК РФ подрядчик, имеющий обособленное подразделение обязан платить по месту нахождения ОП страховые взносы в пользу работников ОП и соответственно представлять по ним требуемую отчетность.

При соблюдении некоторых иных условий придется по месту нахождения ОП уплачивать транспортный налог и налог на имущество организаций.

Тесты к главе 1

1. Какое обособленное подразделение вне места нахождения самой организации может вести ту же деятельность, что и само юридическое лицо (в полном объеме или частично):

- а) представительство;
- б) филиал;
- в) любое обособленное подразделение.

2. Можно ли сделки, совершенные руководителем филиала, считать совершенными от имени юридического лица:

- а) да;
- б) нет;
- в) только в отношении сделок с недвижимым имуществом.

3. Должны ли быть указаны в едином государственном реестре юридических лиц (далее - ЕГРЮЛ) сведения о филиале юридического лица:

- а) да;
- б) нет;

в) только в отношении филиалов, расположенных за пределами РФ.

4. Обязаны ли организации, имеющие в своем составе обособленные подразделения, вставать на налоговый учет не только по месту своего нахождения, но и по месту нахождения своих обособленных подразделений:

а) только по месту нахождения представительств и филиалов;

б) нет;

в) да.

5. Обладают ли правоспособностью филиалы юридических лиц:

а) да;

б) нет;

в) только филиалы, расположенные за пределами РФ.

6. Если уставом АО не закреплено, что создание филиала относится к компетенции коллегиального исполнительного органа общества, то решение о создании филиала принимается:

а) советом директоров (наблюдательным советом) акционерного общества;

б) генеральным директором АО;

в) собранием учредителей.

7. Наделены ли правом ООО создавать обособленные подразделения:

а) да;

б) нет;

в) только ООО, относящиеся крупнейшим налогоплательщикам.

Глава 2. Организация бухгалтерского учета в обособленных подразделениях

2.1. Открытие отдельного расчетного счета Обособленному подразделению

Правовые основы договора банковского счета определены главой 45 «Банковский счет» ГК РФ. Непосредственно сама процедура открытия расчетного счета, а также пакет документов, который необходимо предоставить клиенту - юридическому лицу, изложены в Инструкции Банка России от 30.05.2014 № 153-И «Об открытии и закрытии банковских счетов, счетов по вкладам (депозитам), депозитных счетов» (далее - Инструкция № 153-И).

Как сказано в пункте 1.1. Инструкции № 153-И открытие клиентам банковских счетов производится банками при условии наличия у клиента правоспособности (дееспособности).

В соответствии с пунктом 5 статьи 7 Федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (далее - Закон № 115-ФЗ) банкам запрещено открывать банковские счета (счета по вкладу) клиентам без личного присутствия физического лица, открывающего счет (вклад), либо представителя клиента, за исключением случаев, предусмотренных Законом № 115-ФЗ.

Проводить идентификацию клиента, а также проверять наличие у клиента правоспособности (дееспособности) обязаны должностные лица банка.

Согласно пункту 1.2 Инструкции № 153-И основанием открытия счета является заключение договора счета соответствующего вида и представление до открытия счета всех документов и сведений, определенных законодательством Российской Федерации, при условии, что в целях исполнения Закона № 115-ФЗ:

- проведена идентификация клиента, его представителя, выгодоприобретателя;

- приняты обоснованные и доступные в сложившихся обстоятельствах меры по идентификации бенефициарных владельцев, за исключением случаев, предусмотренных Законом № 115-ФЗ, когда идентификация бенефициарных владельцев не проводится.

Отметим, что для проведения идентификации клиента - юридического лица представляются сведения (документы), перечень которых приведен в Приложении 2 к Положению об идентификации кредитными организациями клиентов, представителей клиента, выгодоприобретателей и бенефициарных владельцев в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, утвержденному Банком России 15.10.2015 № 499-П.

Для открытия расчетного счета юридическому лицу, созданному в соответствии с законодательством Российской Федерации, для совершения операций его обособленным подразделением (филиалом, представительством) в банк представляются (пункт 4.3 Инструкции № 153-И):

- документы, указанные в пункте 4.1 Инструкции № 153-И;
- положение об обособленном подразделении юридического лица;
- документы, подтверждающие полномочия руководителя обособленного подразделения юридического лица.

Для открытия расчетного счета юридическому лицу, созданному в соответствии с законодательством иностранного государства и имеющему место нахождения за пределами территории Российской Федерации, для совершения операций его обособленным подразделением (филиалом, представительством), в банк представляются (пункт 4.4 Инструкции № 153-И):

- документы, предусмотренные подпунктами «б» - «д» пункта 4.1 и подпунктом «б» пункта 4.2 Инструкции № 153-И;

- положение об обособленном подразделении юридического лица;
- документы, подтверждающие полномочия руководителя обособленного подразделения юридического лица.

Для открытия расчетного счета обособленному подразделению международной организации для совершения операций этим обособленным подразделением (филиалом, представительством), находящимся на территории Российской Федерации, в банк следует представить (пункт 4.6 Инструкции № 153-И):

- положение об обособленном подразделении юридического лица;
- документы, подтверждающие полномочия руководителя обособленного подразделения юридического лица.

Факт выделения обособленного подразделения на отдельный бухгалтерский баланс не имеет значения в отношении вопроса открытия расчетного счета.

Для открытия счета обособленному подразделению организации в банк представляются оригиналы документов или их копии, заверенные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации (пункт 1.11 Инструкции № 153-И).

Копии документов, заверенные клиентом - юридическим лицом, принимаются банком при условии установления должностным лицом банка (иным уполномоченным банком лицом) их соответствия оригиналам документов. Копия документа, заверенная клиентом - юридическим лицом, должна содержать фамилию, имя, отчество (при наличии), наименование должности лица, заверившего копию документа, а также его собственноручную подпись, дату заверения и оттиск печати (при ее отсутствии - штампа) клиента (пункт 1.11.1 Инструкции № 153-И).

В соответствии с пунктом 1.11.2 Инструкции № 153-И должностное лицо банка (иное уполномоченное банком лицо) вправе заверить копии документов, представленных клиентом (его представителем) для открытия счета, как на бумажном носителе, так и в электронном виде. Копии

документов, представленных клиентом (его представителем) для открытия счета, могут быть изготовлены должностным лицом банка (иным уполномоченным банком лицом) в электронном виде и заверены аналогом его собственноручной подписи в порядке и случаях, установленных банком в банковских правилах.

Для открытия счета компания обязана представить документы, предусмотренные Инструкцией № 153-И, а также иные документы в случаях, когда законодательством Российской Федерации открытие счетов обусловлено наличием документов, не указанных в данной Инструкции (пункт 1.12 Инструкции № 153-И). Банк вправе не требовать представления тех документов, которые находятся в юридическом деле клиента, формируемом в соответствии с главой 10 Инструкции № 153-И.

Согласно пункту 1.13 Инструкции № 153-И все документы, представляемые для открытия счета, должны быть действительными на дату их предъявления.

Документы, составленные полностью или в какой-либо их части на иностранном языке (за исключением документов, удостоверяющих личности физических лиц, выданных компетентными органами иностранных государств, составленных на нескольких языках, включая русский язык), представляются в банк с надлежащим образом заверенным переводом на русский язык.

Документы, выданные компетентными органами иностранных государств, подтверждающие статус юридических лиц - нерезидентов (за исключением кредитной организации, созданной в соответствии с законодательством иностранного государства и имеющей место нахождения за пределами территории Российской Федерации), принимаются банком при условии их легализации в установленном порядке либо без их легализации в случаях, предусмотренных международными договорами Российской Федерации.

Требование о представлении в банк документов с надлежащим образом

заверенным переводом на русский язык не распространяется на документы, выданные компетентными органами иностранных государств, удостоверяющие личности физических лиц, при условии наличия у физического лица документа, подтверждающего право законного пребывания (проживания) на территории Российской Федерации.

Согласно пункту 1.3 Инструкции № 153-И открытие счета завершается, а счет является открытым с внесением записи об открытии соответствующего лицевого счета в книгу регистрации открытых счетов.

В соответствии со статьей 846 ГК РФ банк не вправе отказать в открытии счета, совершение соответствующих операций по которому предусмотрено законом, уставом банка и выданным ему разрешением (лицензией) за исключением случаев, когда такой отказ вызван отсутствием у банка возможности принять на банковское обслуживание либо допускается законом или иными правовыми актами.

В частности, отказать в заключении договора банковского счета для обособленного подразделения организации банк может в случае непредставления клиентом, представителем клиента документов и сведений, необходимых для идентификации клиента, представителя клиента в случаях, установленных Законом № 115-ФЗ. На это указано как в пункте 5 статьи 7 Закона № 115-ФЗ, так и в пункте 1.2 Инструкции № 153-И.

Кроме того, банк вправе отказать в заключении договора банковского счета организации или ее обособленному подразделению в соответствии с правилами внутреннего контроля банка в случае наличия подозрений о том, что целью заключения такого договора является совершение операций в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма. На это указано в пункте 5.2 статьи 7 Закона № 115-ФЗ.

В соответствии с положениями статьи 445 ГК РФ если банк (кредитная организация) уклоняется от заключения банковского договора (договора банковского счета), то организация вправе обратиться в суд с требованием о

понууждении заключить договор. При этом банк, необоснованно уклоняющийся от заключения указанного договора, обязан возместить организации причиненные убытки. Аналогичные выводы делают арбитры: Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 13.06.2007 № А58-5552/05-Ф02-3295/07 по делу № А58-5552/05, ФАС Восточно-Сибирского округа от 12.07.2006 № А58-5552/05-Ф02-3437/06-С2 по делу № А58-5552/05, ФАС Дальневосточного округа от 21.03.2006, 14.03.2006 № Ф03-А04/06-1/338 по делу № А04-4294/05-11/204.

Банк обязан сообщить в налоговый орган по месту своего нахождения информацию об открытии или о закрытии счета, об изменении реквизитов счета организации. Указанную информацию он обязан сообщить в электронной форме в течение трех дней со дня соответствующего события, на что указывает пункт 1.1 статьи 86 Налогового кодекса Российской Федерации.

Формы и форматы сообщений банка налоговому органу об открытии или о закрытии счета, об изменении реквизитов счета организации утверждены Приказом ФНС России от 23.05.2014 № ММВ-7-14/292@ «Об утверждении форм и формата сообщений банка налоговому органу об открытии или о закрытии счета, вклада (депозита), об изменении реквизитов счета, вклада (депозита) организации, индивидуального предпринимателя, физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, о предоставлении права или прекращении права организации, индивидуального предпринимателя использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств, а также об изменении реквизитов корпоративного электронного средства платежа».

2.2. Отдельная касса обособленного подразделения

У организации, имеющей ОП, появляются дополнительные обязанности в отношении ведения бухгалтерского учета, вести учет можно

централизованным или децентрализованным способом.

Первый способ предполагает, что учет всех операций, в том числе осуществляемых обособленным подразделением, ведет сама головная организация. При децентрализованном способе обособленное подразделение ведет учет самостоятельно, но только в разрезе тех операций, которые переданы ей головной организацией.

В бухгалтерии децентрализованный способ учета нередко называют выделением ОП на отдельный баланс, под которым понимается определенный перечень показателей деятельности ОП, установленный организацией самостоятельно. Подтверждает это и Минфин России в Письме от 29.03.2004 № 04-05-06/27.

Форму отчета (отдельного баланса), периодичность и сроки его представления в головную компанию организация определяет самостоятельно и фиксирует это в своей учетной политике. В любом случае (как при централизованном, так и при децентрализованном способе учета) бухгалтерская отчетность головной организации должна включать в себя показатели деятельности филиалов, представительств и иных структурных подразделений, в том числе выделенных на отдельные балансы. На это указано как в пункте 6 статьи 13 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее - Закон № 402-ФЗ), так и в пункте 33 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н.

При наличии ОП возникает необходимость в разработке специального документооборота между головным офисом организации и ее обособленным подразделением, где закрепляется порядок передачи первичной документации и необходимой информации из обособленного подразделения в головную организацию и наоборот.

Если организация через свое ОП продает товары (работы, услуги) и ведет расчеты наличными, то в силу Федерального закона от 22.05.2003 №

54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации» (далее - Закон № 54-ФЗ), она обязана применять контрольно-кассовую технику (далее - ККТ).

Если покупатель товаров (работ, услуг) оплачивает их наличными средствами или пластиковыми картами, то организация, имеющая ОП, вне зависимости от применяемого ею режима уплаты налогов обязана применять ККТ, что вытекает из статьи 1.1, а также из пункта 1 статьи 1.2 Закона № 54-ФЗ.

Порядок регистрации ККТ установлен статьей 4.2 Закона № 54-ФЗ.

Рассмотрим необходимость снятия ККТ с учета и постановки на учет при передаче ее в другое обособленное подразделение организации.

Контрольно-кассовая техника, включенная в реестр контрольно-кассовой техники, применяется на территории Российской Федерации в обязательном порядке всеми организациями и индивидуальными предпринимателями при осуществлении ими расчетов, за исключением случаев, установленных Федеральным законом от 22.05.2003 N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации" (далее - Закон N 54-ФЗ) (п. 1 ст. 1.2 Закона N 54-ФЗ).

Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие расчеты, обязаны осуществлять регистрацию ККТ в налоговых органах в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о применении контрольно-кассовой техники (п. 1 ст. 5 Закона N 54-ФЗ).

В случае передачи ККТ из одного обособленного подразделения организации в другое обособленное подразделение такой организации осуществляется ее перерегистрация. Снятие ККТ с регистрационного учета и постановка ее на новый учет не требуются.

Пользователи обязаны осуществлять перерегистрацию ККТ и снятие ККТ с регистрационного учета в налоговых органах в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о применении контрольно-кассовой техники (абз. 2 п. 2 ст. 5 Закона N 54-ФЗ).

При перерегистрации контрольно-кассовой техники заявление о регистрации (перерегистрации) контрольно-кассовой техники подается пользователем в любой налоговый орган не позднее одного рабочего дня, следующего за днем изменения сведений, внесенных в журнал учета и карточку регистрации контрольно-кассовой техники (абз. 1 п. 4 ст. 4.2 Закона N 54-ФЗ).

В соответствии с п. 2 Порядка заполнения формы заявления о регистрации (перерегистрации) ККТ (Приложение N 5 к Приказу ФНС России от 29.05.2017 N ММВ-7-20/484@ "Об утверждении форм заявлений о регистрации (перерегистрации) контрольно-кассовой техники и снятии контрольно-кассовой техники с регистрационного учета, карточки регистрации контрольно-кассовой техники и карточки о снятии контрольно-кассовой техники с регистрационного учета, а также порядка заполнения форм указанных документов и порядка направления и получения указанных документов на бумажном носителе") в случае регистрации ККТ организации-пользователя на обособленное подразделение организации-пользователя в поле "КПП" указывается КПП обособленного подразделения, а в случае перерегистрации ККТ с одного обособленного подразделения на другое в поле "КПП" указывается КПП нового обособленного подразделения.

Таким образом, в случае регистрации ККТ на обособленное подразделение организации и последующей передачи ККТ из одного обособленного подразделения организации в другое обособленное подразделение такой организации изменяются сведения, ранее внесенные в журнал учета и карточку регистрации контрольно-кассовой техники, - КПП. В связи с этим ККТ должна быть перерегистрирована пользователем путем подачи в налоговый орган заявления о регистрации (перерегистрации) контрольно-кассовой техники в связи с ее перерегистрацией. При этом при перерегистрации ККТ в заявлении о регистрации (перерегистрации) контрольно-кассовой техники должны быть указаны сведения, представленные при регистрации контрольно-кассовой техники, в которые

вносятся изменения (абз. 3 п. 4 ст. 4.2 Закона N 54-ФЗ).

Если в ОП имеет место получение и расходование наличных денежных средств, то имеется и своя специфика в части ведения кассовых операций, на что указывает Указание Банка России от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства (далее - Указание № 3210-У).

Одним из наиболее важных моментов, касающихся кассовой дисциплины в организациях с обособленными подразделениями является вопрос организации ведения кассовой книги.

Пунктом 4.6 Указания № 3210-У установлено, что поступающие в кассу наличные деньги и выдаваемые из кассы наличные деньги юридическое лицо учитывает в кассовой книге. Унифицированная форма кассовой книги (0310004) утверждена Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации».

Записи в кассовой книге осуществляются по каждому приходному кассовому ордеру, расходному кассовому ордеру, оформленному соответственно на полученные и выданные наличные деньги.

В конце рабочего дня кассир сверяет фактическую сумму наличных денежных средств в кассе с данными кассовых документов, суммой остатка наличных денежных средств, отраженного в кассовой книге, и заверяет записи в кассовой книге подписью.

Записи в кассовой книге сверяются с данными кассовых документов главным бухгалтером или бухгалтером (при их отсутствии - руководителем) и подписываются лицом, проводившим указанную сверку.

Если в течение рабочего дня кассовые операции не проводились, записи в кассовую книгу не осуществляются.

Обособленные подразделения передают юридическому лицу копию

листа кассовой книги в порядке, установленном юридическим лицом с учетом срока составления юридическим лицом бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Таким образом, согласно Указанию № 3210-У обособленное подразделение организации, совершающее кассовые операции, обязано вести отдельную кассовую книгу.

При этом, как сказано в Письме Банка России от 04.05.2012 № 29-1-1-6/3255, эта обязанность распространяется на каждое ОП юридического лица, ведущее кассовые операции, независимо от наличия банковского счета юридического лица, открытого для совершения операций обособленным подразделением.

Срок передачи этих документов устанавливается организацией самостоятельно, но с учетом того, чтобы к моменту составления бухгалтерской (финансовой) отчетности у организации имелись данные обо всех кассовых операциях организации (в том числе совершенных ОП), осуществленных за отчетный период.

При наличии старшего кассира операции по передаче наличных денег между старшим кассиром и кассирами в течение рабочего дня отражаются старшим кассиром в книге учета принятых и выданных кассиром денежных средств с указанием сумм передаваемых наличных денег. Записи в книгу учета принятых и выданных кассиром денежных средств осуществляются в момент передачи наличных денег и подтверждаются подписями старшего кассира, кассира. Такой порядок закреплен в пп. 4.5 п. 4 Указаний Банка России.

Вместе с тем организация вправе выдавать перед началом смены разменные денежные средства из кассы магазина кассирам-операционистам напрямую. По окончании смены выданные средства возвращаются ими обратно в кассу магазина. В таком случае выдача каждому кассиру-операционисту оформляется отдельным расходным кассовым орденом. При возврате разменной монеты в кассу магазина оформляются приходные

кассовые ордера. Соответствующие записи отражаются в кассовой книге обособленного подразделения.

Для учета операций по приходу и расходу наличных денег по каждой контрольно-кассовой машине организации может применяться Журнал кассира-операциониста. В него кассиром-операционистом вносятся данные о выручке, а данные о полученных в начале дня разменных монетах и купюрах не включаются.

Не реже одного раза в год листы кассовой книги ОП брошюруются и сшиваются, с указанием на последней странице общего количества листов.

Отсутствие кассовой книги в обособленном подразделении, равно как и нарушение в ее ведении, приводит к возникновению административной ответственности, что подтверждается Письмом ФНС России от 17.05.2013 № АС-4-2/8827@.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, передача разменной монеты и купюр из кассы головного подразделения организации в кассы магазинов может отражаться внутренними записями по счету 50 "Касса", субсчет 50.1 "Касса организации": по дебету субсчета второго порядка 50.1.X "Касса магазина N ___" и кредиту субсчета второго порядка 50.1.0 "Касса головного подразделения". Аналогичным образом отражается выдача разменной монеты и купюр кассирам-операционистам (или старшему кассиру) в магазинах: по дебету субсчетов третьего порядка, на которых учитываются наличие и движение денежных средств в операционных кассах магазинов (у старшего кассира), и кредиту субсчета второго порядка 50.1.X.

Лимит остатка наличных денежных средств определяется организацией самостоятельно в соответствии с Приложением к Указанию № 3210-У исходя из характера деятельности организации с учетом объемов поступлений или объемов выдач наличных денежных средств. В случае наличия у организации обособленных подразделений лимит кассы устанавливается организацией с

учетом некоторых особенностей.

Если обособленное подразделение организации самостоятельно сдает деньги в банк на расчетный счет организации, то лимит остатка наличных по обособленному подразделению определяется в том же порядке, что и для самой организации.

В том случае, если обособленное подразделение сдает наличные деньги в кассу головной организации, то свой лимит остатка головная компания должна определять с учетом лимита, установленного этому обособленному подразделению.

Экземпляр распорядительного документа организации об установлении обособленному подразделению лимита остатка наличных денежных средств направляется в порядке, установленном самой организацией, который необходимо закрепить в её учетной политике.

Накопление организацией наличных денежных средств в кассе сверх установленного лимита остатка наличных денежных средств допускается в дни выплат заработной платы, стипендий, выплат, включенных в соответствии с методологией, принятой для заполнения форм федерального государственного статистического наблюдения, в фонд заработной платы и выплаты социального характера, включая день получения наличных денежных средств с банковского счета на указанные выплаты, а также в выходные, нерабочие праздничные дни в случае ведения организацией в эти дни кассовых операций.

В других случаях накопление наличных денежных средств в кассе сверх установленного лимита остатка наличных денежных средств не допускается.

Пунктом 3 Указания № 3210-У определено, что уполномоченный представитель обособленного подразделения может в порядке, установленном организацией, сдавать наличные деньги:

- в кассу юридического лица, при этом согласно пункту 5.3 Указания № 3210-У прием в кассу юридического лица наличных денежных средств, сдаваемых ОП, осуществляется в порядке, установленном юридическим

лицом, по приходному кассовому ордеру;

- в банк;

- в организацию, входящую в систему Банка России, для зачисления их сумм на банковский счет организации.

Мероприятия по обеспечению сохранности наличных денежных средств при ведении кассовых операций, хранении, транспортировке, порядок и сроки проведения проверок фактического наличия наличных денежных средств определяются организацией (пункт 7 Указания № 3210-У).

В соответствии с положениями статьи 15.1 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций, выразившееся в осуществлении расчетов наличными деньгами с другими организациями сверх установленных размеров, неоприходовании (неполном оприходовании) в кассу денежной наличности, несоблюдении порядка хранения свободных денежных средств, а равно в накоплении в кассе наличных денежных средств сверх установленных лимитов, влечет наложение административного штрафа:

- на должностных лиц в размере от 4 000 до 5 000 руб.;

- на юридических лиц - от 40 000 до 50 000 руб.

О том, что такие меры ответственности имеют место на практике, говорят и суды, на что, в частности, указывает Постановление Верховного Суда Российской Федерации от 18.11.2015 № 310-АД15-14386 по делу № А08-10695/2014.

2.3. Право подписи первичных документов в обособленном подразделении по доверенности

Первичные учетные документы, которыми обособленные подразделения обязаны подтверждать все факты своей хозяйственной жизни, скрепляются подписью лиц, ответственных за их совершение.

Согласно статьям 2 и 6 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее - Закон № 402-ФЗ) все российские организации, независимо от их организационно-правовой формы, структуры, сферы ведения деятельности и применяемой системы уплаты налогов, обязаны вести бухгалтерский учет. Аналогичные разъяснения на этот счет приведены в Письме Минфина России от 27.02.2015 № 03-11-06/2/10013.

При этом на основании пункта 2 статьи 1 Закона № 402-ФЗ под бухгалтерским учетом понимается формирование документированной систематизированной информации об объектах бухгалтерского учета в соответствии с требованиями Закона № 402-ФЗ и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Документально подтверждать все факты своей хозяйственной жизни организации обязаны на основании пункта 1 статьи 9 Закона № 402-ФЗ.

Документирование фактов хозяйственной жизни осуществляется с помощью первичных учетных документов, формы которых в большинстве компаний определяет сам руководитель организации по представлению лица, на которое возложено ведение учета. Подтверждает это и Минфин России в Письме от 26.08.2016 № 03-03-06/1/50059.

Закон № 402-ФЗ не обязывает организации коммерческой сферы применять исключительно типовые формы первичных документов, у них есть право выбора - применять типовые бланки форм документации или пользоваться формами документов, разработанными самостоятельно. Главное, чтобы формы используемых первичных документов содержали все обязательные реквизиты, состав которых поименован в пункте 2 статьи 9 Закона № 402-ФЗ.

Закон № 402-ФЗ допускает два возможных варианта оформления первичной учетной документации: на бумажном носителе или в виде электронного документа, подписанного электронной подписью. При этом Законом № 402-ФЗ не определен вид электронной подписи, которая может быть использована для этих целей. Минфин России в Письме от 02.06.2015

№ 03-01-13/01/31906 говорит о том, что в соответствии с положениями статьи 21 Закона № 402-ФЗ виды электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета, в том числе первичных учетных документов, устанавливаются федеральными стандартами. В связи с этим до принятия соответствующего федерального стандарта бухгалтерского учета, по мнению чиновников, организация может использовать любой предусмотренный Федеральным законом от 06.04.2011 № 63-ФЗ «Об электронной подписи» (далее - Закон № 63-ФЗ) вид электронной подписи.

Согласно пункту 2 статьи 9 Закона № 402-ФЗ обязательными реквизитами первичного учетного документа являются:

- 1) наименование документа;
- 2) дата составления документа;
- 3) наименование организации, составившей документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- 6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;
- 7) подписи вышеуказанных лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Таким образом, в состав обязательных реквизитов первичного учетного документа включена подпись должностного лица, совершившего сделку, операцию и ответственного за ее оформление.

Перечень сотрудников организации, имеющих право подписи первичных документов, утверждается руководителем организации по согласованию с главным бухгалтером.

Для того чтобы руководитель обособленного подразделения имел право на подпись тех или иных первичных документов головной организации,

необходимо выдать ему соответствующую доверенность.

Доверенность, выдаваемая руководителю обособленного подразделения, в том числе филиала или представительства, должна быть оформлена с соблюдением правил, определенных статьями 185 ГК РФ и 185.1 ГК РФ.

Во-первых, составить ее нужно в письменной форме и привести в ней перечень полномочий руководителя подразделения. Так, в доверенности выдаваемой руководителю филиала, обычно указывается, что он уполномочен:

- представлять интересы организации в связи с регистрацией, перерегистрацией филиала;

- осуществлять руководство филиалом, в том числе заключать сделки, подписывать договоры и иные необходимые документы, связанные с деятельностью филиала от имени организации;

- открывать расчетные, валютные и иные счета филиала в банках, распоряжаться находящимися на них денежными средствами, подписывать финансовые документы, связанные с деятельностью филиала;

- принимать и увольнять работников филиала, заключать трудовые договоры с принимаемыми в филиал работниками и так далее.

Во-вторых, в доверенности в обязательном порядке следует указать дату ее составления, в обратном случае она будет ничтожной, на что прямо указывает статья 186 ГК РФ.

Кроме того, в доверенности нужно обозначить срок ее действия, так как при его отсутствии она будет действительна только в течение года. Здесь же нужно отразить информацию о праве передоверия, что даст возможность руководителю подразделения организации выдавать соответствующие доверенности тем работникам обособленного подразделения, кому он, например, намерен перепоручить право подписи первичных документов.

Доверенность, выданная руководителю обособленного подразделения от лица организации, должна быть подписана самим руководителем организации или иным лицом, уполномоченным на то в соответствии с

законом и учредительными документами организации.

Закон не обязывает проставлять на доверенности печать, вместе с тем следует иметь в виду, что доверенность с печатью по определению вызывает большее доверие со стороны третьих лиц.

При оформлении доверенностей можно рекомендовать учитывать Методические рекомендации по удостоверению доверенностей, утвержденные Решением Правления ФНП от 18.07.2016, протокол № 07/16 (Письмо ФНП России от 22.07.2016 № 2668/03-16-3).

Таким образом, руководитель обособленного подразделения на основании доверенности может быть уполномочен представлять интересы организации по месту нахождения обособленного подразделения, в том числе подписывать первичные документы, а также бухгалтерскую и налоговую отчетность.

О том, что руководитель обособленного подразделения может являться уполномоченным представителем налогоплательщика-организации, сказано и в Письме Минфина России от 05.08.2011 № 03-02-07/1-278.

Законом № 402-ФЗ установлено, что первичные учетные документы составляются при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным, то непосредственно после его окончания. Лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни, обеспечивает своевременную передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета, а также достоверность этих данных. Лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, и лицо, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, не несут ответственность за соответствие составленных другими лицами первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни.

Тот факт, что документы, подписанные лицами, не имеющими возможности их подписи в момент совершения хозяйственной операции, не могут быть приняты в качестве достоверных доказательств затрат

подтверждает Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 23.01.2008 № Ф04-222/2008(688-А27-37), Ф04-222/2008(741-А27-37) по делу № А27-3194/2007-6. В указанном Постановлении судьи согласились с мнением налоговых органов о снятии части затрат с организации, так как акты приема-передачи услуг были подписаны директором, уволившимся из организации до момента совершения данной хозяйственной операции.

При наличии обособленных подразделений возникает много вопросов в отношении возможности подписания первичных документов факсимильной подписью руководителя обособленного подразделения.

Сразу отметим, что Минфин России категорически запрещает использовать для подписания первичных учетных документов, а также счетов-фактур, которые, как известно, представляют собой первичные учетные документы налогового учета, факсимильную подпись. При этом свою точку зрения чиновники обосновывают пунктом 2 статьи 160 ГК РФ, согласно которому использование при совершении сделок факсимильного воспроизведения подписи с помощью средств механического или иного копирования, электронной подписи либо иного аналога собственноручной подписи допускается в случаях и в порядке, предусмотренных законом, иными правовыми актами или соглашением сторон.

При этом ни Закон № 402-ФЗ, ни НК РФ не предусматривают использование первичных учетных документов или счетов-фактур, подписанных факсимильной подписью. Такая точка зрения приведена в Письме Минфина России от 27.08.2015 № 03-07-09/49478, в котором чиновники запрещают организации-налогоплательщику НДС, применять вычет по НДС по счетам-фактурам, подписанным факсимильной подписью.

Поддерживают данную точку зрения и высшие арбитры, на что указывает Постановление Президиума ВАС РФ от 27.09.2011 № 4134/11 по делу № А33-20240/2009. О том, что использование факсимильной подписи нарушает требования действующего законодательства, говорят и региональные суды, о чем свидетельствует, в частности

Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 24.08.2016 № Ф07-6092/2016 по делу № А21-4977/2015.

Вместе с тем, хотя, среди арбитражной практики имеются судебные решения, где допускается получение вычета по счету-фактуре, подписанному факсимильной подписью (например, Постановление ФАС Московского округа от 07.03.2012 по делу № А40-128912/10-127-739), проще обратиться к контрагенту с просьбой о предоставлении документа, подписанного собственноручной подписью надлежащего лица.

2.4. Формирование учетной политики при наличии обособленных подразделений

На формирование учетной политики организации влияет масса факторов, в том числе и наличие в структуре юридического лица обособленных подразделений.

Ведение бухгалтерского учета осуществляется организацией в соответствии с нормами Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее - Закон № 402-ФЗ).

Статьей 6 Закона № 402-ФЗ определено, что обязанность ведения бухгалтерского учета распространяется исключительно на все российские организации, как коммерческой, так и некоммерческой сферы. Эта обязанность влечет за собой необходимость формирования учетной политики организации, где закрепляются избранные способы ведения бухгалтерского учета, что подтверждается нормами статьи 8 Закона № 402-ФЗ.

Как сказано в пункте 2 статьи 8 Закона № 402-ФЗ, экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами.

Согласно пункту 3 статьи 8 Закона № 402-ФЗ при формировании учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета

выбирается способ ведения бухгалтерского учета из способов, допускаемых федеральными стандартами.

В случае если в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета федеральными стандартами не установлен способ ведения бухучета, такой способ самостоятельно разрабатывается организацией исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами.

Соответствующие федеральные стандарты бухгалтерского учета (далее - ФСБУ) для нефинансовых организаций негосударственного сектора пока не утверждены Минфином России, но работа по их разработке ведется в соответствии с Программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018 - 2020 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 18.04.2018 № 83н.

Необходимо сказать, что статья 8 Закона № 402-ФЗ, обязывающая организации формировать свою учетную политику, содержит лишь основные принципы учетной политики организации. Порядок ее формирования установлен Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденным Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (далее - ПБУ 1/2008).

В силу того, что обособленное подразделение фирмы не обладает правоспособностью юридического лица, оно не представляет в налоговые органы свою бухгалтерскую отчетность. На это указывается и в своем Письме от 18.08.2009 № 03-03-06/1/527.

Головная организация ведет бухгалтерский учет лишь в разрезе операций, осуществляемых самостоятельно, а бухгалтерская отчетность в целом по организации формируется головной организацией исходя из собственных данных, отраженных в учетных регистрах, и данных, полученных из внутренней бухгалтерской отчетности обособленного подразделения.

В соответствии сп. 6 статьи 13 Закона № 402-ФЗ, бухгалтерская

(финансовая) отчетность организации должна включать показатели деятельности всех ее подразделений, включая ее филиалы и представительства, независимо от их места нахождения.

Если же обособленное подразделение не выделено на самостоятельный баланс, то бухгалтерский учет осуществляется непосредственно в головной организации, при этом возникает необходимость в четкой и своевременной передаче всей необходимой информации из обособленного подразделения в головной офис.

Так как обязанность по формированию учетной политики распространяется на юридических лиц, то ее формированием занимается именно головная организация, которая при ее разработке должна учесть все свои структурные особенности. При этом положения учетной политики обязательны к применению всеми обособленными подразделениями организации, на что указывает пункт 9 ПБУ 1/2008. Аналогичные разъяснения дает и Минфин России в своем Письме от 10.08.2010 № 07-02-06/119.

Согласно пункту 8 ПБУ 1/2008 принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями, стандартами и тому подобное) организации. На практике учетная политика организации обычно оформляется в виде приказа руководителя, содержащего три больших раздела:

- организационно-технического;
- методологического в части ведения бухгалтерского учета;
- методологического в части налогообложения.

Наличие в структуре организации одного или нескольких ОП в основном сказывается на порядке формирования первого из указанных разделов учетной политики, в котором организация прописывает основные правила, имеющие отношение к организации самой системы учетного процесса.

В частности, в организационном разделе учетной политики

необходимо указать, чьими силами ведется бухгалтерский учет по организации в целом, а также в каждом обособленном подразделении организации. Если в головной организации учет ведется бухгалтерской службой, то в обособленном подразделении, выделенном на отдельный баланс, эти функции может выполнять, либо штатный бухгалтер, либо бухгалтерия обособленного подразделения. Все зависит от величины переданных обособленному подразделению функций, которые и определяют объем учетной работы такой структурной единицы.

Затем в учетной политике закрепляется единый рабочий план счетов, которым в своей учетной работе будет руководствоваться как сама организация, так и все ее обособленные подразделения. Единый сквозной план счетов с необходимым количеством субсчетов и счетов аналитического учета является гарантией идентичного отражения хозяйственных операций, как в головной организации, так и в каждом обособленном подразделении фирмы. Если обособленное подразделение организации выделено на самостоятельный баланс, то расчеты между головной организацией и обособленным подразделением отражаются с использованием счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Этот же счет используется для отражения информации о состоянии внутрихозяйственных расчетов обособленных подразделений между собой, если в структуре организации их несколько. Причем порядок отражения внутрихозяйственных расчетов зависит от выбора места формирования себестоимости продукции (работ, услуг), а также от места реализации последних. Это определяет и необходимую степень детализации по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Так, например, обособленное подразделение организации может осуществлять весь производственный цикл самостоятельно - от приобретения сырья и материалов для производства продукции до ее продажи. Такой объем полномочий обособленного подразделения обычно предполагает, что в подразделении ведется самостоятельный бухгалтерский учет всех операций, а итоговые данные передаются в головную компанию

для формирования отчетности по организации в целом.

В то же время это не единственно возможный вариант взаимодействия головной организации с обособленным подразделением, поэтому количество объектов бухгалтерского учета, учет которых будет вестись с применением счета 79, зависит от конкретного порядка взаимодействия между головной компанией и обособленным подразделением.

От выбора места формирования себестоимости продукции (работ, услуг) зависит, кто будет передавать фактически произведенные затраты – головная организация обособленному подразделению или наоборот.

Следующий момент, которому при формировании учетной политики фирмы необходимо уделить повышенное внимание, это система документооборота в организации, в том числе и порядок обмена документацией между головным офисом и обособленным подразделением. Отметим, что построение системы документооборота определяется количеством структурных единиц и объемом полномочий каждого обособленного подразделения.

В силу того, что действующим бухгалтерским законодательством объемы, сроки и формы предоставляемой информации в адрес головной организации не закреплены, то в учетной политике следует отметить в каких объемах, в какие сроки и по какой форме обособленное подразделение будет предоставлять необходимые сведения в головную компанию. Если передача необходимых сведений осуществляется посредством авизо, то в учетной политике следует закрепить форму этого документа, разработанную с учетом требований статьи 9 Закона № 402-ФЗ.

Если в структуре организации имеется несколько обособленных подразделений, выделенных на отдельный баланс, то особое внимание следует уделить схеме движения документов при движении ресурсов между обособленными подразделениями. Обособленные подразделения, выделенные на отдельный баланс, формируют внутреннюю бухгалтерскую отчетность, показатели которой включаются в консолидированную

отчетность фирмы. В силу этого в учетной политике закрепляется состав формируемой внутренней отчетности и сроки ее предоставления в головную организацию.

Перечень показателей, включаемых в отдельный баланс обособленного подразделения, организация определяет самостоятельно и закрепляет их состав в своей учетной политике. Это подтверждают и чиновники Минфина России в своих Письмах от 29.03.2004 № 04-05-06/27 и от 02.06.2005 № 03-06-01-04/273.

Внутренняя бухгалтерская отчетность компаний, имеющих разветвленную структуру, оформляется обособленными подразделениями в общем порядке в соответствии с требованиями Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ 4/99), утвержденного Приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н по соответствующим формам бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерская отчетность формируется организациями по формам, рекомендуемым к применению Приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (далее - Приказ № 66н).

При наличии обособленных подразделений в учетной политике организации имеет смысл закрепить порядок начисления страховых взносов по сотрудникам, которые в течение года работают в нескольких подразделениях организации, а также переходят работать в другие подразделения организации через увольнение.

При разработке такого порядка необходимо ознакомиться с Письмом Минздравсоцразвития России от 12.03.2010 № 551-19.

В части налоговых платежей обособленное подразделение своевременно должно передать в головную организацию данные налоговых деклараций по всем видам налогов, начисление которых производится этим обособленным подразделением.

Кроме того, отчетность, предоставляемая обособленным подразделением

в адрес головной организации, должна содержать информацию о тех показателях, которые потребуются головной организации для определения размера налоговых обязательств, формируемых в целом по организации.

Прежде всего, речь идет:

- о выписке из регистров налогового учета по НДС - книга продаж и книга покупок;

- о сведениях об остаточной стоимости основных средств обособленного подразделения;

- о сведениях по среднесписочной численности сотрудников обособленного подразделения или о размере расходов на оплату труда (в зависимости от того, какой показатель используется организацией при определении доли прибыли, приходящейся на это ОП).

При наличии в организации разветвленной структуры необходимо решить вопрос о соблюдении кассовой дисциплины и о порядке ведения в обособленном подразделении самостоятельной кассовой книги.

Порядок ведения кассовых операций определяется правилами, установленными Указанием Банка России от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» (далее - Порядок).

При наличии в организации обособленных подразделений лимит кассы устанавливается организацией с учетом некоторых особенностей.

Если обособленное подразделение организации самостоятельно сдает деньги в банк на расчетный счет организации, то лимит остатка наличных по обособленному подразделению определяется в том же порядке, что и для самой организации.

В том случае, если обособленное подразделение сдает наличные деньги в кассу головной организации, то свой лимит остатка головная организация должна определять с учетом лимита, установленного этим обособленным подразделением.

Экземпляр распорядительного документа организации об установлении обособленному подразделению лимита остатка наличных денежных средств направляется головной организацией в порядке, установленном самой организацией, который необходимо закрепить в своей учетной политике.

При осуществлении обособленным подразделением наличных расчетов оно, как и сама организация, должно вести самостоятельную кассовую книгу. Копии кассовой книги обособленное подразделение в обязательном порядке должно передать головной организации в срок, установленный руководителем организации.

Порядок передачи данных сведений из обособленного подразделения в головную компанию можно закрепить в разделе учетной политике, посвященном документообороту организации.

Ведение кассовой книги обособленным подразделением не зависит от факта наличия у обособленной структуры контрольно-кассовой техники, а также отдельного расчетного счета. Такие разъяснения на этот счет приведены в Письме ФНС России от 12.09.2012 № АС-4-2/15195.

Отдельно при формировании учетной политики при наличии обособленных подразделений необходимо остановиться на порядке исчисления и уплаты налогов.

Налог на доходы физических лиц (далее - НДФЛ)

Если в организации имеются обособленные подразделения, находящиеся на территории одного муниципального образования, но подведомственные разным налоговым органам, то в учетной политике организации необходимо указать пользуется ли организация правом постановки на учет в одном обособленном подразделении, выбранном самостоятельно (пункт 4 статьи 83 НК РФ).

Вместе с тем, на порядок уплаты НДФЛ реализация данного права не повлияет. Абзацем 2 пункта 7 статьи 226 НК РФ прямо предусмотрено, что

российские организации - налоговые агенты по НДФЛ, имеющие обособленные подразделения, обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы налога в бюджет, как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения. О том, что глава 23 НК РФ не содержит норм, предоставляющих налоговым агентам, имеющим обособленные подразделения, право самостоятельно выбирать обособленное подразделение, через которое производилось бы перечисление НДФЛ, сказано и в Письме ФНС России от 27.03.2018 № ГД-4-11/5666@.

Абзацем 4 пункта 2 статьи 230 НК РФ предусмотрено, что налоговые агенты - российские организации, имеющие обособленные подразделения, представляют документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации, и расчет сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в отношении работников этих обособленных подразделений в налоговый орган по месту учета таких обособленных подразделений.

Таким образом, организация, имеющая обособленные подразделения, поставленные на учет в налоговых органах по месту нахождения каждого обособленного подразделения, обязана перечислять исчисленные и удержанные суммы налога в бюджет по месту учета каждого своего обособленного подразделения исходя из суммы дохода, подлежащего налогообложению, начисляемого и выплачиваемого работникам этого обособленного подразделения, а также представлять сведения о доходах физических лиц и расчет сумм налога на доходы физических лиц в отношении работников этих обособленных подразделений в налоговый орган по месту учета таких обособленных подразделений. Аналогичное мнение высказано в Письме Минфина России от 13.08.2018 № 03-04-06/57140.

В обязанности налогового агента по НДФЛ входит передача сведений о доходах физических лиц и ежеквартальных расчетов по НДФЛ.

Первые подаются налоговым органам по форме 2-НДФЛ, утвержденной Приказом ФНС России от 30.10.2015 № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме». По общему правилу, указанные сведения подаются налоговым агентом по форме 2-НДФЛ в электронной форме в срок, не позднее 1 апреля года, следующего за отчетным.

Обращаем ваше внимание на то, что с 01.01.2019 Приказ № ММВ-7-11/485@ утрачивает силу в связи с изданием Приказа ФНС России от 02.10.2018 № ММВ-7-11/566@. Указанным Приказом утверждены новые:

- форма сведений о доходах физических лиц и суммах налога на доходы физических лиц;
- Порядок заполнения и Формат ее представления в электронной форме;
- Порядок представления в налоговые органы сведений о доходах физических лиц и суммах налога на доходы физических лиц и сообщения о невозможности удержания налога, о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неударжанного налога на доходы физических лиц.

Ежеквартальные расчеты представляются в налоговую инспекцию по форме 6-НДФЛ, утвержденной Приказом ФНС России от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@ «Об утверждении формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), порядок ее заполнения и представления, а также формата представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме».

Согласно пункту 2.2 раздела II Порядка заполнения и представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом по форме 6-НДФЛ, в случае заполнения формы расчета организацией, имеющей обособленные подразделения, по строке «КПП» указывается КПП по месту учета организации по месту нахождения ее обособленного подразделения.

Заметим, что налоговые агенты - организации, отнесенные к категории

крупнейших налогоплательщиков, имеющие обособленные подразделения, представляют сведения по форме 2-НДФЛ и расчет по форме 6-НДФЛ, заполненный отдельно по каждому обособленному подразделению, в том числе в отношении работников этих обособленных подразделений в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика, либо в отношении работников этих обособленных подразделений в налоговый орган по месту учета такого налогоплательщика по соответствующему обособленному подразделению. На это обратили внимание и специалисты ФНС России, о чем свидетельствует их Письмо от 25.11.2016 № БС-4-11/22430.

Если планируется закрытие обособленного подразделения, то в учетной политике можно прописать порядок уплаты НДФЛ и сдачи отчетности в такой ситуации. При этом рекомендуем ознакомиться с Письмами Минфина России от 20.07.2016 № 03-04-06/42553, от 18.04.2016 № 03-04-06/22218 (пункт 2), а также с Письмом ФНС России от 02.03.2016 № БС-4-11/3460@.

Налог на добавленную стоимость (далее - НДС)

В части налога на добавленную стоимость организация, имеющая разветвленную структуру, должна в своей учетной политике закрепить цифровой индекс обособленного подразделения, который будет использоваться для нумерации счетов-фактур, выставляемых этим обособленным подразделением от имени самого налогоплательщика.

Порядок заполнения счетов-фактур закреплен правилами заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (далее - Правила № 1137).

Пунктом 1 раздела II Приложения № 1 к Правилам № 1137 установлено,

что если организация реализует товары (работы, услуги), имущественные права через обособленные подразделения, при составлении такими обособленными подразделениями счетов-фактур порядковый номер счета-фактуры через разделительный знак «/» (разделительная черта) дополняется цифровым индексом обособленного подразделения, установленным организацией в приказе об учетной политике для целей налогообложения.

При отсутствии в номере счета-фактуры, выставленного обособленным подразделением, разделительной черты и цифрового индекса обособленного подразделения налоговые органы могут расценить это как неправильное заполнение номера счета-фактуры и отказать в вычете покупателю. Такой вывод можно сделать на основании Письма Минфина России от 22.05.2012 № 03-07-09/59.

Организация - налогоплательщик НДС до 01.01.2015, обязана была вести книги покупок и продаж, а также журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур. Теперь обязанность по ведению журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур у основной массы налогоплательщиков НДС отсутствует (ведут только посредники).

Из норм НК РФ и Правил № 1137 вытекает, что указанные регистры по НДС являются едиными и ведутся в целом по организации. Вместе с тем, из Письма Минфина России от 09.08.2004 № 03-04-11/127, вытекает, что структурные подразделения могут вести перечисленные регистры по НДС в виде самостоятельных разделов единых указанных регистров.

Если в силу технологических особенностей производства счета-фактуры, подписываются разными уполномоченными лицами организации, то в учетной политике организации необходимо специально оговорить подобную ситуацию, указав, при этом какими документами, подтверждаются полномочия лиц, имеющих право подписывать счета-фактуры. Такой вывод можно сделать на основании Писем Минфина России от 03.07.2013 № 03-07-15/25437 и от 27.06.2017 № 03-07-05/40316.

Налог на прибыль организаций

В целях налогообложения прибыли организация, в составе которой имеются обособленные подразделения, должна в своей учетной политике закрепить, какой из показателей ею будет использоваться при расчете сумм налога, подлежащего уплате в региональный бюджет - среднесписочная численность работников или же расходы на оплату труда (статья 288 НК РФ). Выбранный показатель остается неизменным в течение года.

Напоминаем, что в общем случае организации платят налог на прибыль по ставке 20%, из которых, начиная с 01.01.2017, 3% зачисляется в федеральный бюджет (если иное не установлено главой 25 НК РФ), а 17% - в бюджет региона (пункт 1 статьи 284 НК РФ). При этом региональным законом для отдельных категорий плательщиков налога эта ставка может быть снижена до 12,5%.

В том случае, если свои основные средства организация амортизирует нелинейным методом, то в части остаточной стоимости амортизируемого имущества необходимо указать по данным какого учета она определяется - по данным налогового или бухгалтерского.

Если в составе организации числятся несколько обособленных подразделений, расположенных в одном регионе, то в учетной политике необходимо привести порядок уплаты налога в региональный бюджет - всеми обособленными подразделениями самостоятельно или централизованно, через ответственное подразделение.

2.5. Организация документооборота между головной организацией и обособленным подразделением

Порядок документооборота между головной компанией и ОП зависит от того, каким образом ведется бухгалтерский учет в организации, имеющей обособленное подразделение. Ведь действующим бухгалтерским законодательством для таких организаций предусмотрено два способа

ведения учета:

- централизованный, когда учет всех фактов хозяйственной жизни, в том числе осуществляемых ОП, ведется непосредственно в головной организации;

- децентрализованный, при котором и головная организация, и ОП ведут самостоятельный бухгалтерский учет.

Последний способ в деловой практике традиционно называют выделением ОП на отдельный баланс, под которым понимается перечень показателей, установленных организацией для своих подразделений, выделенных на отдельный баланс (Письмо Минфина России от 29.03.2004 № 04-05-06/27).

При этом решение о необходимости выделения ОП на отдельный баланс принимается организацией самостоятельно.

В любом случае (как при централизованном, так и при децентрализованном способе учета) бухгалтерская отчетность головной организации должна включать в себя показатели деятельности филиалов, представительств и иных структурных подразделений, в том числе выделенных на отдельные балансы. Такое правило установлено пунктом 33 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (далее - Положение № 34н).

Порядок обмена документами между головной организацией и ОП закрепляется в правилах документооборота организации.

В регламенте обмена документами обязательно закрепляется состав документов, которые подлежат передаче, сроки их передачи и лица, ответственные за передачу документации.

На практике обычно передача документов из обособленного подразделения в головной офис осуществляется на основании специального реестра, оформляемого в двух экземплярах, форму которого организация разрабатывает самостоятельно.

В правилах документооборота прописывается и порядок оформления первичных документов, составляемых ОП.

Избежать дублирования нумерации первичных учетных документов можно путем использования специального индекса, присвоенного обособленному подразделению, что даст возможность вести обособленную нумерацию.

В том случае, если применяется децентрализованный способ учета, то обмен информацией между головной организацией и ОП организуется следующими методами:

- путем прямой передачи данных бухгалтерского учета ОП в головную организацию, что, как правило, осуществляется путем выгрузки-загрузки информации из одной бухгалтерской программы в другую. При этом в обязательном порядке составляется реестр передачи сведений с указанием, от кого и кому переданы данные, а также количества передаваемых бухгалтерских записей, номенклатуры, количества, стоимости и мест хранения соответствующих документов;

- с оформлением специального извещения, именуемого «авизо».

Форма авизо разрабатывается головной организацией самостоятельно с учетом требований пункта 2 статьи 9 Закона № 402-ФЗ и закрепляется в учетной политике организации. Там же фиксируются сроки передачи авизо из головной организации в ОП и наоборот.

К каждому авизо обязательно прилагаются копии первичных учетных документов, счетов-фактур и прочей учетной документации, которые послужили основанием для отражения отдельной конкретной хозяйственной операции.

Отметим, что авизо составляется только в тех случаях, когда головная организация не участвует в операциях, осуществляемых ОП, и наоборот.

Авизо не составляется по операциям приема-передачи между головной организацией и филиалом имущества и денежных средств. Такие операции оформляются соответствующими первичными документами: платежными

поручениями, накладными, актами приема-передачи и другими.

В силу бухгалтерского учета организация обязана не только документально подтверждать свои факты хозяйственной жизни соответствующими первичными документами, но и хранить их в течение определенного срока.

Действующее законодательство не содержит разъяснений по поводу того, где можно хранить первичные документы, относящиеся к ОП, выделенному на отдельный баланс, по его фактическому местонахождению, или по местонахождению головной организации.

Задача к главе 2

Как отражаются в бухгалтерском учете организации передача разменной монеты и купюр для расчетов с покупателями в кассы обособленных подразделений (магазинов), не выделенных на отдельный баланс, выдача разменных денег перед началом смены кассирам-операционистам и возврат этих средств по окончании смены в кассы магазинов, если у организации есть два магазина.

Вечером текущего дня из кассы головного подразделения организации выданы разменная монета и купюры для расчетов с покупателями в сумме 46 156 руб. - в кассу магазина № 1 (имеется два кассовых аппарата), в сумме 135 254 руб. - в кассу магазина № 2 (имеется три кассовых аппарата).

Как отражаются в бухгалтерском учете организации передача разменной монеты и купюр для расчетов с покупателями в кассы обособленных подразделений (магазинов), не выделенных на отдельный баланс, выдача разменных денег перед началом смены кассирам-операционистам и возврат этих средств по окончании смены в кассы магазинов, если у организации есть два магазина. Вечером текущего дня из кассы головного подразделения организации выданы разменная монета и купюры для расчетов с покупателями в сумме 46 156 руб. - в кассу магазина № 1 (имеется два кассовых аппарата), в сумме 135 254 руб. - в кассу магазина № 2 (имеется три кассовых аппарата).

Тесты к главе 2

1. Форма отдельного баланса, периодичность и сроки его представления в головную организацию определяются:
 - а) в законодательном порядке;
 - б) организация определяет самостоятельно и фиксирует это в своей учетной политике;
 - в) в соответствии с МСФО.
2. Обязано ли вести отдельную кассовую книгу обособленное подразделение организации, совершающее кассовые операции:
 - а) да;
 - б) нет;
 - в) только в случае наличия нескольких обособленных подразделений в организации.
3. Процедуры оформления и оперативного (кассового) оборота кассовой наличности организаций (индивидуального предпринимателя) регламентируется:
 - а) руководителем организации (индивидуальным предпринимателем) по согласованию с соответствующим органом налогового администрирования;
 - б) Указанием Банка России от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства»;
 - в) Федеральным законом «О бухгалтерском учёте» № 402-ФЗ, ПБУ 9/99, 10/99, 3/2006, 20/03.
4. Кассир является работником с повышенной материальной ответственностью:
 - а) да, обязательство кассира о повышенной материальной ответственности предусмотрено нормами действующего законодательства;

б) повышенная материальная ответственность принимается кассиром только по его согласию;

в) повышенная материальная ответственность кассира устанавливается по усмотрению руководителя организации.

5. Лимит остатка наличных денежных средств определяется:

а) обслуживающим организацию банком;

б) организацией самостоятельно;

в) в соответствии с МСФО.

6. Является ли подпись должностного лица, совершившего операцию и ответственного за ее оформление обязательным реквизитом первичного учетного документа:

а) только в случае оформления кассовых операций;

б) нет;

в) да.

7. Может ли быть уполномочен руководитель обособленного подразделения подписывать первичные документы:

а) да, на основании доверенности;

б) нет;

в) только руководитель филиала.

8. Может ли быть уполномочен руководитель обособленного подразделения подписывать бухгалтерскую и налоговую отчетность:

а) да, на основании доверенности;

б) нет;

в) только руководитель представительства.

9. Разрешено ли использовать для подписания первичных учетных документов, а также счетов-фактур, факсимильную подпись:

а) да;

б) нет;

в) только руководителю головной организации

Глава 3. Ведение бухгалтерского учета при наличии отдельного баланса подразделения в головной организации

Из действующих правил ведения бухгалтерского учета вытекает, что организации, имеющие обособленные подразделения могут вести бухгалтерский учет централизованным или децентрализованным способом.

Решение о целесообразности выделения ОП на отдельный баланс, равно как и объем операций, которые ОП будет отражать в своем бухгалтерском учете, находится в компетенции самой организации.

Отдельный баланс ОП - это внутренний документ организации, в силу чего он не предоставляется внешним пользователям, например, в налоговую инспекцию по окончании года, на что обращено внимание в Письме Минфина России от 18.08.2009 № 03-03-06/1/527.

Форму этого отчета (отдельного баланса), периодичность и сроки его представления в головную компанию организация определяет сама и фиксирует это в своей учетной политике.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании своей учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их места нахождения. На это указывает пункт 9 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н, а также Письмо Минфина России от 10.08.2010 № 07-02-06/119. Согласно с этим Положением и арбитры, что подтверждается Постановлением ФАС Северо-Кавказского округа от 15.01.2013 по делу № А15-2326/2009.

Напоминаем, что в силу статьи 8 Закона № 402-ФЗ для ведения бухгалтерского учета каждая организация должна разработать и утвердить

свою учетную политику, в составе которой утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- способы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

На это указывает пункт 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (далее - ПБУ 1/2008). Причем на основании пункта 9 ПБУ 1/2008 учетная политика организации применяется всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их места нахождения. Аналогичные разъяснения по этому поводу приведены и в Письме Минфина России от 10.08.2010 № 07-02-06/119. С тем, что принятая организацией учетная политика является обязательной для всех ее обособленных подразделений, соглашается и арбитражная практика, на что, в частности, указывает Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 15.01.2013 по делу № А15-2326/2009.

При наличии у организации обособленного подразделения все элементы учетной политики, названные в пункте 4 ПБУ 1/2008, разрабатываются организацией с учетом этого фактора, где в числе прочего прописывается, что ОП выделяется на отдельный баланс и приводится:

- перечень показателей деятельности ОП в зависимости от того объема операций, по которым ОП будет вести учет самостоятельно;

- рабочий план счетов ОП;

- используемые формы первичной документации;

- механизм обмена документами между головной организацией и ОП.

В рабочий план счетов ОП, выделенного на отдельный баланс, не включаются те счета, которые имеют значение для организации в целом, например такие, как: счет 75 «Расчеты с учредителями»; счет 80 «Уставный капитал»; счет 81 «Собственные акции (доли)»; счет 82 «Резервный капитал»; счет 83 «Добавочный капитал».

Фактически рабочий план счетов ОП представляет собой усеченный рабочий план счетов бухгалтерского учета самой организации, в котором учтены лишь счета, используемые ОП, синхронизированные с аналогичными счетами рабочего плана счетов головной организации.

3.1. Организация и ведение расчетов между головной организацией и ОП, выделенным на отдельный баланс

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, учет всех операций (передача имущества, затрат, финансовых результатов), осуществляемых между головной компанией и ОП, выделенным на отдельный баланс, ведется головной организацией на счете 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Если в структуре организации имеется несколько ОП, выделенных на отдельные балансы, то «голова» обязана организовать аналитический учет по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» в разрезе каждого ОП.

При этом к счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» обычно» головной организацией открываются следующие субсчета:

79-1 «Расчеты по выделенному имуществу»;

79-2 «Расчеты по текущим операциям».

На субсчете 79-1 головной организацией ведутся расчеты с ОП по переданным тому внеоборотным и оборотным активам. При этом имущество, выделенное ОП, списывается головной организацией с кредита соответствующего счета учета имущества в дебет счета 79-1.

Например, передача в обособленную структуру объекта основных средств в учете головной организации отражается следующим образом:

Дебет 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу» Кредит 01 «Основные средства» - отражена передача основного средства в ОП;

Дебет 02 «Амортизация основных средств» Кредит 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу» - передана сумма начисленной амортизации по объекту.

В обособленном подразделении при получении этого имущества делаются следующие записи:

Дебет 01 «Основные средства» Кредит 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу» - учтены основные средства, полученные от головной организации;

Дебет 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу» Кредит 02 «Амортизация основных средств» - учтена сумма амортизации по основному средству, полученному от головной организации.

Все прочие расчеты между головной организацией и обособленным подразделением (передача расходов, в том числе расходов на оплату труда работников ОП, финансовых результатов и так далее) ведутся головной организацией на субсчете 79-2 «Расчеты по текущим операциям» в аналогичном порядке.

Так как в учете головной организации и в учете ОП все операции, осуществляемые между ними, отражаются зеркально, то суммарное сальдо по расчетам между ОП и головной организацией всегда равно нулю, а значит, в бухгалтерском балансе организации эти расчеты никак не отражаются.

При наличии у организации ОП важнейшее значение имеет порядок обмена информацией между головной компанией и ОП.

На практике обмен информацией между головной организацией и ее обособленным подразделением организуется следующими методами:

- путем прямой передачи данных бухгалтерского учета обособленных подразделений в головной офис;
- с оформлением авизо (извещения).

Форма авизо разрабатывается головной организацией самостоятельно с учетом требований пункта 2 статьи 9 Закона № 402-ФЗ и закрепляется в учетной политике организации. Здесь же фиксируются сроки передачи авизо из головной организации в ОП и наоборот.

Авизо составляется в тех случаях, когда головная организация не участвует в операциях, осуществляемых подразделением, и наоборот.

При расчетах между головной организацией и обособленным подразделением большое значение имеет наличие или отсутствие у ОП отдельного расчетного счета.

Пункт 4.3 Инструкции Банка России от 30.05.2014 № 153-И «Об открытии и закрытии банковских счетов, счетов по вкладам (депозитам), депозитных счетов» позволяет юридическим лицам открывать отдельные расчетные счета для своих обособленных подразделений, но только в форме филиалов и представительств. В отношении иных форм ОП организации такой возможности лишены, но при этом они могут открывать расчетные счета в любых регионах России, в этом случае расчеты по деятельности ОП могут вестись через расчетный счет самой организации.

Если у обособленного подразделения имеется отдельный расчетный счет, то оно обычно само оплачивает свои расходы. Если у подразделения нет отдельного расчетного счета, то его расходы оплачивает головная организация, она же контролирует зачисление выручки за реализованную обособленным подразделением продукцию.

В бухгалтерском учете головной организации данные хозяйственные

операции отражаются следующими записями:

Дебет 79-2 «Расчеты по текущим операциям» Кредит 51 «Расчетные счета» - оплачены материалы, услуги сторонних организаций, приобретенные ОП;

Дебет 51 «Расчетные счета» Кредит 79-2 «Расчеты по текущим операциям» - поступила оплата за продукцию, реализованную ОП.

При необходимости проведения расчета через расчетный счет самой организации ОП извещает головную организацию уведомительным авизо, которое содержит информацию о получателе, его реквизитах, сумме и сроках платежа и так далее. Также для осуществления платежа через расчетный счет организации обособленное подразделение должно представить в головной офис копию счета на оплату.

Между тем взаимоотношения между головной организацией и ее структурным подразделением могут строиться иначе, при этом оплата расчетов, контроль за зачислением выручки на расчетный счет, а также учет дебиторской и кредиторской задолженности может осуществляться самостоятельно головной организацией без привлечения обособленного подразделения.

В учете головной организации отражение хозяйственных операций при данном варианте расчетов будет осуществляться следующим образом:

Дебет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - обособленное подразделение приобрело основные средства и материалы, приняло услуги сторонних организаций и прочее;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кредит 51 «Расчетные счета» - оплачены материалы, услуги сторонних организаций;

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит 79 «Внутрихозяйственные расчеты» - реализована продукция обособленным подразделением;

Дебет 51 «Расчетные счета» Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - поступила оплата за реализованную продукцию.

Состояние всех прочих расчетов головной организации с обособленным подразделением, выделенным на отдельный баланс, учитывается на субсчете 79-2 «Расчеты по текущим операциям».

Например, если головная организация оплачивает услуги сторонней организации, формирующие себестоимость продукции ОП, то в учете ОП это отражается следующим образом:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - отражена стоимость услуг производственного характера;

Дебет 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным услугам» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - учтен НДС, предъявленный исполнителем услуги;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кредит 79-2 «Расчеты по текущим операциям» - кредиторская задолженность перед исполнителем услуги передана в головную компанию;

Дебет 79-2 «Расчеты по текущим операциям» Кредит 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным услугам» - НДС по приобретенным услугам передан головной организации.

В свою очередь, в головной организации эти операции отражаются следующим образом:

Дебет 79-2 «Расчеты по текущим операциям» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - принята кредиторская задолженность ОП перед исполнителем услуги;

Дебет 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным услугам» Кредит 79-2 «Расчеты по текущим операциям» - принята сумма НДС, переданная обособленным подразделением;

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «НДС» Кредит 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным услугам» - принят к вычету «входной» НДС, полученный от ОП;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кредит 51 «Расчетные счета» - погашена задолженность ОП перед исполнителем услуги.

Как видим, в учете головной организации и в учете ОП все записи, связанные с расчетами между ними, отражаются зеркально, а поскольку суммарное сальдо таких расчетов равно нулю, то в бухгалтерском балансе организации расчеты между ОП и «головой» не отражаются.

Надо сказать, что при осуществлении расчетов между головной организацией и ОП существенное значение имеет факт наличия или отсутствия у последнего расчетного счета. Если расчетный счет открыт, то обособленное подразделение может самостоятельно оплачивать свои расходы.

Если же у ОП нет расчетного счета, то его расходы оплачивает головная организация, она же контролирует зачисление выручки за реализованную обособленным подразделением продукцию на расчетный счет.

В бухгалтерском учете обособленного подразделения хозяйственные операции, связанные с реализацией продукции, будут отражаться следующими записями:

Дебет 79 Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит 90 «Продажи» - задолженность покупателя за реализованную продукцию передана в головную компанию;

Дебет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - поступила оплата за реализованную продукцию.

Как видим, в такой ситуации головная организация сама оплачивает расходы ОП и ведет контроль за зачислением выручки на расчетный счет, а учет расчетов по дебиторской и кредиторской задолженности ведется самостоятельно обособленным подразделением.

О необходимости проведения расчета через текущий банковский счет ОП извещает головную организацию уведомительным авизо, которое

содержит информацию о получателе, его реквизитах, сумме и сроках платежа и так далее. Также для осуществления платежа через расчетный счет обособленное подразделение должно представить головной организации копию счета на оплату.

После оплаты счета головная организация ставит об этом в известность обособленное подразделение и передает ему копию платежного поручения, а также уведомительное авизо, содержащее информацию о совершенной операции.

Однако взаимоотношения между головной организацией и ее структурным подразделением могут строиться иначе, при этом оплата расчетов, контроль за зачислением выручки на расчетный счет, а также учет дебиторской и кредиторской задолженности осуществляются самостоятельно головной организацией без привлечения обособленного подразделения.

Бухгалтерское отражение хозяйственных операций при данном варианте расчетов в обособленном подразделении будет осуществляться следующим образом:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 44 «Расходы на продажу» Кредит 79 «Внутрихозяйственные расчеты» - приобретены основные средства и материалы, приняты услуги сторонних организаций и прочее;

Дебет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» Кредит 90 «Продажи» - отражена реализация продукции.

В организациях, имеющих несколько обособленных подразделений, передача имущества может происходить не только между головной организацией и подразделением, но и между несколькими обособленными подразделениями внутри самой организации.

При этом счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» будет корреспондировать с одним и тем же счетом, только в передающем

подразделении - по дебету, а в принимающем подразделении - по кредиту:

- у передающего подразделения:

Дебет 79-2 «Расчеты по текущим операциям» Кредит 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» - переданы основные средства, материалы и прочее имущество.

- у принимающего подразделения:

Дебет 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит 79-2 «Расчеты по текущим операциям» - приняты основные средства, материалы и прочее имущество.

3.2. Определение финансового результата обособленным подразделением

Если ОП, выделенное на отдельный баланс, представляет собой законченное звено производственного процесса - то есть самостоятельно производит и реализует свою продукцию, не завися при этом от головной организации и иных ОП организации, то оно может определять и собственный финансовый результат.

Полученный финансовый результат (прибыль или убыток) подразделение может передавать по авизо головной организации ежеквартально или в конце года. В первом случае в учете головной организации делается следующая запись:

Дебет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» Кредит 99 «Прибыли и убытки» - отражено ежеквартальное получение прибыли от филиала.

Во втором:

Дебет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» Кредит 84, субсчет «Нераспределенная прибыль отчетного года», - отражено ежегодное получение прибыли от подразделения.

В аналогичном порядке отражается в бухгалтерском учете прием-передача убытков подразделения.

В первом случае в обособленном подразделении делаются следующие записи:

Дебет 99 «Прибыли и убытки» Кредит 79 «Внутрихозяйственные расчеты» - отражена ежеквартальная передача прибыли головной организации.

Таким образом, в балансе обособленного подразделения показатель «Нераспределенная прибыль» будет отсутствовать.

Во втором случае в обособленном подразделении делаются следующие бухгалтерские записи:

Дебет 84, субсчет «Нераспределенная прибыль отчетного года», Кредит 79 «Внутрихозяйственные расчеты» - отражена ежегодная передача прибыли головной организации.

В аналогичном порядке отражается в бухгалтерском учете прием-передача убытков подразделения.

3.3. Особенности отражения учетной информации о формировании финансовых результатов российской организации при наличии представительства за рубежом

Представительство российской организации за границей на отдельном балансе ведет бухгалтерский учет самостоятельно и сообщает остатки по счетам головной организации, поскольку бухгалтерская отчетность организации включает показатели всех подразделений, в том числе и представительств организации за рубежом (часть 6 статьи 13 Закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ, пункта 8 ПБУ 4/99, пункта 33 положения, утвержденного приказом Минфина от 29.07.1998 № 34н).

Активы и обязательства обособленного подразделения, которое ведет деятельность за границей, выражены в иностранной валюте. Чтобы отразить

их в отчетности, стоимость пересчитывают в рубли (пункт 15 ПБУ 3/2006). Под деятельностью за пределами России для целей ПБУ 3/2006 понимают деятельность, которую организация ведет в иностранном государстве через филиал или представительство (п. 3 ПБУ 3/2006).

Операции по деятельности обособленного подразделения, которые выделено на отдельный баланс, отражайте по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Расходы представительства головная организация отражает по дебету счета 79. Корреспондирующие счета зависят от операций, например:

Дебет 79 Кредит 52

– оплачены материалы для представительства;

Дебет 79 кредит 01

– переданы основные средства представительству;

Дебет 02 кредит 79

– отражена сумма начисленной амортизации по основному средству, которое передано представительству;

Дебет 79 Кредит 20 (25, 26...)

– оплачены услуги для представительства;

Выручку по контрактам представительства отразите проводкой:

Дебет 52 Кредит 79

– поступила выручка по контрактам представительства.

В представительстве необходимо организовать аналитический учет расчетов с дебиторами и кредиторами, поставщиками и подрядчиками, бюджетом иностранного государства. Такие данные представительство передает в головную организацию в установленные для него сроки. Прибыль или убыток представительства головная организация учитывает при формировании собственного финансового результата. Уплаченный и принятый к вычету «иностранной» НДС головная организация также отражает как финансовый результат деятельности обособленного подразделения. Получение финансового результата отражается проводками:

Дебет 79 Кредит 99

– получена прибыль от представительства;

Дебет 99 Кредит 79

– получен убыток от представительства.

Представительство российской организации за рубежом платит налоги по правилам той страны, где находится. Суммы налога на прибыль и налога на имущество, которые заплатили за границей, можно зачесть в счет налогов в России.

Если представительство за границей самостоятельно заключает договоры, НДС в России от такой реализации платить не нужно. Подразделение заплатит НДС по закону той страны, на территории которой действует.

Налоги, которые уплачены в иностранном государстве, не удастся зачесть в России. Например, НДС. Это не предусмотрено законодательством. Но такие затраты можно учесть при расчете налога на прибыль (подп. 49 п. 1 ст. 264 НК, письма Минфина от 12.08.2013 № 03-03-10/32521, ФНС от 01.09.2011 № ЕД-20-3/1087).

3.4. Обмен информацией между головной организацией и обособленным подразделением, выделенным на отдельный баланс

Если ОП выделено на отдельный баланс, то обмен информацией между головной организацией и ОП организуется:

- путем прямой передачи данных бухгалтерского учета ОП, что, как правило, осуществляется путем выгрузки-загрузки информации из одной бухгалтерской программы в другую. При этом в обязательном порядке составляется реестр передачи сведений с указанием, от кого и кому переданы данные, а также количества передаваемых бухгалтерских записей, номенклатуры, количества, стоимости и мест хранения соответствующих документов;

- с оформлением специального извещения, именуемого «авизо», составляемого в двух экземплярах.

Так как унифицированной формы авизо не существует, то форму авизо организация разрабатывает сама с учетом требований статьи 9 Закона № 402-ФЗ и закрепляет ее использование в своей учетной политике.

Приведем примерную форму авизо.

_____ (наименование организации)
Кому _____
Копия _____
АВИЗО № __ дата _____ о произведенных записях по счету 79
«Внутрихозяйственные расчеты» в _____ месяце 20__ года
Основание _____

Произведена запись хозяйственной операции	Записать			
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Итого				

Приложение на _____ листах
Подпись _____
М.П.

К каждому авизо обязательно прилагаются копии первичных учетных документов, счетов-фактур, которые послужили основанием для отражения отдельной конкретной хозяйственной операции.

При наличии в организации обособленного подразделения, не выделенного на отдельный баланс, учет в организации ведется централизованным способом, при котором все факты хозяйственной жизни, в том числе осуществляемые через обособленное подразделение, отражает в учете сама головная организация.

Задача к главе 3

Отразить в учете торговой организации, имеющей территориально обособленный филиал, выделенный на отдельный баланс, передачу филиалу товара и его продажу филиалом, если в соответствии с положением о

филиале финансовый результат от продажи товаров в головной организации и филиале формируется отдельно, но расчеты с покупателями осуществляются через головную организацию и передаются на баланс головной организации.

Филиал получил от головной организации товар для перепродажи, фактическая себестоимость которого (равная стоимости приобретения для целей налогового учета) составила 230 000 руб. Товар продан за 360 000 руб. (в том числе НДС 60 000 руб.). Организация применяет метод начисления в налоговом учете.

Тесты к теме 3

1. На основании пункта 9 ПБУ 1/2008:
 - а) учетная политика организации применяется всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (за исключением выделенных на отдельный баланс) независимо от их места нахождения;
 - б) учетная политика формируется всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) отдельно, независимо от учетной политики головной организации;
 - в) учетная политика организации применяется всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их места нахождения.
2. Для бухгалтерского учета расчетов с обособленными подразделениями применяется счет:
 - а) 77;
 - б) 76;
 - в) 79.
3. Отражение ежеквартальной передачи прибыли головной организации обособленным подразделением:

а) Дебет 79 Кредит 99;

б) Дебет 79 Кредит 62;

в) Дебет 99 Кредит 79.

4. Отражение ежегодной передачи прибыли головной организации обособленным подразделением отражается:

а) Дебет 84, субсчет «Нераспределенная прибыль отчетного года», Кредит 79;

б) Дебет 79 Кредит 99;

в) Дебет 99 Кредит 77.

5. Расходы представительства головная организация отражает по:

а) кредиту счета 79;

б) дебету счета 79;

в) кредиту счета 76.

6. При наличии в организации обособленного подразделения, не выделенного на отдельный баланс, учет в организации ведется:

а) децентрализованным способом;

б) централизованным способом,

в) автоматизированным децентрализованным способом.

7. 18. Все доходы и расходы организаций в бухгалтерском учете классифицируются на:

а) три группы: текущие, операционные, внереализационные;

б) четыре группы: от обычной деятельности, операционные, внереализационные, чрезвычайные;

в) две группы: от обычной деятельности и прочие.

Глава 4. Организация расчетов с персоналом по оплате труда в обособленном подразделении

При оформлении трудовых отношений с руководителем филиала, представительства необходимо соблюдать требования, предусмотренные как трудовым, так и гражданским законодательством.

Обязательным для включения в трудовой договор с руководителем обособленного структурного подразделения согласно статье 57 ТК РФ является место работы, а в случае, если подразделение организации находится в другой местности, то есть за пределами административно-территориальных границ населенного пункта, где расположена сама организация, место работы обозначается с указанием данного подразделения и его местонахождения (пункт 16 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 17.03.2004 № 2 «О применении судами Российской Федерации Трудового кодекса Российской Федерации»).

При заключении трудового договора с руководителем филиала, представительства в нем может быть предусмотрено условие об испытании, что следует из статьи 70 ТК РФ. При этом срок испытания не может превышать шести месяцев.

При применении положений статьи 72.1 ТК РФ о переводе руководителя на другую работу, следует учитывать, будут ли изменены трудовые функции руководителя и (или) месторасположение структурного подразделения. В случае если в трудовом договоре с руководителем обособленного подразделения указан лишь вид подразделения без уточнения места его нахождения и полного наименования, например филиал, то речь о переводе на другую работу может идти только в случае назначения работника, например, на должность руководителя представительства, при всех прочих равных условиях речь идет о перемещении.

В трудовом договоре необходимо разграничивать трудовую функцию и полномочия руководителя подразделения. Полномочия, определяемые

работодателем в локальных актах и (или) определенные в доверенности, выданной руководителю обособленного подразделения, в случае если они не указаны в трудовом договоре, подлежат изменению работодателем в одностороннем порядке, что не влечет за собой последствий, установленных статьей 72.1 ТК РФ. Речь может идти, например, об изменении объема полномочий в части заключения сделок на определенную денежную сумму.

В соответствии со статьей 73 ТК РФ трудовой договор с руководителем филиала, представительства, нуждающегося в соответствии с медицинским заключением во временном или в постоянном переводе на другую работу, при отказе от перевода либо отсутствии у работодателя соответствующей работы прекращается в соответствии с пунктом 8 части первой статьи 77 ТК РФ. Работодатель имеет право с письменного согласия указанного работника не прекращать с ним трудовой договор, а отстранить его от работы на срок, определяемый соглашением сторон. В период отстранения от работы заработная плата указанному работнику не начисляется, за исключением случаев, предусмотренных ТК РФ, иными федеральными законами, коллективным договором, соглашениями, трудовым договором.

Согласно пунктам 7.1, 9 и 10 части 1 статьи 81 ТК РФ трудовой договор с руководителем филиала (представительства) может быть расторгнут работодателем в случае:

- неприятия работником мер по предотвращению или урегулированию конфликта интересов, стороной которого он является, непредставления или представления неполных или недостоверных сведений о своих доходах, расходах, об имуществе и обязательствах имущественного характера либо непредставления или представления заведомо неполных или недостоверных сведений о доходах, расходах, об имуществе и обязательствах имущественного характера своих супруга (супруги) и несовершеннолетних детей, открытия (наличия) счетов (вкладов), хранения наличных денежных средств и ценностей в иностранных банках, расположенных за пределами территории Российской Федерации, владения и (или) пользования

иностранными финансовыми инструментами работником, его супругом (супругой) и несовершеннолетними детьми в случаях, предусмотренных ТК РФ, другими федеральными законами, нормативными правовыми актами Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации, если указанные действия дают основание для утраты доверия к работнику со стороны работодателя.

Понятие «иностранные финансовые инструменты» используется в ТК РФ в значении, определенном Федеральным законом от 07.05.2013 № 79-ФЗ «О запрете отдельным категориям лиц открывать и иметь счета (вклады), хранить наличные денежные средства и ценности в иностранных банках, расположенных за пределами территории Российской Федерации, владеть и (или) пользоваться иностранными финансовыми инструментами»;

- принятия им необоснованного решения, повлекшего за собой нарушение сохранности имущества организации;

- неправомерное его использование или иной ущерб имуществу организации, а также в случае однократного грубого нарушения руководителем филиала (представительства) его трудовых обязанностей.

На основании части 4 статьи 81 ТК РФ в случае прекращения деятельности филиала, представительства, расположенного в другой местности, расторжение трудового договора с работником - руководителем этого подразделения производится по правилам, предусмотренным для случаев ликвидации организации. Иначе говоря, работодателю при расторжении трудового договора с руководителем обособленного подразделения, расположенного в другой местности, в случае прекращения деятельности этого подразделения необходимо совершить все те же действия, которые предусмотрены при увольнении ввиду ликвидации организации, то есть:

- уведомить работника-руководителя за два месяца до увольнения;
- сообщить в службу занятости;
- уведомить профсоюзный орган;

- издать приказ о прекращении трудового договора;
- сделать соответствующие записи в личной карточке работника - руководителя структурного подразделения и трудовой книжке;
- произвести все выплаты.

Приведем образец трудового договора, заключаемого с руководителем филиала.

Трудовой договор № 36

г. Омск

«13» июля 2018 г.

Публичное акционерное общество «Миррор» (ПАО «Миррор»), именуемое в дальнейшем «Работодатель», в лице генерального директора Пирогова Владимира Анатольевича, действующего на основании Устава, с одной стороны, и Усков Алексей Ускович, именуемый в дальнейшем «Работник», назначаемый на должность директора филиала, именуемого в дальнейшем «Подразделение», с другой стороны, заключили настоящий трудовой договор о нижеследующем:

1. Предмет трудового договора

1.1. Настоящий трудовой договор регулирует отношения между Работодателем и Работником, связанные с исполнением последним обязанностей руководителя Подразделения Работодателя, расположенного по адресу: г. Нижний Новгород, ул. Малая Ямская, д. 4/1.

1.2. Работодатель предоставляет Работнику работу в должности директора Подразделения.

1.3. Условия труда на рабочем месте Работника по степени вредности и (или) опасности являются оптимальными (1 класс) (по результатам проведения специальной оценки условий труда от 31.01.2018).

1.4. Работа у Работодателя является для Работника основной.

1.5. Настоящий трудовой договор заключается на неопределенный срок.

1.6. Работник приступает к выполнению своих обязанностей с «01» августа 2019 года.

1.7. Работнику устанавливается срок испытания продолжительностью 3 месяца.

2. Права и обязанности Работника

2.1. Работник осуществляет руководство деятельностью Подразделения Работодателя в порядке, определенном положением о подразделении.

2.2. Во внутренних организационных отношениях Работник как руководитель Подразделения Работодателя действует в пределах полномочий, предоставленных ему положением о подразделении, должностной инструкцией (другими локальными нормативными правовыми актами Работодателя), во внешних гражданских и хозяйственных отношениях, связанных с осуществлением деятельности подразделения, Работник действует от имени Работодателя на основании выданной ему доверенности.

2.3. Представлять интересы Работодателя в отношениях с работниками Подразделения.

2.4. Работник имеет право на:

- предоставление ему работы, обусловленной настоящим трудовым договором;
- обеспечение безопасности и условий труда, соответствующих государственным нормативным требованиям охраны труда;
- своевременную и в полном объеме выплату заработной платы в соответствии со своей квалификацией, сложностью труда, количеством и качеством выполненной работы.

Работник имеет иные права, предусмотренные трудовым законодательством Российской Федерации, настоящим трудовым договором.

2.5. Работник обязан:

- добросовестно исполнять свои трудовые обязанности, возложенные на него настоящим трудовым договором, выполнять установленные нормы труда;
- соблюдать правила внутреннего трудового распорядка, действующие у Работодателя, требования по охране труда и обеспечению безопасности труда, иные локальные нормативные акты Работодателя, непосредственно связанные с трудовой деятельностью Работника, с которыми Работник был ознакомлен под роспись;
- соблюдать трудовую дисциплину;
- бережно относиться к имуществу Работодателя, в том числе находящемуся у Работодателя имуществу третьих лиц, если Работодатель несет ответственность за сохранность этого имущества, и других работников;
- незамедлительно сообщать Работодателю о возникновении ситуации, представляющей угрозу жизни и здоровью людей, сохранности имущества Работодателя, в том числе находящегося у Работодателя имуществу третьих лиц, если Работодатель несет ответственность за сохранность этого имущества, имуществу других работников;
- в течение срока действия настоящего трудового договора и после его прекращения в течение пяти лет не разглашать охраняемую законом тайну (государственную, коммерческую, служебную и иную тайну), ставшую известной Работнику в связи с исполнением им трудовых обязанностей;
- выполнять иные обязанности, предусмотренные трудовым законодательством Российской Федерации и настоящим трудовым договором.

3. Права и обязанности Работодателя

3.1. Работодатель имеет право:

- требовать от Работника добросовестного исполнения обязанностей по настоящему трудовому договору;
- принимать локальные акты, непосредственно связанные с трудовой деятельностью Работника, в том числе правила внутреннего трудового распорядка, требования по охране труда и обеспечению безопасности труда;
- привлекать Работника к дисциплинарной и материальной ответственности в порядке, установленном трудовым законодательством Российской Федерации, иными федеральными законами;
- поощрять Работника за добросовестный эффективный труд;
- в одностороннем порядке изменять содержание полномочий Работника как руководителя Подразделения без изменения трудовой функции.

Работодатель имеет иные права, предусмотренные трудовым законодательством Российской Федерации, настоящим трудовым договором.

3.2. Работодатель обязан:

- предоставить Работнику работу, обусловленную настоящим трудовым договором;
- обеспечить безопасность и условия труда Работника, соответствующие государственным нормативным требованиям охраны труда;
- обеспечивать Работника оборудованием, инструментами, технической документацией и иными средствами, необходимыми для исполнения им трудовых обязанностей;
- выплачивать в полном размере причитающуюся работнику заработную плату в установленные сроки;
- исполнять иные обязанности, предусмотренные трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами и настоящим трудовым договором.

4. Оплата труда и социальные гарантии

4.1. За выполнение трудовых обязанностей, предусмотренных настоящим трудовым договором, Работнику устанавливается заработная плата в размере 50 000 (пятьдесят тысяч) рублей.

4.2. Работнику также устанавливаются:

- премия в размере 20 000 (двадцать тысяч) рублей ежеквартально;
- вознаграждение по итогам годовой работы в размере 50 000 (пятьдесят тысяч) рублей.

4.3. Выплата Работнику заработной платы, премии, вознаграждения по итогам годовой работы производится в сроки и порядке, установленные коллективным договором, правилами внутреннего трудового распорядка, иными локальными нормативными актами Работодателя.

4.4. На Работника распространяются льготы, гарантии и компенсации, установленные законодательством Российской Федерации и локальными нормативными актами Работодателя.

5. Рабочее время и время отдыха

5.1. Для выполнения своих обязанностей Работнику устанавливается ненормированный рабочий день.

5.2. Перерыв для отдыха и питания в течение рабочего дня определяется правилами внутреннего трудового распорядка, действующими у Работодателя.

5.3. Работнику предоставляется два выходных дня в неделю.

5.4. Работнику предоставляется ежегодный основной оплачиваемый отпуск 28 календарных дней и дополнительный оплачиваемый отпуск за ненормированный режим рабочего времени 5 календарных дней.

6. Изменение и прекращение трудового договора

6.1. Каждая из сторон настоящего трудового договора вправе ставить перед другой стороной вопрос о его дополнении или ином изменении трудового договора, которые по соглашению сторон оформляются дополнительным соглашением, являющимся неотъемлемой частью трудового договора.

6.2. Настоящий трудовой договор прекращается по основаниям, установленным Трудовым кодексом Российской Федерации и иными федеральными законами.

7. Заключительные положения

7.1. Трудовые споры и разногласия сторон по вопросам соблюдения условий настоящего трудового договора разрешаются по соглашению сторон, а в случае невозможности достижения соглашения рассматриваются комиссией по трудовым спорам и (или) судом в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

7.2. В части, не предусмотренной настоящим трудовым договором, стороны руководствуются законодательством Российской Федерации, учредительными документами, коллективным договором, локальными нормативными правовыми актами Работодателя.

7.3. Настоящий трудовой договор заключен в двух экземплярах, имеющих одинаковую юридическую силу. Один экземпляр хранится Работодателем в личном деле Работника, второй - у Работника.

7.4. Адреса и реквизиты сторон:

Работодатель: ПАО «Миррор»

Генеральный директор: Пирогов В.А.

Работник: Усков А.П.

Экземпляр трудового договора получил: Усков 13.07.2019.

В силу закона одним из обязательных условий трудового договора является условие о месте работы нанимаемого работника. По общему правилу таковым является место нахождения самой организации-работодателя. Между тем, если работник принимается для работы в филиале, представительстве или ином обособленном структурном подразделении организации, расположенном в другой местности, то включение в трудовой

договор условия о месте работы имеет свои особенности.

Согласно статье 56 Трудового кодекса Российской Федерации (далее - ТК РФ) отношения между работником и работодателем строятся на основании трудового договора, под которым понимается соглашение между работодателем и работником, в соответствии с которым работодатель обязуется предоставить работнику работу по обусловленной трудовой функции, обеспечить условия труда, предусмотренные трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами и данным соглашением, своевременно и в полном размере выплачивать работнику заработную плату, а работник обязуется лично выполнять определенную этим соглашением трудовую функцию в интересах, под управлением и контролем работодателя, соблюдать правила внутреннего трудового распорядка, действующие у данного работодателя.

Требования к содержанию трудового договора определены статьей 57 ТК РФ. Частью второй указанной статьи установлено, что обязательным для включения в трудовой договор является, в частности, условие о месте работы, а в случае, когда работник принимается для работы в филиале, представительстве или ином обособленном структурном подразделении организации, расположенном в другой местности, - месте работы с указанием обособленного структурного подразделения и его местонахождения.

Обязанность указывать в трудовом договоре в качестве места работы местонахождение обособленного подразделения ТК РФ требует только в ситуации, если обособленное подразделение организации расположено в иной местности, чем сама организация-работодатель, но при этом не дает разъяснений о том, что следует понимать под иной местностью.

В то же время в пункте 16 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 17.03.2004 № 2 «О применении судами Российской Федерации Трудового кодекса Российской Федерации» (далее -

Постановление Пленума ВС РФ № 2) сказано, что под структурными подразделениями следует понимать как филиалы, представительства, так и отделы, цеха, участки и прочее, а под другой местностью - местность за пределами административно-территориальных границ соответствующего населенного пункта.

Из чего можно заключить, что ТК РФ обязывает указывать в трудовом договоре в качестве места работы местонахождение обособленного подразделения, если оно расположено за пределами административных границ населенного пункта, указанного в учредительных документах работодателя как место государственной регистрации.

В силу пункта 2 статьи 54 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) место нахождения юридического лица определяется местом его государственной регистрации на территории Российской Федерации путем указания наименования населенного пункта (муниципального образования). Государственная регистрация юридического лица осуществляется по месту нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, а в случае отсутствия постоянно действующего исполнительного органа - иного органа или лица, уполномоченных выступать от имени юридического лица в силу закона, иного правового акта или учредительного документа, если иное не установлено законом о государственной регистрации юридических лиц.

Сведения о месте работы в обязательном порядке включаются и в трудовой договор с дистанционным работником, на что указывает Письмо Роструда от 07.10.2013 № ПГ/8960-6-1.

Согласно статье 312.1 ТК РФ дистанционной работой является выполнение определенной трудовым договором трудовой функции вне места нахождения работодателя, его филиала, представительства, иного обособленного структурного подразделения (включая расположенные в другой местности), вне стационарного рабочего места, территории или объекта, прямо или косвенно находящихся под контролем работодателя, при

условии использования для выполнения данной трудовой функции и для осуществления взаимодействия между работодателем и работником по вопросам, связанным с ее выполнением, информационно-телекоммуникационных сетей общего пользования, в том числе сети Интернет.

При этом дистанционными работниками считаются лица, заключившие трудовой договор о дистанционной работе.

На дистанционных работников распространяется действие трудового законодательства и иных актов, содержащих нормы трудового права, с учетом особенностей, установленных главой 49.1 «Особенности регулирования труда дистанционных работников» ТК РФ.

По мнению Минфина России, содержащемуся в Письме от 01.08.2013 № 03-03-06/1/30978, из определения дистанционной работы, данного в статье 312.1 ТК РФ, следует, что для дистанционного работника местом его постоянной работы является место его нахождения.

Что понимается под рабочим местом, говорится в статье 209 ТК РФ: рабочее место - место, где работник должен находиться или куда ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя.

Одни кадровые работники видят необходимость написания в трудовом договоре точного наименования работодателя, другие - указание точного адреса, по которому размещаются офис, склад и куда работник должен в рабочие дни отправляться для выполнения трудовой функции.

Заметим, что когда работник принимается на работу в структурное подразделение организации, то ТК РФ обязывает развернуто указывать место работы. Поэтому в такой ситуации недостаточно только указать наименование работодателя, необходимо также отразить, в какой именно филиал (представительство, иное обособленное структурное подразделение организации, расположенное в другой местности) принимается работник и указать его местонахождение (то есть точный адрес).

При заключении трудового договора стороны вправе уточнить место применения труда работника применительно к тому или иному структурному подразделению организации, на что указывает часть четвертая статьи 57 ТК РФ, в силу которой в трудовом договоре могут предусматриваться дополнительные условия, не ухудшающие положение работника по сравнению с установленным трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, в частности, об уточнении места работы (с указанием структурного подразделения и его местонахождения) и (или) о рабочем месте.

Если работник имеет разъездной или подвижной характер работы, то очень сложно определить его место работы. В этом случае можно указать в трудовом договоре, что при разъездной работе местом работы является местонахождение конкретных объектов, на которых будет работать сотрудник, а при подвижной работе - обслуживаемая им территория.

Изменение условия трудового договора, определяющего место работы работника, производится с учетом положений статей 72.1 «Перевод на другую работу. Перемещение», 72.2 «Временный перевод на другую работу» и 73 «Перевод работника на другую работу в соответствии с медицинским заключением» ТК РФ.

Переводом на другую работу согласно статье 72.1 ТК РФ считается постоянное или временное изменение трудовой функции работника и (или) структурного подразделения, в котором работает работник (если структурное подразделение было указано в трудовом договоре), при продолжении работы у того же работодателя, а также перевод на работу в другую местность вместе с работодателем.

Для изменения условия трудового договора, определяющего место работы, работник должен написать согласие на перевод. При этом в случае временного перевода по основаниям, предусмотренным частями 2 и 3 статьи 72.2 ТК РФ, такое согласие не требуется, при условии, что работнику

предлагается работа, не требующая более низкой квалификации.

Таким образом, если работодатель считает необходимостью изменить, указанные выше условия трудового договора и это не связано с обстоятельствами, предусмотренными частями 2 и 3 статьи 72.2 ТК РФ, то ему необходимо письменно известить об этом работника. Для этого работодатель обязан предоставить работнику соответствующее уведомление, в котором должно быть изложено намерение работодателя перевести работника на постоянную работу в другую местность. Кроме того, в уведомлении можно изложить мотивы, которыми руководствуется работодатель при переводе работника в другую местность, а также сведения о предполагаемых сроках изменения условий трудового договора и другие.

Ознакомление работника с уведомлением необходимо зафиксировать его росписью. Приведем образец такого уведомления.

Электросварщику
Иванову Г.К.

Уведомление

Уважаемый Григорий Константинович!

В соответствии с решением совета директоров ООО «Миррор» № 5 от 06.08.2019 наша организация (ООО «Миррор») с 08.10.2019 будет находиться и осуществлять свою деятельность по адресу: 424042, город Йошкар-Ола, проспект Ленина, д. 15/1.

Предлагаем Вам перевод на работу в другую местность по вышеуказанному адресу без изменения прочих условий ранее заключенного с Вами трудового договора от 17.02.2015 № 188.

Уведомляем Вас о том, что в соответствии с ч. 1 ст. 72.1 Трудового кодекса Российской Федерации Вы имеете право:

а) согласиться с переводом в другую местность вместе с организацией. Если Вы согласитесь с переводом, Вам будут на основании статьи 169 Трудового кодекса Российской Федерации возмещены расходы на переезд Вас и членов Вашей семьи, провоз имущества и обустройство на новом месте жительства в размере фактически документально подтвержденных затрат;

б) отказаться от перевода в другую местность вместе с организацией. Если Вы откажетесь от перевода, то трудовой договор с Вами будет прекращен в порядке, предусмотренном п. 9 ч. 1 ст. 77 Трудового кодекса Российской Федерации.

О принятом решении просим письменно проинформировать отдел кадров ООО «Миррор» до 10.09.2019.

Генеральный директор
ООО «Миррор»
06.08.2019

Пиголкин А.Н. /Пиголкин/

Ознакомлен: Иванов Г.К. /Иванов/
06.08.2019

Основанием для изменения условий трудового договора служит соглашение между работником и работодателем, заключенное в дополнение к трудовому договору и в дальнейшем рассматриваемое сторонами трудовых отношений в качестве его неотъемлемой части.

Если работник отказывается от перевода на работу в другую местность, то трудовой договор сохраняет свое действие в первоначальном виде.

Письменный отказ работника от перевода на работу в другую местность должен быть доведен до сведения работодателя. При этом, работодатель не имеет права оказывать какое-либо давление на работника, не согласившегося с предложением работодателя об изменении условий трудового договора.

Согласно статье 72.1 ТК РФ не требует согласия работника перемещение его у того же работодателя на другое рабочее место, в другое структурное подразделение, расположенное в той же местности, поручение ему работы на другом механизме или агрегате, если это не влечет за собой изменения определенных сторонами условий трудового договора. В связи с этим, норма установленная статьей 72.1 ТК РФ не может рассматриваться как нарушающая какие-либо конституционные права и свободы работников (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 23.10.2014 № 2300-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки О. на нарушение ее конституционных прав частью третьей статьи 72.1 Трудового кодекса Российской Федерации»).

Согласно статье 431 НК РФ уплата страховых взносов и представление расчетов по страховым взносам производятся организациями по месту их нахождения и по месту нахождения обособленных подразделений, которые начисляют выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц.

Подтверждают это и контролирующие органы, о чем говорит Письмо ФНС России от 29.03.2018 № ГД-4-11/6000, а также Письмо Минфина России от 06.03.2017 № 03-15-10/12652.

Напомним, что подпункт 7 пункта 3.4 статьи 23 НК РФ обязывает плательщиков страховых взносов сообщать налоговикам о наделении своих

ОП полномочиями (о лишении полномочий) по начислению выплат и вознаграждений в пользу физических лиц.

Решение о наделении полномочиями (лишении полномочий) по начислению выплат и вознаграждений в пользу физических лиц принимается организацией - плательщиком страховых взносов самостоятельно.

В Письме от 29.03.2018 № ГД-4-11/6000 ФНС России разъяснила, что если в середине квартала ОП лишено полномочий по начислению выплат работникам, то сведения по ним должна включать в свой расчет головная организация, соответственно, сдать расчет необходимо по месту ее нахождения.

При наличии у организации обособленных подразделений, расположенных за пределами территории Российской Федерации, уплата страховых взносов, а также представление расчетов по страховым взносам по таким обособленным подразделениям осуществляется организацией по месту своего нахождения.

Согласно пункту 5 статьи 420 НК РФ не признаются объектом обложения страховыми взносами выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, являющихся иностранными гражданами или лицами без гражданства, по трудовым договорам, заключенным с российской организацией для работы в ее обособленном подразделении, место расположения которого находится за пределами территории Российской Федерации.

С 01.01.2017 начисление и уплата страховых взносов осуществляется в соответствии с главой 34 НК РФ «Страховые взносы».

В соответствии со статьей 8 НК РФ под страховыми взносами понимаются обязательные платежи на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение

страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования.

Кроме того, страховыми взносами также признаются взносы, взимаемые с организаций в целях дополнительного социального обеспечения отдельных категорий физических лиц.

Согласно статье 431 НК РФ уплата страховых взносов и представление расчетов по страховым взносам производятся организациями по месту их нахождения и по месту нахождения обособленных подразделений, которые начисляют выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц.

Подтверждают это и контролирующие органы, о чем говорит Письмо ФНС России от 29.03.2018 № ГД-4-11/6000, а также Письмо Минфина России от 06.03.2017 № 03-15-10/12652.

Подпункт 7 пункта 3.4 статьи 23 НК РФ обязывает плательщиков страховых взносов сообщать налоговикам о наделении своих ОП полномочиями (о лишении полномочий) по начислению выплат и вознаграждений в пользу физических лиц.

В Письме от 29.03.2018 № ГД-4-11/6000 ФНС России разъяснила, что если в середине квартала ОП лишено полномочий по начислению выплат работникам, то сведения по ним должна включать в свой расчет головная организация. Сдать расчет нужно по месту нахождения головной организации.

Рассмотрим документальное оформление расчетов с персоналом по оплате труда в организациях, имеющих ОП.

Заработная плата начисляется на основании документов, которые:

- устанавливают систему, форму и размер оплаты труда сотрудника (Положение об оплате труда, штатное расписание, приказы о приеме на работу, трудовые договоры и т. д.);

- подтверждают выполнение норм выработки (наряды, книги учета выработки, таблицы учета рабочего времени);

- влияют на сумму зарплаты в конкретном месяце (служебные записки,

приказы о поощрении и т. п.).

Данное утверждение следует из положений статей 129, 132, 135 Трудового кодекса РФ и указаний, утвержденных постановлением Госкомстата России от 5 января 2004 № 1.

Типовые формы первичных документов для учета труда и его оплаты, а также указания по их применению утверждены постановлением Госкомстата России от 5 января 2004 № 1. Для некоторых отраслей разработаны специализированные унифицированные формы документов.

Сроки выплаты заработной платы организация или индивидуальный предприниматель должны закрепить в трудовом (коллективном) договоре, Правилах трудового распорядка. Такой порядок следует из статьи 136 Трудового кодекса РФ.

За несвоевременную или неполную выдачу зарплаты предусмотрена административная, уголовная и дисциплинарная ответственность (ст. 5.27 КоАП РФ, ст. 145.1 УК РФ, ст. 192 ТК РФ).

Кроме того, за задержку заработной платы сотрудникам должна быть начислена компенсация (ст. 236 ТК РФ). Если же просрочка составит более 15 дней, сотрудники вправе приостановить свою работу (ст. 142 ТК РФ).

Отражать суммы начисленной заработной платы необходимо в унифицированных формах. Поэтому суммы начисленной заработной платы фиксируйте в унифицированных формах: расчетной (форма № Т-51) или расчетно-платежной ведомости (форма № Т-49). Правила заполнения данных форм приведены в указаниях, утвержденных постановлением Госкомстата России от 5 января 2004 № 1.

На сотрудников, которые получают зарплату на банковскую карту, ведомость по форме № Т-49 не заполняйте.

Рассмотрим пример заполнения расчетной ведомости (форма № Т-51) при начислении заработной платы

Сотруднику ООО «Альфа» менеджеру Кондратьеву А.С. начислена зарплата за август – 15 000 руб. Из этих средств удержан НДФЛ в сумме 1950

руб. Сотрудники организации получают заработную плату на банковскую карту.

20 августа менеджеру выдан аванс – 6000 руб. Оставшуюся часть зарплаты за текущий месяц ООО «Альфа» перечисляет на счета сотрудников 5-го числа следующего месяца.

Таким образом, сумма к выплате за вторую половину августа составила 7050 руб. (15 000 руб. – 1950 руб. – 6000 руб.).

Бухгалтер заполнил расчетную ведомость по форме № Т-51.

На титульном листе расчетной ведомости бухгалтер указал:

- наименование организации;
- код по ОКПО;
- номер и дату составления расчетной ведомости;
- отчетный период (месяц, за который составлена расчетная ведомость).

В графах 1–7 таблицы бухгалтер указал информацию о сотруднике (табельный номер, Ф.И.О. сотрудника, должность), оклад менеджера и количество отработанного времени (в днях).

В графе 8 таблицы он указал сумму зарплаты, начисленной за отчетный месяц, – 15 000 руб.

Графы 9–11 не заполняются, поскольку помимо зарплаты у сотрудника не было других выплат (например, пособия по временной нетрудоспособности, оплаты отпуска или служебной командировки).

В графе 12 «Всего» бухгалтер отразил сумму 15 000 руб.

В графе 13 он указал сумму удержанного НДФЛ – 1950 руб., а в графе 14 – сумму аванса, выплаченного за первую часть месяца, – 6000 руб.

В графах 16 «Задолженность за организацией» и 17 «Задолженность за работником» отражается общая задолженность организации перед сотрудником (или, наоборот, сотрудника перед организацией) на конец отчетного периода (месяца). В рассматриваемом случае заполняется графа 16, поскольку за август «Альфа» должна выплатить менеджеру Кондратьеву 7050 руб. В графе 18 «К выплате» бухгалтер также отразил сумму 7050 руб.

Если в прошлых периодах организация недоплатила сотруднику причитающуюся ему сумму, то бухгалтер отразит ее в расчетной ведомости за август в графе 16 «задолженность за организацией». Тогда в этой графе нужно будет указать общую сумму, которая полагается сотруднику (неуплаченная зарплата за август плюс сумма прежней задолженности). Соответственно, в графе 18 «К выплате» будет показана общая сумма, подлежащая уплате.

Если же по состоянию на конец отчетного месяца имеется задолженность сотрудника перед организацией, то она отражается в графе 17, а в графе 18 «К выплате» показывается разность значений граф 16 и 17.

Рассмотрим порядок оформления лицевого счета. Данные о зарплате, начисленной сотруднику в течение календарного года, можно отражать в лицевых счетах.

Лицевые счета заполняются ежемесячно. В них указываются все начисления и удержания по зарплате каждого сотрудника.

Организация может по собственному выбору:

– либо использовать унифицированные формы лицевых счетов, если это утверждено руководителем организации в приказе по учетной политике. Унифицированные формы лицевых счетов № Т-54 или № Т-54а утверждены постановлением Госкомстата России от 5 января 2004 № 1. Форму № Т-54 используют при ручной обработке данных, форму № Т-54а – при автоматизированной (указания, утвержденные постановлением Госкомстата России от 5 января 2004 № 1);

– либо применять самостоятельно разработанные формы, утвержденные руководителем (при условии что в них содержатся все необходимые реквизиты, предусмотренные ч. 2 ст. 9 Закона от 6 декабря 2011 № 402-ФЗ).

Такой порядок следует из части 4 статьи 9 Закона от 6 декабря 2011 № 402-ФЗ и подтверждается письмом Роструда от 14 февраля 2013 № ПГ/1487-6-1.

Выплачивая зарплату, работодатель должен письменно известить

сотрудника о том, сколько ему причитается за соответствующий период. Для этого используют расчетный листок. Его можно выдавать как на бумаге, так и электронно. Выбранный способ важно правильно закрепить в локальных документах и соблюсти все требования.

За нарушение правил составления и выдачи расчетных листков сотрудникам трудовая инспекция может привлечь организацию и ее должностных лиц к административной ответственности. Она возникнет, если одновременно соблюдаются два условия: отсутствует локальный акт организации об утверждении формы расчетного листка, имеются жалобы сотрудников.

Ответственность предусматривает:

- для организаций – наложение административного штрафа в размере от 30 000 до 50 000 руб.;

- для должностных лиц организации (например, руководителя) – предупреждение или наложение административного штрафа в размере от 1000 до 5000 руб.;

- для предпринимателей – наложение административного штрафа в размере от 1000 до 5000 руб.

Повторное совершение нарушения лицом, ранее подвергнутым административному наказанию за аналогичное административное правонарушение, может повлечь наложение штрафа:

- для организаций – от 50 000 до 70 000 руб.;

- для предпринимателей и должностных лиц организации – от 10 000 до 20 000 руб.

Кроме того, должностное лицо организации (например, директора) за повторное нарушение могут дисквалифицировать на срок от одного года до трех лет.

Такая ответственность установлена статьей 5.27 Кодекса РФ об административных правонарушениях.

Если у организации есть подразделение с обособленным балансом

(филиал), для расчетов используется счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты». При этом расчеты по текущим операциям отражаются на субсчете 79–2 «Расчеты по текущим операциям».

В учете филиала начисление и выдача заработной платы отражается следующим образом:

Дебет 20 (23, 25, 26, 29, 44...) Кредит 70

– начислена зарплата сотрудникам филиала;

Дебет 79-2 Кредит 20 (23, 25, 26, 29, 44...)

– отнесены на расчеты с головным отделением организации расходы по зарплате;

Дебет 51 (50) Кредит 79-2

– получены денежные средства от головного отделения организации на выдачу зарплаты;

Дебет 50 Кредит 51

– сняты денежные средства с расчетного счета на выдачу зарплаты;

Дебет 70 Кредит 50 (51)

– выдана заработная плата из кассы филиала (перечислена заработная плата на банковские карточки сотрудников).

Бухгалтер головного отделения организации производит в бухгалтерском учете следующие записи:

Дебет 20 (23, 25, 26, 29, 44...) Кредит 79-2

– отражены расходы по заработной плате сотрудников филиала;

Дебет 79-2 Кредит 51 (50)

– перечислены (переданы) филиалу денежные средства на выдачу зарплаты.

Такой порядок предусмотрен Инструкцией к плану счетов.

Если обособленное подразделение не имеет отдельного баланса, расчеты с ним головное отделение организации отражает в аналитическом учете на соответствующих счетах.

Задачи к главе 4

4.1. Работник организации по предварительной договоренности с работодателем переезжает на работу в обособленное подразделение, расположенное в другой местности. В соответствии с условиями коллективного и трудового договоров организация компенсирует работнику, переезжающему на работу в другую местность, расходы на переезд и обустройство на новом месте жительства, в том числе расходы на самостоятельный наем жилья до момента предоставления жилья.

Сумма компенсации расходов на проезд к новому месту работы определяется на основании предъявленных работником проездных документов и составила 12 000 руб. (сумма НДС не выделена). Размер ежемесячной компенсации расходов на наем жилья до момента предоставления его организацией установлен трудовым договором в сумме фактически понесенных и документально подтвержденных расходов, но не более 15 000 руб. Работник самостоятельно арендовал жилье в течение одного месяца. В подтверждение понесенных расходов на аренду он представил документы на сумму, превышающую 15 000 руб. Указанные выплаты в размере стоимости проезда 12 000 руб. и затрат по найму жилого помещения 15 000 руб. произведены по заявлению работника на основании распоряжения руководителя путем перечисления денежных средств на счет работника в банке (в месяце начисления работнику суммы компенсации).

Налоговый учет доходов и расходов ведется методом начисления.

Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний рассчитаны при определении общей суммы взносов с применением тарифа 0,2%.

В данной задаче удерживаемая сумма НДФЛ рассчитывается без учета возможных налоговых вычетов, предусмотренных ст. ст. 218 - 221 НК РФ. Запись по перечислению НДФЛ в бюджет не приводится.

Как отражается в учете организации компенсация работнику расходов на

переезд и наем жилья до момента предоставления жилья, если данные выплаты предусмотрены коллективным и трудовым договорами?

Отразите информацию на счетах бухгалтерского учета.

4.2. Отразить на счетах бухгалтерского учета начисление и выдачу зарплаты при наличии обособленного подразделения организации, выделенного на отдельный баланс.

30 апреля филиал ООО «Производственная фирма «Маэстро», выделенный на отдельный баланс, начислил своим сотрудникам зарплату в сумме 570 000 руб., в том числе:

- сотрудникам основного производства – 390 000 руб.;
- управленческому персоналу – 180 000 руб.

Денежные средства на выдачу заработной платы поступили от головного отделения организации 7 мая.

Тесты к главе 4.

1. Организации всех видов деятельности и форм собственности обязаны руководствоваться МРОТ, сумма которого устанавливается:

а) федеральным законодательством не ниже прожиточного минимума, а в повышенном размере- субъектами РФ, список которых ограничен;

б) Правительством РФ;

в) территориальными законодательными структурами.

2. Индексация заработной платы проводится:

а) согласно постановлениям правительства РФ и законодательству субъектов России;

б) в соответствии с решением работодателя, принимаемого на основании официальных данных о размерах инфляции (в среднем по России или регионам), при этом порядок индексации заработной платы (в том числе задержанной выплатой) указывается в коллективном и трудовых договорах, соглашениях, локальных нормативных актах;

в) по согласованию работника с работодателем в случае сезонного роста цен на сельскохозяйственную продукцию.

3. Стимулирующими выплатами являются:

а) премии за добросовестный труд, доплаты, надбавки и другие выплаты стимулирующего характера, включаемые в фонд заработной платы и, следовательно, в текущие затраты на обычные виды деятельности организации;

б) премии разового характера (включая ценные подарки) по случаю национального или регионального праздника или юбилея работника;

в) материальная помощь разового характера, финансовым источником которой являются средства нераспределённой прибыли.

4. Сверхурочные часы работы оплачиваются:

а) рабочим-сдельщикам – за первые два часа не менее чем по полуторным сдельным расценкам, а последующие часы не менее чем по двойному сдельному расценку; работникам, труд которых оплачивается повременно – за первые два часа не менее чем по полуторным часовым тарифным ставкам их тарифного разряда, за последующие часы не менее чем по двойным (если коллективным и трудовыми договорами, соглашением, локальными нормативными актами работодателя не предусмотрена более высокая оплата сверхурочных работ);

б) рабочим- сдельщикам и работникам-повременщикам вместо оплаты предоставляется время отдыха в двойном размере против фактических часов, отработанных сверхурочно;

в) в установленном трудовым договором порядке, но при условии, что в расчётном периоде имеется абсолютная экономия фонда заработной платы.

5. В расчёт среднего заработка включаются:

а) все виды выплат (включая премии, доплаты, надбавки стимулирующего характера), относящиеся к фонду заработной платы и признаваемые текущими затратами по видам обычной деятельности организации;

б) начисленные суммы основной заработной платы, выплаты социального характера, не связанные с трудовыми отношениями, разовые

выплаты из средств нераспределённой прибыли, заработная плата за время очередного отпуска;

в) все виды выплат, в совокупности составляющие фонд заработной платы, за исключением выплат за работу в условиях, отличающихся от работы в обычных условиях.

6. Сумма оплаты за ежегодный основной оплачиваемый отпуск, предоставляемый в календарных днях при полностью отработанном расчётном периоде, определяется:

а) делением совокупной суммы заработной платы (по выплатам, включаемым в расчёт среднего заработка), начисленной за три месяца, предшествующих месяцу предоставления отпуска, делённой на **12**, а полученный среднемесячный заработок – на **29,4**, среднедневной заработок умножается на количество рабочих дней отпуска;

б) умножением среднедневного заработка, установленного на текущий год коллективным договором для каждой категории работающих на количество рабочих дней отпуска, исчисляемое по календарю 6-ти дневной рабочей недели;

в) делением совокупной суммы заработной платы, состоящей из сумм выплат, составляющих фонд заработной платы, начисленной за **12** календарных месяцев, предшествующих месяцу, в котором предоставлен отпуск, и на среднемесячное число календарных дней **29,3**, а полученный, таким образом, среднедневной заработок умножается на количество календарных дней отпуска.

7. Является ли обязательным для включения в трудовой договор с руководителем обособленного структурного подразделения условие о месте осуществления работы:

а) нет;

б) в трудовом договоре место работы указывается по юридическому адресу головной организации;

в) да.

Глава 5. Бухгалтерский учет имущества в организациях, имеющих обособленные подразделения.

5.1. Бухгалтерский учет внеоборотных активов

В бухгалтерском учете затраты, связанные с приобретением основных средств, отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Принятие основных средств к учету отражается на счете 01 «Основные средства».

Рассмотрим порядок отражения в бухгалтерском учете приобретения основного средства для обособленного подразделения.

Особенности отражения зависят от того, выделено ли обособленное подразделение на отдельный баланс. Если выделено, то важно, какие показатели активов и обязательств оно формирует самостоятельно.

Если обособленное подразделение не выделено на отдельный баланс, покупку основного средства необходимо отразить в учете головной организации. Проводки, которые относятся к такому подразделению, делают одним из двух способов:

- на тех же счетах, что и операции головного подразделения;
- на отдельных субсчетах этих счетов.

Выбранный вариант прописывают в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Рассмотри пример приобретения основного средства обособленным подразделением, которое не выделено на отдельный баланс

У ООО «Ирма» есть обособленное подразделение – магазин. 20 января организация купила холодильник для хранения товаров. Стоимость холодильника по условиям договора – 144 000 руб. (в т. ч. НДС – 24 000 руб.). В этот же день холодильник установлен в магазине, где его начали использовать.

В учетной политике «Альфы» для целей бухгалтерского учета прописаны следующие положения: показатели активов и обязательств магазин самостоятельно не формирует. Операции, связанные с его работой, отражаются на отдельных субсчетах.

20 января бухгалтер «Ирма» сделал такие проводки:

Дебет 08 субсчет «Магазин» Кредит 60 субсчет «Магазин»

– 120 000 руб. (144 000 руб. – 24 000 руб.) – отражены затраты на покупку холодильника;

Дебет 19 субсчет «Магазин» Кредит 60 субсчет «Магазин»

– 24 000 руб. – учтен входной НДС по приобретенному холодильнику;

Дебет 01 субсчет «Магазин. Основное средство в эксплуатации» Кредит 08 субсчет «Магазин»

– 120 000 руб. – введен в эксплуатацию холодильник.

Рассмотрим особенности формирования учетной информации об основных средствах, если обособленное подразделение выделено на отдельный баланс. В этом случае некоторые показатели активов и обязательств оно формирует самостоятельно. Какие именно показатели формируются ОП самостоятельно, прописывают в учетной политике для целей бухгалтерского учета. По итогам отчетных периодов их складывают с показателями головного подразделения.

Остатки по счетам, которые не входят в показатели отдельного баланса, обособленное подразделение передает головному подразделению. Эту операцию оформляют проводками по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Учет показателей «Внеоборотные активы» и «Основные средства» подразделение на отдельном балансе обычно ведет самостоятельно. Вместе с тем, показатели «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и «Денежные расчеты» может формировать как само обособленное подразделение, так и головное подразделение. Рассмотрим оба варианта.

Вариант 1. Обособленное подразделение самостоятельно учитывает имущество, а головное ведет расчеты с поставщиками и денежные расчеты. Например, так бывает, когда у филиала (представительства и т. п.) нет расчетного счета. В этом случае покупку оплачивает головное подразделение. Вот проводки для этой ситуации.

В учете обособленного подразделения:

Дебет 08 Кредит 60

– отражены затраты на имущество, которое относится к основным средствам;

Дебет 19 Кредит 60

– учтен входной НДС по этому имуществу;

Дебет 01 Кредит 08

– принято к учету основное средство;

Дебет 60 Кредит 79

– задолженность перед поставщиком передана в головное подразделение;

Дебет 79 Кредит 19

– НДС, входящий в стоимость покупки, передан в головное подразделение.

В учете головного подразделения:

Дебет 79 Кредит 60

– принята к учету задолженность обособленного подразделения;

Дебет 19 Кредит 79

– учтен входной НДС, переданный обособленным подразделением;

Дебет 60 Кредит 51

– оплачено поставщику основное средство.

Операции по счету 79 оформляют первичным документом, например авизо. Его форму утверждают в учетной политике для целей бухучета.

Для платежа через расчетный счет обособленное подразделение передает головному копию счета на оплату и данные о получателе, его

реквизитах, сумме, сроках платежа и т. д. (например, в виде уведомительного авизо).

Вариант 2. Обособленное подразделение само учитывает имущество, расчеты с поставщиками, проводит денежные расчеты. В этом случае филиал (представительство и т. п.) отражает приобретение основного средства в общем порядке. Первичные документы могут быть оформлены как на обособленное подразделение на отдельном балансе, так и на головное подразделение.

Ситуация: как отразить в бухучете приобретение служебных (сторожевых) собак, затраты на их кинологическую подготовку и содержание

Служебных (сторожевых) собак стоимостью 40 000 руб. и дороже необходимо отражать в составе основных средств. Если же их первоначальная стоимость меньше 40 000 руб., то расходы можно списать сразу как МПЗ.

Прямых указаний на то, в качестве каких активов учитывать сторожевых собак, в законодательстве нет.

Сторожевая собака охраняет производство, склад или территорию организации. Другими словами, ее будут использовать в общехозяйственных целях. Соответственно, можно отнести приобретение животного к критериям учета объекта основных средств (п. 4 и 5 ПБУ 6/01). Поэтому учитывать служебных собак в составе животных на выращивании и откорме, то есть на счете 11, и списывать их стоимость только при выбытии не корректно.

Поэтому если первоначальная стоимость собаки 40 000 руб. и больше, то ее необходимо учитывать в составе основных средств на счете 01.

Отсутствие первичных документов признается грубым нарушением правил ведения учета доходов и расходов. Ответственность за него предусмотрена статьей 120 НК.

Если такое нарушение было допущено в течение одного налогового периода, инспекция вправе оштрафовать организацию на сумму 10 000 руб.

Если нарушение обнаружено в разных налоговых периодах, размер штрафа увеличится до 30 000 руб.

Нарушение, которое привело к занижению налоговой базы, повлечет за собой штраф в размере 20 процентов от суммы каждого неуплаченного налога, но не менее 40 000 руб.

Кроме того, по заявлению налоговой инспекции суд может применить к должностным лицам организации, например к ее руководителю, административную ответственность в виде штрафа на сумму:

- от 300 до 500 руб. – за непредставление первичных документов, необходимых для налогового контроля (ч. 1 ст. 23.1, ч. 1 ст. 15.6 КоАП);
- от 5000 до 10 000 руб. – за несоблюдение порядка и сроков хранения первичных документов (ч. 1 ст. 23.1, ст. 15.11 КоАП).

В каждом конкретном случае виновный в правонарушении устанавливается индивидуально. При этом суды исходят из того, что руководитель отвечает за организацию бухучета, а главный бухгалтер – за его правильное ведение и своевременное составление отчетности (п. 24 постановления Пленума Верховного суда от 24.10.2006 № 18). Поэтому субъектом такого правонарушения обычно признается главный бухгалтер (бухгалтер с правами главного). Руководитель организации может быть признан виновным, если:

- в организации вообще не было главного бухгалтера (постановление Верховного суда от 09.06.2005 № 77-ад06-2);
- ведение учета и расчет налогов были переданы специализированной организации (п. 26 постановления Пленума Верховного суда от 24.10.2006 № 18);
- причиной нарушения стало письменное распоряжение руководителя, с которым главный бухгалтер был не согласен (п. 25 постановления Пленума Верховного суда от 24.10.2006 № 18).

За неправильное оформление первичных документов по учету основных средств ответственность не предусмотрена (гл. 16 НК).

5.2. Бухгалтерский учет МПЗ и основных средств, используемых организацией для ведения деятельности за пределами Российской Федерации

Если организация ведет деятельность за границей, доходы и расходы в иностранной валюте пересчитывают по официальному курсу ЦБ на дату их признания в бухгалтерском учете. Организация также вправе использовать для пересчета средний курс иностранной валюты по отношению к рублю. Выбранный вариант необходимо зафиксировать в учетной политике (пункт 18 ПБУ 3/2006).

По состоянию на отчетную дату производится пересчет суммы активов (п. 16 ПБУ 3/2006). Разницы, которые образовались в результате пересчета, относятся на добавочный капитал (п. 19 ПБУ 3/2006).

Рассмотрим пример пересчета МПЗ, которые используют для деятельности за пределами РФ.

По состоянию на отчетную дату 31.12.2018 в организации числятся МПЗ на сумму 2000 долл. Стоимость материалов списывают по средней стоимости.

Приведем расчет за январь 2019 года. Остаток материалов на начало месяца составил 40 штук по цене 50 долл. за единицу (всего на сумму 2000 долл.). За месяц поступило следующее количество материалов:
– первая поставка – 20 штук по 40 долл. на общую сумму 800 долл.;
– вторая поставка – 27 штук по цене 100 долл. на общую сумму 2700 долл.

Всего за месяц приход составил:

– в денежном измерении:

800 долл. + 2700 долл. = 3500 долл.;

– в количественном измерении:

20 шт. + 27 шт. = 47 шт.

За месяц было отпущено в производство 25 штук.

Остаток на конец месяца составил 62 штуки (40 шт. + 47 шт. – 25 шт.).

В конце месяца бухгалтер рассчитал среднюю себестоимость списываемых материалов. Она составила:

$$(2000 \text{ долл.} + 3500 \text{ долл.}) : (40 \text{ шт.} + 47 \text{ шт.}) = 63 \text{ долл./шт.}$$

Таким образом, списано материалов за месяц на общую сумму 1575 долл.

Официальный курс доллара США (условно) составил:

- на отчетную дату 31.12.2018 – 63 руб./долл.;
- на дату поступления МПЗ – 65 руб./долл.;
- на дату списания МПЗ – 66 руб./долл.;
- на отчетную дату 31.12.2019 – 68 руб./долл.

Бухгалтер сделал пересчет стоимости МПЗ следующим образом:

- на отчетную дату 31.12.2018 – $2000 \text{ долл.} \times 63 \text{ руб./долл.} = 126\,000 \text{ руб.}$;
- на дату поступления МПЗ – $3500 \text{ долл.} \times 65 \text{ руб./долл.} = 227\,500 \text{ руб.}$;
- на дату списания МПЗ – $1575 \text{ долл.} \times 66 \text{ руб./долл.} = 103\,950 \text{ руб.}$

Остаток материалов в рублях:

$$126\,000 \text{ руб.} + 227\,500 \text{ руб.} - 103\,950 \text{ руб.} = 249\,550 \text{ руб.}$$

Остаток материалов в долларах США:

$$2000 \text{ долл.} + 3500 \text{ долл.} - 1575 \text{ долл.} = 3925 \text{ долл.}$$

В аналогичном порядке бухгалтер производил расчеты за все последующие месяцы.

Предположим, за все месяцы 2019 года показатели следующие:

- поступило материалов на сумму 15 000 долл., 960 000 руб. – в пересчете в рубли;
- списано материалов на сумму 9500 долл., 617 000 руб. – в пересчете в рубли.

Остаток на 31.12.2019 (отчетную дату):

В долларах США:

$$2000 \text{ долл.} + 15\,000 \text{ долл.} - 9500 \text{ долл.} = 7500 \text{ долл.}$$

В рублях:

$126\ 000\ \text{руб.} + 960\ 000\ \text{руб.} - 617\ 000\ \text{руб.} = 469\ 000\ \text{руб.}$

Сумма переоценки на отчетную дату 31.12.2019:

$7500\ \text{долл.} \times 68\ \text{руб./долл.} = 510\ 000\ \text{руб.}$

Сумма разницы, которая относится на добавочный капитал:

$510\ 000\ \text{руб.} - 469\ 000\ \text{руб.} = 41\ 000\ \text{руб.}$

Пример пересчета стоимости основных средств, которые используют для деятельности за пределами РФ.

По состоянию на отчетную дату 31.12.2018 в организации остаточная стоимость ОС на сумму 11 000 долл. В 2019 году поступило основное средство на сумму 15 000 долл. Сумма начисленной амортизации ежемесячно – 230 долл.

Официальный курс доллара США (условно) составил:

- на отчетную дату 31.12.2018 – 63 руб./долл.;
- на дату поступления ОС – 65 руб./долл.;
- на дату начисления амортизации – 66 руб./долл.;
- на отчетную дату 31.12.2019 – 68 руб./долл.

Бухгалтер сделал пересчет стоимости ОС следующим образом:

– на отчетную дату 31.12.2018 – $11\ 000\ \text{долл.} \times 63\ \text{руб./долл.} = 693\ 000\ \text{руб.};$

– на дату поступления ОС – $15\ 000\ \text{долл.} \times 65\ \text{руб./долл.} = 975\ 000\ \text{руб.};$

– на дату начисления амортизации ежемесячно – $230\ \text{долл.} \times \text{курс руб./долл.}$

Всего за год начислено 2760 долл. и 182 160 руб. – в пересчете в рубли.

Остаточная стоимость ОС в рублях:

$693\ 000\ \text{руб.} + 975\ 000\ \text{руб.} - 182\ 160\ \text{руб.} = 1\ 485\ 840\ \text{руб.}$

Остаточная стоимость ОС в валюте:

$11\ 000\ \text{долл.} + 15\ 000\ \text{долл.} - 2760\ \text{долл.} = 23\ 240\ \text{долл.}$

Сумма переоценки на отчетную дату 31.12.2019:

$23\ 240\ \text{долл.} \times 68\ \text{руб./долл.} = 1\ 580\ 320\ \text{руб.}$

Сумма разницы, которая относится на добавочный капитал:

1 580 320 руб. – 1 485 840 руб. = 94 480 руб.

В соответствии с изменениями, внесенными в Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), средства добавочного капитала могут быть присоединены к финансовому результату организации. Это происходит при прекращении организацией деятельности за пределами Российской Федерации (полном или частичном). В данном случае часть добавочного капитала, соответствующая сумме курсовых разниц, относящихся к прекращаемой деятельности, отражается в качестве прочих доходов или прочих расходов организации.

Пример. Организация осуществляла деятельность за пределами Российской Федерации. Курсовые разницы по активам и обязательствам организации, используемым для ведения этой деятельности (отраженные по кредиту счета "Добавочный капитал", субсчет "Добавочный капитал (без переоценки)", составляли 100 000 руб. Организация прекращает свою деятельность за пределами Российской Федерации.

Бухгалтерские записи, отражающие списание курсовых разниц при прекращении деятельности на территории Российской Федерации, приведены в таблице 1.

Таблица 1.

Корреспонденция счетов

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Списаны курсовые разницы при прекращении деятельности за пределами РФ	Счет 83 "Добавочный капитал" "Добавочный капитал (без переоценки)"	Счет 91 "Прочие доходы и расходы"	100 000

Задача к главе 5

У ООО «Инфра» есть филиал. В учетной политике организации установлено, что филиал сам формирует некоторые показатели активов и обязательств. В том числе «Внеоборотные активы» и «Основные средства». Отрадите приобретение основного средства обособленным подразделением, которое выделено на отдельный баланс. 31 марта филиал приобрел деревообрабатывающий станок для производства мебели. Его стоимость по условиям договора – 720 000 руб. (в т. ч. НДС – 20% руб.). В этот же день станок установили в филиале и начали использовать.

Тесты к главе 5.

1. Сальдо, учтённое на бухгалтерском счёте 08 «Вложения во внеоборотные активы» на конец отчётного периода, означает:

- а) наличие не принятых к бухгалтерскому учёту объектов капитальных вложений в оценке по фактическим затратам;
- б) наличие оборудования для монтажа, не сданного подрядчику или предназначенного для создания постоянного запаса;
- в) затраты на буровые и геологоразведочные работы, финансируемые из бюджетных средств или из выручки от продажи готовой продукции обычной деятельности организации.

2. Признание основных средств в бухгалтерском учёте основано на одновременном выполнении условий:

- а) основные средства эксплуатируются во всех видах деятельности организации и учреждения в течение срока, превышающего 12 месяцев;
- б) основные средства предназначены для перепродажи по мере их приобретения и окончания строительства;
- в) основные средства предназначены для эксплуатации в любом виде обычной деятельности организации и учреждения свыше 12 месяцев; изначально не предполагается их перепродажа или сдача в финансовую

аренду с передачей права собственности; имеется твёрдая уверенность в том, что объекты основных средств в течение срока полезного использования будут обеспечивать получение дохода.

3. Первоначальная стоимость основных средств:

а) является постоянной в течение всего срока их полезного использования;

б) изменяется в связи с изменением курса рубля по отношению к курсу иностранных валют, с ростом или уменьшением инфляции, на сумму фактической себестоимости работ по капитальному ремонту независимо от способа выполнения ремонтных работ;

в) изменяется в связи с принятыми к бухгалтерскому учёту отдельными и неотделимыми улучшениями и переоценкой по текущим рыночным ценам на конец отчётного года.

4. Остаточная стоимость амортизируемых основных средств, включаемая в бухгалтерский баланс, определяется как разница:

а) между учётной стоимостью объектов и суммой накопленных амортизационных отчислений на отчётную дату;

б) между учётной стоимостью амортизируемых основных средств и суммой амортизационных отчислений, начисленной по указанным активам за отчётный период;

в) между учётной стоимостью и суммой фактических затрат на капитальный ремонт или фактической себестоимостью принятых к бухгалтерскому учёту неотделимых улучшений основных средств.

5. В бухгалтерском балансе сальдо по статье «Основные средства» учитывается в оценке:

а) амортизируемые активы – в остаточной стоимости, не амортизируемые – в учётной стоимости;

б) по всем объектам основных средств – по учётной стоимости;

в) по всем объектам основных средств – в пересчёте в евро по курсу к рублю, объявленному Банком России на отчётную дату.

6. Организация вправе списывать первоначальную стоимость основных средств по цене в пределах 40000 руб. за единицу, переданных в эксплуатацию:

а) по правилам учёта основных средств (через амортизационные отчисления) или учёта материальных запасов;

б) только по правилам учёта материальных запасов;

в) принимать указанные активы к забалансовому учёту в натуральных единицах с отнесением их первоначальной стоимости на затраты будущих периодов и последующим включением в затраты отчётного периода в течение срока их полезного использования.

7. Начисление амортизационных отчислений приостанавливается:

а) по распоряжению руководителя организации в связи с сокращением физических объёмов производства профильной продукции или производственными внутрисменными простоями;

б) при выводе объектов основных средств в консервацию на 2 месяца;

в) при выводе объектов основных средств в капитальный ремонт, реконструкцию, модернизацию с продолжительностью работ более 12 месяцев и при переводе объектов на консервацию с продолжительностью свыше 3-х месяцев.

8. Амортизационные отчисления по основным средствам начисляются одним из следующих способов:

а) линейным или уменьшаемого остатка;

б) линейным или по сумме чисел лет срока полезного использования;

в) линейным, уменьшаемого остатка, пропорционально физическому объёму выполненных работ (продукции), списанию учётной стоимости по сумме числа лет срока полезного использования.

9. Убытки от списания объектов основных средств признаются в бухгалтерском учёте:

а) только при наличии источников их погашения (средств нераспределённой прибыли, равновеликих сумм прочих доходов от выбытия основных средств, средств государственной помощи и др.);

б) только при наличии бухгалтерской прибыли в том отчётном периоде, в котором основные средства были списаны с бухгалтерского учёта;

в) независимо от имеющихся источников погашения или получения бухгалтерской прибыли от обычной деятельности организации в том отчётном периоде, в котором сформированы и признаны суммы указанных убытков.

10. Стоимость основных средств в оценке по рыночной стоимости, признанных решением инвентаризационной комиссии излишками и введённых в эксплуатацию, принимается к бухгалтерскому учёту в качестве:

а) доходов будущих периодов, относимых на доходы отчётного периода в течение срока полезной эксплуатации активов;

б) доходов отчётного периода, учитываемых в составе общих финансовых результатов от обычной деятельности организации или нераспределённой прибыли;

в) доходов отчётного периода, учитываемых в составе прочих доходов отчётного периода.

11. Выявленные инвентаризацией недостающие основные средства списываются с бухгалтерского учёта на дату:

а) получения решения суда о возмещении стоимости нанесённого ущерба с виновного лица;

б) утверждения сличительной ведомости по результатам инвентаризации основных средств (на основании акта о выбытии объекта основных средств);

в) полного возмещения виновным лицом стоимости нанесённого ущерба.

12. Основные средства, находящиеся на дату их инвентаризации за пределами расположения организации, а также на ответственном хранении и принятые в операционную аренду инвентаризируются:

а) в обязательном порядке;

б) не инвентаризируются, кроме объектов, сданных в операционную аренду;

в) по усмотрению руководителя организации.

13. При инвентаризации объектов недвижимости и природных ресурсов проверяется наличие права собственности организации на указанные активы:

а) в обязательном порядке;

б) РСБУ такая проверка не предусмотрена;

в) только по представлению следственных органов.

Глава 6. Организация налогового учета в обособленных подразделениях и в головной организации

6.1. Порядок оформления счетов-фактур

В силу статьи 143 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) налогоплательщиками НДС признаются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную

стоимость в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Отметим, что под Таможенным союзом понимается Евразийский экономический союз, а под таможенным законодательством Таможенного союза понимаются международные договоры и акты, составляющие право Евразийского экономического союза.

Так как обособленное подразделение организации не признается налогоплательщиком НДС, то уплата налога, в том числе по операциям обособленного подразделения производится по месту налогового учета головной организации. Данный вывод подтверждается Письмами Минфина России от 03.06.2014 № 03-07-15/26524, от 04.07.2012 № 03-07-14/61.

О том, что организации, имеющие обособленные подразделения, платят НДС централизованно - без распределения его по обособленным подразделениям, говорят и налоговые органы. В частности, такие разъяснения содержатся в Письме УФНС России по городу Москве от 14.03.2006 № 20-12/19597 (пункт 4).

В то же время арбитры считают возможным уплату НДС по месту нахождения филиала организации, о чем говорит Постановление Президиума

ВАС РФ от 22.09.2009 № 5080/09. Судом отмечено, что согласно части 2 статьи 19 НК РФ филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов, сборов, страховых взносов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений. Поскольку в силу пункта 3 статьи 55 Гражданского кодекса Российской Федерации филиалы не являются юридическими лицами, перечисленный таким обособленным подразделением НДС следует расценивать как налог, уплаченный самой организацией.

Отметим, что НК РФ не содержит положений, запрещающих уплачивать НДС по месту нахождения обособленного подразделения, также в нем не установлены какие-либо специальные правила по данному вопросу в отношении российских компаний. Однако, по мнению автора, во избежание разногласий с контролирующими органами, налогоплательщикам, имеющим филиальную сеть, лучше уплачивать НДС по месту постановки на учет самой организации.

При наличии структурных подразделений, в которых осуществляются налогооблагаемые операции, в том числе по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, организация, как налогоплательщик НДС, обязана выставить счет-фактуру своему покупателю в течение 5 календарных дней с момента их отгрузки.

Правила заполнения счетов-фактур, утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (далее - Правила № 1137).

Счет-фактура, как и любой другой документ должен иметь свой порядковый номер. Порядок нумерации счетов-фактур устанавливается налогоплательщиком НДС самостоятельно и закрепляется им в учетной политике для целей налогообложения. Налогоплательщик может присваивать своим счетам-фактурам номера любым способом - с начала года или

квартала. Вместе с тем, при выборе системы нумерации счетов-фактур необходимо учитывать тот факт, что запрещена ежедневная нумерация счетов-фактур с первого порядкового номера, на что обращено внимание в Письме Минфина России от 11.10.2013 № 03-07-09/42466.

Но даже, если налогоплательщик проигнорирует позицию Минфина России по данному вопросу, поскольку прямого запрета на ежедневную нумерацию счетов-фактур не содержат ни НК РФ, ни Правила № 1137, то на основании пункта 2 статьи 169 НК РФ, это не может стать причиной для отказа в вычете у покупателя. Кроме того, как сказано в Письме Минфина России от 12.01.2017 № 03-07-09/411, право на применение вычетов по НДС не поставлено в зависимость от порядка формирования порядковых номеров счетов-фактур, выставляемых продавцом при реализации товаров (работ, услуг).

Согласно подпункту «а» пункта 1 раздела II Приложения № 1 Правил № 1137 в строке 1 счета-фактуры указывается порядковый номер и дата составления счета-фактуры. В случае если организация реализует товары (работы, услуги), имущественные права через обособленные подразделения, при составлении такими обособленными подразделениями счетов-фактур порядковый номер счета-фактуры через разделительный знак «/» (разделительная черта) дополняется цифровым индексом обособленного подразделения, установленным организацией в приказе об учетной политике для целей налогообложения.

При отсутствии разделительной черты и цифрового индекса обособленного подразделения налоговые органы могут расценить это как неправильное заполнение номера счета-фактуры и отказать в вычете покупателю. Такой вывод можно сделать на основании Письма Минфина России от 22.05.2012 № 03-07-09/59.

В Письме Минфина России от 18.05.2017 № 03-07-09/30038 указано, что в случае, если товары реализуются организациями через свои обособленные подразделения, счета-фактуры по отгруженным товарам могут выписываться

обособленными подразделениями только от имени организаций. При этом при заполнении счетов-фактур по товарам, реализованным организацией через свое обособленное подразделение, в строке 2б «ИНН/КПП продавца» счета-фактуры следует указывать КПП соответствующего обособленного подразделения, а в строке 3 «Грузоотправитель и его адрес» - наименование и почтовый адрес этого обособленного подразделения. Аналогичное мнение высказано в Письмах ФНС России от 16.11.2016 № СД-4-3/21730@, от 08.07.2014 № ГД-4-3/13250@.

В Письме Минфина России от 04.07.2012 № 03-07-14/61 уточнено, что в случае если продавец и грузоотправитель не являются одним и тем же лицом, заполнение строки 3 «Грузоотправитель и его адрес» счета-фактуры возможно на основании аналогичного показателя товарной накладной по форме № ТОРГ-12, содержащейся в Альбоме унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций, утвержденном Постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 № 132.

В Письмах Минфина России от 26.02.2016 № 03-07-09/11029, от 15.05.2012 № 03-07-09/55 сказано, что при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг) через свое обособленное подразделение «входящие» счета-фактуры должны быть выписаны на имя самой организации. При этом по строке 6б счета-фактуры «ИНН/КПП покупателя» указывается КПП соответствующего подразделения.

Аналогичные разъяснения содержатся и в Письме от 13.04.2012 № 03-07-09/35, при этом в нем чиновники дополнительно разъясняют, что в такой ситуации в строке 4 «Грузополучатель и его адрес» указывается наименование и почтовый адрес этого обособленного подразделения.

В силу статей 11 и 143 НК РФ иностранные организации также признаются налогоплательщиками НДС.

Однако в отличие от российских организаций иностранные фирмы могут уплачивать этот налог сами или через налогового агента. Все зависит от наличия регистрации в Российской Федерации в качестве налогоплательщика

НДС.

Заметим, что в силу статьи 83 НК РФ постановка на учет в налоговых органах иностранной организации по месту осуществления ею деятельности на территории Российской Федерации через обособленные подразделения осуществляется на основании заявления о постановке на учет (снятии с учета) иностранной организации (пункт 4 статьи 83 НК РФ).

Заявление о постановке на учет подается иностранной организацией в налоговый орган не позднее 30 календарных дней со дня начала осуществления ею деятельности на территории Российской Федерации. При подаче заявления о постановке на учет иностранная организация одновременно с указанным заявлением представляет в налоговый орган документы, которые необходимы для ее постановки на учет в налоговом органе и перечень которых утверждается Министерством финансов Российской Федерации.

При постановке на налоговый учет иностранная организация получает на руки Свидетельство по форме 11СВ-Учет, утвержденной Приказом ФНС России от 13.02.2012 № ММВ-7-6/80@ «Об утверждении форм, порядка их заполнения и форматов документов, используемых при учете иностранных организаций в налоговых органах» с указанием ИНН и КПП.

Иностранная организация, имеющая несколько обособленных подразделений в Российской Федерации, на основании пункта 7 статьи 174 НК РФ вправе выбрать одно подразделение, через которое она будет уплачивать НДС и представлять налоговые декларации в целом по операциям всех своих российских подразделений. О своем решении уплачивать налог через, так называемое, ответственное подразделение иностранная организация должна уведомить налоговые инспекции по месту нахождения каждого своего подразделения, зарегистрированного на российской территории.

Если иностранная организация зарегистрирована в Российской Федерации в качестве самостоятельного плательщика НДС, то налог с

налогооблагаемых операций она исчисляет и уплачивает сама в общем порядке, установленном главой 21 НК РФ. В случае отсутствия у иностранной организации регистрации, налог с операций по реализации товаров (работ, услуг) за него уплачивает налоговый агент.

Особенности выставления счетов-фактур структурными подразделениями иностранных организаций Минфин России разъяснил в своем Письме от 02.08.2013 № 03-07-09/31122. В нем указано, что при реализации или приобретении на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) представительством иностранной организации, состоящей на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика НДС, счета-фактуры составляются с указанием в строках 2«Продавец», 2а«Адрес», 2б«ИНН/КПП продавца», 6«Покупатель», 6а«Адрес» и 6б«ИНН/КПП покупателя» счетов-фактур наименования представительства иностранной организации и адреса места ее нахождения в Российской Федерации в соответствии с документами, на основании которых представительство создано на территории Российской Федерации и состоит на учете в налоговых органах.

Ст. 169 НК РФ позволяет налогоплательщикам выставлять счета-фактуры тремя способами, а именно:

- в бумажном виде;
- в бумажном виде и электронной форме;
- в электронной форме.

Выставление электронных счетов-фактур возможно лишь по взаимному согласию сторон сделки и при наличии у партнеров совместимых технических средств и возможностей для их приема и обработки этих счетов-фактур в соответствии с установленными форматами и порядком.

Порядок выставления и получения счетов-фактур в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи утвержден Приказом Минфина России от 10.11.2015 № 174н «Об утверждении Порядка выставления и

получения счетов-фактур в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи».

Формат электронного счета-фактуры утвержден Приказом ФНС России от 24.03.2016 № ММВ-7-15/155@ «Об утверждении формата счета-фактуры и формата представления документа об отгрузке товаров (выполнении работ), передаче имущественных прав (документа об оказании услуг), включающего в себя счет-фактуру, в электронной форме».

Формат электронного корректировочного счета-фактуры утвержден Приказом ФНС России от 13.04.2016 № ММВ-7-15/189@ «Об утверждении формата корректировочного счета-фактуры и формата представления документа об изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, включающего в себя корректировочный счет-фактуру, в электронной форме».

Порядок подписи счета-фактуры фактически закреплен в пункте 6 статьи 169 НК РФ, и зависит от способа выставления счета-фактуры.

Счет-фактура, выставленный в бумажном виде от имени организации, подписывается:

- руководителем и ее главным бухгалтером;
- иными лицами, уполномоченными на подписание счетов-фактур от имени руководителя и главбуха доверенностью или приказом по организации.

Аналогичные разъяснения на этот счет даны Минфином России в Письмах от 21.10.2014 № 03-07-09/53005, от 27.08.2014 № 03-07-09/42854. При этом в Письме Минфина России от 14.10.2015 № 03-07-09/58937 уточнено, что если счет-фактура подписывается иным лицом, уполномоченным на это приказом по организации или доверенностью, то в расшифровке подписи следует указывать Ф.И.О. уполномоченного лица.

Доверенность, выданная от имени организации, должна быть заверена руководителем организации или же иным лицом, уполномоченным на такие

действия в соответствии с законом и учредительным документом.

Проставлять на доверенности, выданной от имени организации, оттиск печати вовсе не обязательно, так как данное требование исключено из норм гражданского права.

Счет-фактура, составленный в электронной форме, подписывается усиленной квалифицированной электронной подписью руководителя организации либо иных лиц, уполномоченных на это приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени фирмы. Подписи главного бухгалтера в данном случае не требуется.

Счета-фактуры, выставленные обособленными подразделениями, подписываются лицами, уполномоченными на то приказом руководителя или доверенностью, выданной им от имени организации. Порядок подписи счетов-фактур уполномоченными лицами довольно подробно изложен в Письме Минфина России от 23.04.2012 № 03-07-09/39. В нем указано, что в счете-фактуре в показателях «Руководитель организации или иное уполномоченное лицо» и «Главный бухгалтер или иное уполномоченное лицо» уполномоченное лицо ставит подпись и указывает свою фамилию и инициалы. При этом нормами главы 21 НК РФ указание в счетах-фактурах дополнительных реквизитов (сведений), в том числе должности уполномоченного лица, подписавшего соответствующий счет-фактуру, не запрещается.

6.2. Учет расчетов по налогу на прибыль в обособленных подразделениях.

В соответствии со статьей 246 НК РФ налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются, в том числе российские организации, то есть юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Как следует из статьи 247 НК РФ, для российских организаций, не

являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, под прибылью в целях налогообложения признается разница между полученными доходами и произведенными расходами. При этом и те и другие определяются в порядке, установленном главой 25 НК РФ.

По общему правилу авансовые платежи по налогу и сам налог уплачиваются налогоплательщиком по месту его нахождения.

Иначе дело обстоит при наличии у организации обособленных подразделений (далее - ОП), ведь в этом случае организация регистрируется не только по месту своего нахождения, но и по месту нахождения всех своих обособленных подразделений, на что указывает пункт 1 статьи 83 НК РФ.

ОП не являются самостоятельными юридическими лицами, что подтверждают и финансисты в Письме Минфина России от 01.02.2016 № 03-07-11/4411. Следовательно, они не признаются налогоплательщиками, а только выполняют функции по уплате налога и представлению отчетности от имени организации. На это указывает и статья 19 НК РФ.

Особенности исчисления и уплаты налога на прибыль организаций налогоплательщиком, имеющим обособленные подразделения, установлены статьей 288 НК РФ.

Пунктом 1 указанной статьи определено, что налогоплательщики - российские организации, имеющие обособленные подразделения, исчисление и уплату в федеральный бюджет сумм авансовых платежей, а также сумм налога, исчисленного по итогам налогового периода, производят по месту своего нахождения без распределения указанных сумм по обособленным подразделениям.

Согласно статье 284 НК РФ общая ставка налога на прибыль организаций составляет 20%, а сумма налога, исчисленного по данной ставке, распределяется по бюджетам следующим образом:

- в федеральный бюджет - 2% (3% в 2017 - 2020 годах), если иное не установлено главой 25 НК РФ;
- в региональный бюджет - 18% (17% в 2017 - 2020 годах).

В свою очередь налоговая ставка, подлежащая зачислению в бюджет региона, законами субъектов Российской Федерации может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом в общем случае пониженная налоговая ставка не может быть ниже 13,5% (12,5% в 2017 - 2020 годах).

Согласно пункту 2 статьи 288 НК РФ уплата авансовых платежей, а также сумм налога на прибыль, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов Российской Федерации, производится организациями по месту нахождения организации, а также по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений, исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения.

При этом прямо установлено, что доля прибыли, приходящаяся на эти ОП, определяется как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого ОП соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества, определенной в соответствии с пунктом 1 статьи 257 НК РФ, в целом по налогоплательщику.

Согласно абзацу 3 пункта 2 статьи 288 НК РФ удельный вес среднесписочной численности работников и удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества определяются исходя из фактических показателей среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и остаточной стоимости основных средств организаций и их обособленных подразделений за отчетный (налоговый) период.

Основываясь на том, что данными показателями невозможно манипулировать, Минфин России считает, что основанное на них распределение налога, подлежащего уплате в региональный бюджет, является обоснованным. Такое мнение содержится в Письме Минфина

России от 17.12.2014 № 03-03-07/65169.

Какой из показателей будет применяться - среднесписочная численность работников или сумма расходов на оплату труда - налогоплательщики определяют самостоятельно, но при этом выбранный показатель в течение налогового периода не может быть изменен.

В Письме Минфина России от 10.04.2013 № 03-03-06/1/11824 разъясняется, что амортизируемое имущество учитывается при определении удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества того ОП, в котором это имущество фактически используется для получения дохода, вне зависимости от того, на балансе какого подразделения оно учитывается.

Порядок определения удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества ОП в целях исчисления налога на прибыль рассмотрен в Письме Минфина России от 02.07.2013 № 03-03-06/1/25274. Остаточная стоимость основных средств, числящихся в составе амортизируемого имущества, за отчетный (налоговый) период характеризуется показателем средней (среднегодовой) остаточной стоимости основных средств, относящихся к амортизируемому имуществу.

Средняя (среднегодовая) остаточная стоимость основных средств за отчетный (налоговый) период определяется аналогично порядку, изложенному в пункте 4 статьи 376 НК РФ.

Согласно пункту 4 статьи 376 НК РФ средняя стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за отчетный период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества (без учета имущества, налоговая база в отношении которого определяется как его кадастровая стоимость) на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу.

В свою очередь среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый период определяется как частное

от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества (без учета имущества, налоговая база в отношении которого определяется как его кадастровая стоимость) на 1-е число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода, на количество месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу.

Согласно пункту 1 статьи 257 НК РФ под основными средствами в целях налогообложения прибыли понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией, первоначальной стоимостью более 100 000 руб.

При определении удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества для целей применения статьи 288 НК РФ учитывается только остаточная стоимость основных средств налогоплательщика. При этом остаточная стоимость иного амортизируемого имущества (капитальных вложений в форме неотделимых улучшений в арендованное имущество) при определении указанного показателя не учитывается, на что обращено внимание в Письме Минфина России от 23.05.2014 № 03-03-рз/24791.

Определив значения удельного веса среднесписочной численности работников ОП (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества, налогоплательщику останется определить долю прибыли ОП за отчетный (налоговый) период и посчитать сумму налога (авансового платежа), которую необходимо уплатить по месту нахождения ОП.

Если налогоплательщик имеет несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта Российской Федерации, уплата авансовых платежей и налога производится следующим образом. Пунктом 2 статьи 288 НК РФ определено, что в этом случае распределение прибыли по каждому из обособленных подразделений, расположенных на территории одного субъекта Российской Федерации, может не производиться. Сумма налога,

подлежащая уплате в бюджет региона, определяется исходя из доли прибыли, исчисленной из совокупности показателей обособленных подразделений.

Таким образом, долю прибыли обособленного подразделения в общей прибыли организации нужно рассчитывать по формуле (п. 2 ст. 288 НК РФ):

$$\text{Доля прибыли обособленного подразделения (ОП)} = \left(\text{Удельный вес трудового показателя: среднесписочной численности работников ОП или расходов на оплату труда ОП} + \text{Удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества соответствующего ОП} \right) / 2$$

Организация самостоятельно решает, какой из двух трудовых показателей она будет применять для расчета: среднесписочную численность работников или расходы на оплату труда (п. 2 ст. 288 НК РФ). Выбранный показатель нужно закрепить в учетной политике и нельзя менять до конца года (п. 1 ст. 285, п. 2 ст. 288, ст. 313 НК РФ).

Удельный вес среднесписочной численности работников обособленного подразделения за отчетный (налоговый) период рассчитывается по формуле (п. 2 ст. 288 НК РФ):

$$\text{Удельный вес среднесписочной численности работников ОП} = \frac{\text{Среднесписочная численность работников ОП}}{\text{Среднесписочная численность работников в целом по организации}} \times 100\%$$

Для расчета по данной формуле берутся фактические показатели среднесписочной численности работников за отчетный (налоговый) период (п. 2 ст. 288 НК РФ).

Порядок расчета среднесписочной численности работников Налоговым кодексом РФ не установлен. Поэтому следует применять правила, которые установлены в Указаниях по заполнению форм федерального статистического наблюдения (п. 1 ст. 11 НК РФ, Письма Минфина России от 20.11.2013 N 03-03-06/1/49980, от 13.04.2005 N 03-03-01-04/1/189).

Удельный вес расходов на оплату труда обособленного подразделения за отчетный (налоговый) период рассчитывается по формуле

(п. 2 ст. 288 НК РФ):

$$\text{Удельный вес расходов на оплату труда ОП} = \frac{\text{Расходы на оплату труда ОП}}{\text{Расходы на оплату труда в целом по организации}} \times 100\%$$

Для расчета по данной формуле берутся фактические расходы на оплату труда на конец отчетного (налогового) периода, рассчитанные нарастающим итогом с начала налогового периода. При этом в расчет принимаются только те расходы, которые поименованы в ст. 255 НК РФ и были учтены в данном отчетном (налоговом) периоде в соответствии с выбранным методом признания доходов и расходов (п. 2 ст. 288 НК РФ).

Удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества обособленного подразделения за отчетный (налоговый) период рассчитывается по формуле (ст. 256, п. 1 ст. 257, п. 2 ст. 288 НК РФ, Письма Минфина от 11.07.2018 N 03-03-06/2/48148, от 24.08.2017 N 03-03-06/1/54410, от 10.04.2013 N 03-03-06/1/11824):

$$\text{Удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества ОП} = \frac{\text{Средняя остаточная стоимость амортизируемых основных средств ОП}}{\text{Средняя остаточная стоимость амортизируемых основных средств в целом по организации}} \times 100\%$$

При определении данного показателя учитывается только остаточная стоимость основных средств, числящихся в составе амортизируемого имущества (п. 1 ст. 257, п. 2 ст. 288 НК РФ, Письма Минфина России от 11.07.2018 N 03-03-06/2/48148, от 24.08.2017 N 03-03-06/1/54410, от 01.06.2017 N 03-03-06/3/33797, от 23.05.2014 N 03-03-рз/24791).

Причем в расчете участвует в том числе остаточная стоимость:

- основных средств, по которым амортизация для целей налогообложения не начисляется (Письма Минфина России от 15.02.2019 N 03-03-06/1/9631, от 28.12.2012 N 03-03-05/110);
- основных средств, переданных в аренду (Письмо Минфина России от 11.07.2018 N 03-03-06/2/48148);

- имущества, полученного в лизинг и находящегося по условиям договора на балансе обособленного подразделения (Письмо Минфина России от 03.07.2012 N 03-03-06/1/329).

К основным средствам обособленного подразделения относится имущество, которое используется для получения дохода именно в этом подразделении. На балансе какого подразделения оно учитывается, значения не имеет (Письмо Минфина России от 23.01.2017 N 03-03-06/1/3007).

В расчет показателя не включается (п. 2 ст. 288 НК РФ, Письмо Минфина России от 11.02.2013 N 03-03-06/2/3364):

- остаточная стоимость объектов ОС, выведенных из состава амортизируемого имущества на основании п. 3 ст. 256 НК РФ, в период прекращения начисления по ним амортизации, например, имущества, переведенного на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;

- стоимость иного амортизируемого имущества (кроме основных средств), в частности нематериальных активов, капитальных вложений.

Средняя остаточная стоимость амортизируемых основных средств за отчетный период рассчитывается по формуле (п. 2 ст. 288, п. 4 ст. 376 НК РФ, Письмо Минфина России от 10.04.2013 N 03-03-06/1/11824):

$$\begin{aligned} & \text{Средняя остаточная стоимость амортизируемых основных средств за отчетный период} = \left(\begin{aligned} & \text{Остаточная стоимость амортизируемых основных средств на 1-е число первого месяца} + \dots + \\ & \text{Остаточная стоимость амортизируемых основных средств на 1-е число последнего месяца отчетного периода} \end{aligned} \right) / \\ & \left(\begin{aligned} & \text{Остаточная стоимость амортизируемых основных средств на 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом} \\ & \text{Количество месяцев в отчетном периоде + 1} \end{aligned} \right) \end{aligned}$$

Средняя остаточная стоимость амортизируемых основных средств за год рассчитывается по формуле (п. 2 ст. 288, п. 4 ст. 376 НК РФ, Письмо Минфина России от 10.04.2013 N 03-03-06/1/11824):

$$\begin{array}{c}
 \boxed{\text{Средняя остаточная стоимость амортизируемых основных средств за год}} = \left(\boxed{\text{Остаточная стоимость амортизируемых основных средств на 1-е января}} + \dots + \boxed{\text{Остаточная стоимость амортизируемых основных средств на 1-е декабря}} \right. \\
 \left. + \boxed{\text{Остаточная стоимость амортизируемых основных средств на 31-е декабря}} \right) / \boxed{13}
 \end{array}$$

Остаточная стоимость амортизируемого имущества для расчета данного показателя определяется (п. 2 ст. 288, п. 1 ст. 257, п. 4 ст. 376 НК РФ):

- по данным налогового учета - организациями, начисляющими амортизацию линейным методом;
- по данным налогового или бухгалтерского учета - организациями, начисляющими амортизацию нелинейным методом в составе амортизационных групп.

При исчислении доли прибыли, приходящейся на обособленное подразделение (ОП), не использующее амортизируемое имущество, необходимо учитывать только показатель удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) этого ОП.

Согласно абз. 2 п. 2 ст. 288 НК РФ если налогоплательщик имеет несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта РФ, то распределение прибыли по каждому из этих подразделений может не производиться. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет этого субъекта, в таком случае определяется исходя из доли прибыли, исчисленной из совокупности показателей обособленных подразделений, находящихся на его территории. При этом организация самостоятельно выбирает то обособленное подразделение, через которое осуществляется уплата налога в бюджет этого субъекта РФ, уведомив о принятом решении налоговые органы, в которых налогоплательщик состоит на налоговом учете по месту нахождения своих обособленных подразделений, до 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду.

Аналогичная позиция изложена в Письме Минфина России от 25.12.2018

№ 03-03-06/1/94604, в котором, в частности, сказано: если налогоплательщик имеет несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта РФ, то распределение прибыли по каждому из этих подразделений может не производиться.

Налогоплательщик имеет право самостоятельно выбрать то ОП, через которое будет осуществляться централизованная уплата налога в региональный бюджет. Уведомить о принятом решении налоговые органы, в которых налогоплательщик состоит на налоговом учете по месту нахождения обособленных подразделений, следует до 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду.

В Письме ФНС России от 01.10.2015 № ГД-4-3/17164@ отмечено, что установленный срок направления в налоговые органы уведомлений (до 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду) относится к уведомлениям о выборе ответственных обособленных подразделений при переходе налогоплательщика, ранее уплачивавшего налог по месту нахождения каждого обособленного подразделения, находящегося на территории одного субъекта Российской Федерации, на новый порядок уплаты налога или при замене ответственных обособленных подразделений в случаях, не связанных с их закрытием.

Уведомления представляются в случае, если налогоплательщик изменил порядок уплаты налога, изменилось число структурных подразделений на территории субъекта Российской Федерации или произошли другие изменения, оказывающие влияние на порядок уплаты налога на прибыль. В частности, если налогоплательщиком созданы новые или ликвидированы ОП в течение текущего налогового периода, уведомить налоговые органы о том, через какое из подразделений на территории субъекта Российской Федерации будет осуществляться уплата налога в бюджет, налогоплательщик обязан в течение 10 дней после окончания отчетного периода.

В вышеназванном Письме № ГД-4-3/17164@ рассматривалась ситуация, когда налогоплательщик, ранее не имевший несколько обособленных

подразделений на территории одного субъекта Российской Федерации, в течение текущего налогового периода создал 11 обособленных подразделений на территории края, на которой ранее находилось одно обособленное подразделение.

В данном случае, как сказано в Письме № ГД-4-3/17164@, налогоплательщик вправе принять решение об изменении порядка уплаты налога на прибыль в бюджет края в соответствии со вторым абзацем пункта 2 статьи 288 НК РФ через ответственное обособленное подразделение:

- либо с начала следующего налогового периода, уведомив об этом соответствующие налоговые органы до 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду;

- либо начиная с отчетного периода, в котором созданы новые обособленные подразделения, направив уведомления в налоговые органы в срок в соответствии с абзацем седьмым пункта 2 статьи 288 НК РФ.

Рекомендуемые типовые формы уведомления № 1 и уведомления № 2, а также схема представления их в налоговые органы приведены соответственно в Приложениях № 1 - 3 к Письму ФНС России от 30.12.2008 № ШС-6-3/986.

В указанном Письме ФНС России разъяснила, что если налогоплательщик принял решение об уплате им налога на прибыль в бюджет субъекта по месту своего нахождения за все обособленные подразделения, расположенные на территории этого же субъекта Российской Федерации, то уведомления № 1 и № 2 вместо направления в налоговый орган по месту нахождения ответственного обособленного подразделения необходимо направлять в налоговый орган по месту нахождения организации. Следовательно, в данном случае направлять в тот же налоговый орган копию уведомления № 1 нет необходимости, такой вывод сделан в Письме УФНС России по городу Москве от 08.11.2010 № 16-15/116243@.

В целях идентификации налогоплательщика и его обособленных подразделений уведомления должны содержать полное наименование

организации в соответствии с учредительными документами, ИНН/КПП по месту нахождения организации, полное наименование обособленных подразделений (при наличии), адреса мест нахождения обособленных подразделений, КПП, присвоенные налогоплательщику налоговыми органами по месту нахождения обособленных подразделений, наименование и код субъекта Российской Федерации, на территории которого находятся обособленные подразделения. Также должна быть указана причина, по которой уведомление представляется в налоговый орган.

В форме уведомления № 1 предусмотрено указание суммы ежемесячных авансовых платежей на I квартал налогового периода, с которого налогоплательщик переходит на уплату налога на прибыль организаций в бюджет субъекта Российской Федерации по месту нахождения ответственного обособленного подразделения или производит замену ответственного обособленного подразделения, а также суммы ежемесячных авансовых платежей по ненаступившим срокам уплаты при выборе нового ответственного обособленного подразделения в случае закрытия (ликвидации) ответственного обособленного подразделения в течение текущего налогового периода (Письмо Минфина России от 16.07.2015 № 03-03-08/3/40858).

Исчисление сумм авансовых платежей по налогу на прибыль, а также сумм налога, подлежащих внесению в бюджеты субъектов Российской Федерации по месту нахождения обособленных подразделений, осуществляется налогоплательщиком самостоятельно.

Сведения об исчисленных суммах авансовых платежей и суммах налога, исчисленных по итогам налогового периода, налогоплательщик, согласно пункту 3 статьи 288 НК РФ, должен сообщить обособленным подразделениям, а также налоговым органам по месту нахождения обособленных подразделений не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный или налоговый период.

В эти же сроки налогоплательщик в соответствии с пунктом 4 статьи

288НК РФ должен уплатить исчисленные суммы авансовых платежей и суммы налога по итогам налогового периода. Напомним, что сроки для представления налоговых деклараций установлены статьей 289 НК РФ, согласно пункту 1 которой налогоплательщики обязаны представлять налоговые декларации по истечении каждого отчетного и налогового периода.

Отчетными периодами по налогу на прибыль признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, отчетными периодами признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года. Налоговым периодом по налогу на прибыль организаций признается календарный год, то есть, период времени с 1 января по 31 декабря (статья 285 НК РФ).

Налоговые декларации по окончании отчетного периода должны быть представлены не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Если отчетным периодом является квартал, полугодие и девять месяцев календарного года, налоговая декларация представляется не позднее 28 апреля, 28 июля и 28 октября соответственно. Если же налоговыми периодами являются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года, то налоговая декларация представляется не позднее 28 числа каждого месяца, следующего за истекшим календарным месяцем. То есть, за январь налоговую декларацию следует представить не позднее 28 февраля, за февраль - не позднее 28 марта и так далее.

Налоговые декларации по итогам налогового периода должны быть представлены не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Форма и формат налоговой декларации по налогу на прибыль организаций утверждены Приказом ФНС России от 19.10.2016 № ММВ-7-

3/572@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций в электронной форме» (далее - Приказ № ММВ-7-3/572@). Данная форма применяется с отчетности за налоговый период 2016 года, о чем сказано в Письме ФНС России от 21.12.2016 № СД-4-3/24514.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, по окончании каждого отчетного и налогового периода должна представить в налоговые органы по месту своего нахождения налоговую декларацию в целом по организации с распределением по обособленным подразделениям (пункт 5 статьи 289 НК РФ, Письмо УФНС России по городу Москве от 27.02.2012 № 20-15/016463@).

Таким образом, по истечении налогового периода налогоплательщик налога на прибыль организаций, не являющийся крупнейшим налогоплательщиком, должен представлять налоговую декларацию по этому налогу в налоговые органы по месту нахождения организации и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения. Аналогичное мнение высказано в Письме Минфина России от 22.01.2013 № 03-03-06/1/20.

В Письме от 01.10.2015 № ГД-4-3/17164@ ФНС России со ссылкой на Письмо Минфина России от 24.11.2005 № 03-03-02/132 разъяснила, что если налогоплательщик, имеющий несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта Российской Федерации, переходит на централизованную уплату налога на прибыль в бюджет данного субъекта Российской Федерации через одно из обособленных подразделений (ответственное обособленное подразделение), то декларации, составленные по группе указанных обособленных подразделений, представляются в налоговый орган по месту нахождения ответственного обособленного подразделения организации.

Аналогичная норма содержится в пункте 1.4 Порядка заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, утвержденного

Приказом № ММВ-7-3/572@. В частности, предусмотрено, что при расчете налога на прибыль по группе обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта Российской Федерации, декларация представляется в налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения, через которое осуществляется уплата налога на прибыль в бюджет этого субъекта Российской Федерации (ответственного обособленного подразделения).

Пунктом 5 статьи 288 НК РФ предусмотрено, что, если налогоплательщик имеет обособленное подразделение за пределами Российской Федерации, налог подлежит уплате в бюджет с учетом особенностей, установленных статьей 311 НК РФ. Статьей 311 НК РФ установлено, что при наличии обособленных подразделений, расположенных за пределами территории Российской Федерации, уплата налога (авансовых платежей по налогу), а также представление расчетов по налогу и налоговых деклараций осуществляются организацией по месту своего нахождения.

Доходы, полученные российской организацией от источников за пределами Российской Федерации, учитываются при определении ее налоговой базы. Указанные доходы учитываются в полном объеме с учетом расходов, произведенных как в Российской Федерации, так и за ее пределами.

При определении налоговой базы расходы, произведенные российской организацией в связи с получением доходов от источников за пределами Российской Федерации, вычитаются в порядке и размерах, установленных главой 25 НК РФ.

Если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации, что следует из статьи 7 НК РФ.

В Письме ФНС России от 21.10.2015 № СД-2-3/1177@ отмечено, что главой 25 НК РФ и положениями международных договоров Российской Федерации об избежании двойного налогообложения для российских организаций предусматривается порядок зачета налога, выплаченного в соответствии с законодательством иностранного государства, при уплате этой организацией налога в Российской Федерации.

При этом периодичность представления отчетности в налоговые органы иностранных государств, в том числе российскими организациями, осуществляющими деятельность на территории этих государств, определяется их национальным налоговым законодательством и не относится к полномочиям ФНС России.

6.3. Особенности исчисления налога на прибыль по обслуживающим производствам и хозяйствам

Для плательщиков налога на прибыль, имеющих в своей структуре подразделения, осуществляющие деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, российским налоговым законодательством установлены особенности определения налоговой базы по налогу на прибыль.

К обслуживающим производствам и хозяйствам в целях налогообложения прибыли организаций относятся подсобные хозяйства, объекты жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, учебно-курсовые комбинаты и иные аналогичные хозяйства, производства и службы, осуществляющие реализацию товаров, работ, услуг, как своим работникам, так и сторонним лицам.

Организации, в состав которых входят подразделения, осуществляющие деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств (далее - ОПХ), руководствуясь статьей 275.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), определяют

налоговую базу по названной деятельности отдельно от налоговой базы по иным видам деятельности.

Таким образом, сначала следует определить, отвечает ли структурное подразделение налогоплательщика критериям отнесения подразделений организации к объектам ОПХ в целях статьи 275.1 НК РФ, а именно:

- наличие у налогоплательщика подразделения, осуществляющего деятельность, связанную с использованием обслуживающих производств, хозяйств и служб, причем вне зависимости от того, является ли деятельность такого подразделения целью создания организации или нет (изложенное закреплено в абзаце 1 статьи 275.1 НК РФ), то есть вид деятельности, связанный с эксплуатацией объекта, не единственный;

- осуществление в целях налогообложения прибыли реализации товаров, работ, услуг таким подразделением за плату (данный вывод следует из пункта 1 статьи 39 НК РФ);

- реализация товаров, работ и услуг, как своим работникам, так и сторонним лицам.

В Письме ФНС России от 10.01.2012 № АС-4-3/9 отмечено, что если структурное подразделение налогоплательщика отвечает указанным критериям, то налоговая база по деятельности, связанной с использованием объектов ОПХ, определяется с учетом норм статьи 275.1 НК РФ.

Если же эти критерии не соблюдены, то налоговая база по таким подразделениям определяется в общеустановленном порядке. Аналогичное мнение высказано в Письме УФНС России по городу Москве от 28.08.2012 № 16-15/080199@.

Подтверждают эту позицию и Письма Минфина России от 17.04.2017 № 03-03-06/1/22616, от 25.07.2016 № 03-03-06/1/43376.

В Письме Минфина России от 25.03.2010 № 03-03-06/1/177 был рассмотрен вопрос о порядке учета в целях налогообложения прибыли затрат на содержание арендованного объекта ОПХ. Как следует из абзаца 1 статьи 275.1 НК РФ, определяют налоговую базу по налогу на прибыль в порядке,

изложенном в статье 275.1 НК РФ, те налогоплательщики, которые имеют объекты ОПХ на своем балансе. Если объект ОПХ не находится у налогоплательщика на праве собственности и не используется им в деятельности, приносящей доход, затраты на содержание указанного объекта, не могут быть приняты к учету в целях налогообложения прибыли.

Аналогичная позиция в отношении арендованных объектов ОПХ была высказана в более раннем Письме Минфина России от 24.08.2009 № 03-03-06/1/545. В этом Письме также отмечено, что поскольку объекты ОПХ не находятся у арендатора на правовых основаниях, затраты на их содержание не могут быть приняты арендатором к учету в целях налогообложения прибыли (речь в Письме шла о столовой и здравпункте, принадлежащих арендодателю, в которых обслуживались работники арендатора и который компенсировал арендодателю часть расходов по содержанию этих объектов).

Рассмотрим каким образом следует определять налоговую базу по налогу на прибыль, если организация имеет несколько объектов обслуживающих производств и хозяйств - в целом по всем объектам или по каждому отдельно.

По разъяснениям Минфина России, содержащимся в Письмах от 23.03.2009 № 03-03-06/1/174, от 24.11.2008 № 03-03-06/1/648, налоговая база по деятельности объектов ОПХ определяется в целом по всем обслуживающим производствам и хозяйствам.

К объектам жилищно-коммунального хозяйства относятся:

- жилой фонд, гостиницы (за исключением туристических), дома и общежития для приезжих;
- объекты внешнего благоустройства, искусственные сооружения, бассейны, сооружения и оборудование пляжей;
- объекты газо-, тепло- и электроснабжения населения;
- участки, цехи, базы, мастерские, гаражи, специальные машины и механизмы, складские помещения, предназначенные для технического обслуживания и ремонта объектов жилищно-коммунального хозяйства

социально-культурной сферы, физкультуры и спорта.

К объектам социально-культурной сферы относятся:

- объекты здравоохранения, культуры;
- детские дошкольные объекты, детские лагеря отдыха, санатории (профилактории), базы отдыха, пансионаты;
- объекты физкультуры и спорта (в том числе треки, ипподромы, конюшни, теннисные корты, площадки для игры в гольф, бадминтон, оздоровительные центры);
- объекты непроизводственных видов бытового обслуживания населения (бани, сауны).

Согласно разъяснениям, содержащимся в Письме Минфина России от 18.05.2011 № 03-03-06/1/300, водонасосная станция, тепловая электростанция и котельная, обеспечивающие основную деятельность организации и используемые для оказания услуг работникам и сторонним организациям за дополнительную плату, соответствуют критериям объектов ОПХ на основании положений статьи 275.1 НК РФ.

Столовая, числящаяся на балансе организации и оказывающая услуги как своим работникам, так и сторонним лицам, также относится к ОПХ, налоговая база по которым определяется в соответствии со статьей 275.1 НК РФ. Такое мнение высказано в Письме ФНС России от 14.01.2014 № ГД-4-3/271 «По вопросу учета для целей налога на прибыль организаций расходов, связанных с осуществлением деятельности с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств».

Вопрос о налоге на прибыль при оказании образовательной организацией услуг по организации питания учащихся был рассмотрен Минфином России в Письме от 18.02.2016 № 03-07-11/9141. В нем сказано, что на основании положений Федерального закона от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» организация питания обучающихся возлагается на организацию, осуществляющую образовательную деятельность. При этом организация питания не относится

к образовательной деятельности. Организацию питания в образовательных организациях, по мнению Минфина России, нельзя отнести к деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, в целях нормы статьи 275.1 НК РФ. В данном случае организация питания является самостоятельным видом деятельности, налоговая база по которой не должна определяться отдельно.

Результатом деятельности, связанной с использованием объектов ОПХ, может быть не только прибыль, но и убыток.

В случае если подразделением налогоплательщика получен убыток при осуществлении деятельности, связанной с использованием объектов ОПХ, такой убыток признается для целей налогообложения при соблюдении следующих условий, установленных частью пятой статьи 275.1 НК РФ (Письмо Минфина России от 05.02.2015 № 03-03-06/1/4628):

- если стоимость товаров (работ, услуг), реализуемых налогоплательщиком, осуществляющим деятельность с использованием объектов ОПХ, соответствует стоимости аналогичных услуг, оказываемых специализированными организациями, осуществляющими аналогичную деятельность, связанную с использованием таких объектов;

- если расходы на содержание объектов ОПХ не превышают обычных расходов на обслуживание аналогичных объектов, осуществляемое специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной;

- если условия оказания услуг, выполнения работ налогоплательщиком существенно не отличаются от условий оказания услуг, выполнения работ специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной.

Если не выполняется хотя бы одно из указанных условий, то убыток, полученный организацией при осуществлении деятельности, связанной с использованием ОПХ, налогоплательщик вправе перенести на его погашение только прибыль, полученную при осуществлении указанных видов

деятельности в размере не более 50% от прибыли отчетного периода.

Таким образом, для возможности признания для целей налогообложения прибыли организации убытка от деятельности, связанной с использованием ОПХ, необходимо сравнить их показатели с показателями специализированной организации, осуществляющей аналогичную деятельность.

В случае отсутствия на территории субъекта Российской Федерации ОПХ, с деятельностью которого можно произвести сравнение, по мнению Минфина России, высказанному в Письме от 26.01.2015 № 03-03-06/1/2161, для сравнения можно использовать показатели специализированной организации, расположенной на территории ближайшего субъекта Российской Федерации, с учетом необходимых корректировок, учитывающих сопоставимость условий деятельности. Аналогичное мнение высказано в Письме Минфина России от 04.04.2013 № 03-03-06/1/10939.

При сопоставлении коммерческих и (или) финансовых условий анализируемой сделки с коммерческими и (или) финансовыми условиями сопоставимых сделок используется информация, предусмотренная пунктом 1 статьи 105.6 НК РФ, о чем сказано в Письме Минфина России от 13.06.2012 № 03-03-06/4/65.

При отсутствии (недостаточности) информации, указанной в пункте 1 статьи 105.6 НК РФ, используется информация, предусмотренная пунктом 2 той же статьи НК РФ.

Согласно части 7 статьи 275.1 НК РФ налогоплательщики, численность работников которых составляет не менее 25% численности работающего населения соответствующего населенного пункта и в состав которых входят структурные подразделения по эксплуатации объектов жилищного фонда, а также объектов, указанных в частях 3 и 4 статьи 275.1 НК РФ, вправе принять для целей налогообложения фактически осуществленные расходы на содержание указанных объектов.

Учитывая изложенное, расчет процентного соотношения работников

организации к численности работающего населения определенного населенного пункта производится исходя из общего количества работников организации с учетом всех филиалов и иных обособленных подразделений к численности работающего населения того населенного пункта, в котором расположен объект обслуживающих производств и хозяйств. Аналогичные разъяснения даны в Письмах Минфина России от 22.06.2015 № 03-03-06/1/35991, от 14.02.2014 № 03-03-06/1/6142, от 16.05.2013 № 03-03-06/1/17012, от 14.01.2013 № 03-03-06/1/8, от 08.07.2011 № 03-03-06/1/415, от 29.07.2011 № 03-03-06/1/432.

Что касается показателя «численность работающего населения», то, по мнению, изложенному в Письме Минфина России от 16.02.2015 № 03-03-10/6876, он соответствует показателю «численность занятого населения», представляющему собой составную часть экономически активного населения. Такое же мнение высказано в Письмах Минфина России от 30.10.2014 № 03-03-06/1/54951, от 14.02.2014 № 03-03-06/1/6142.

По данным Росстата (Письмо от 12.04.2013 № МД-08-2/1168-ДР), информация о численности занятого населения по всем населенным пунктам собирается при проведении Всероссийских переписей населения один раз в 10 лет.

Следовательно, в целях применения части 7 статьи 275.1 НК РФ используется информация о численности работающего населения (численности занятого населения) соответствующего населенного пункта из официальных данных Росстата и его территориальных органов, сформированная по данным последней Всероссийской переписи населения.

6.4. Особенности исчисления транспортного налога для обособленных подразделений

Транспортным налогом облагаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на

пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные ТС, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации (пункт 1 статьи 358 НК РФ).

При этом следует учитывать положения пункта 2 статьи 358 НК РФ, где перечислены ТС, не признаваемые объектом налогообложения.

На основании статьи 363 НК РФ уплата налога в бюджет производится налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, установленные законами регионов.

На основании статьи 14 НК РФ транспортный налог является региональным налогом, который устанавливается НК РФ и законом субъекта Российской Федерации о налоге, вводится в действие в соответствии с НК РФ региональным законом и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

Если лицом, на которое зарегистрировано ТС, является организация, у нее возникает обязанность постановки на налоговый учет по месту нахождения транспортного средства (пункт 1 статьи 83 НК РФ).

Для целей постановки на учет местом нахождения ТС (применительно к организации) на основании пункта 5 статьи 83 НК РФ признается:

- для водных транспортных средств (за исключением маломерных судов)
- место государственной регистрации транспортного средства;
- для воздушных транспортных средств - место нахождения организации
- собственника транспортного средства;
- для иных ТС - место нахождения организации (ее обособленного подразделения), по которому в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрировано транспортное средство.

Так как «обычные» организации, как правило, являются собственниками ТС, то местом нахождения ТС может считаться либо место нахождения головной организации, либо место нахождения ее обособленного

подразделения.

О том, что ТС, принадлежащее юридическому лицу, регистрируется либо по месту нахождения самой организации, либо по месту нахождения ее обособленного подразделения, говорят и Правила регистрации автомототранспортных средств и прицепов к ним в ГИБДД МВД России, утвержденные Приказом МВД России от 26.06.2018 № 399 (далее - Правила).

По мнению, изложенному в Решении Верховного Суда Российской Федерации от 09.02.2007 № ГКПИ06-1614, ТС могут регистрироваться по месту нахождения обособленных подразделений юридического лица только в том случае, если речь идет о филиале или представительстве. В подразделениях юридических лиц иных форм правовые основания для такой регистрации отсутствуют.

По общему правилу ТС регистрируются за юридическим лицом - собственником ТС, указанным в паспорте ТС, заключенном в установленном порядке договоре или иных документах, удостоверяющих право собственности на транспортное средство в соответствии с законодательством Российской Федерации (пункт 17 Правил).

В силу пункта 24 Правил, регистрация конкретного транспортного средства производится только за одним юридическим или физическим лицом либо индивидуальным предпринимателем.

Из изложенного материала можно сделать вывод, что зарегистрировать ТС по месту нахождения своего подразделения юридическое лицо - собственник ТС может только при наличии признаков обособленного подразделения.

Если организация передает авто, ранее зарегистрированное по месту нахождения «головной» организации, то организация может перерегистрировать транспорт, поставив его на учет по месту нахождения обособленного подразделения.

Пунктом 3 статьи 362 НК РФ установлено, что в случае регистрации ТС и (или) снятия ТС с регистрации (снятия с учета, исключения из

государственного судового реестра и т.д.) в течение налогового (отчетного) периода исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде.

Если регистрация ТС произошла до 15-го числа соответствующего месяца включительно или снятие ТС с регистрации (снятие с учета, исключение из государственного судового реестра и так далее) произошло после 15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц регистрации (снятия с регистрации) транспортного средства.

Если регистрация транспортного средства произошла после 15-го числа соответствующего месяца или снятие транспортного средства с регистрации (снятие с учета, исключение из государственного судового реестра и так далее) произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, месяц регистрации (снятия с регистрации) транспортного средства не учитывается при определении вышеназванного коэффициента.

Из Письма Минфина России от 11.08.2016 № 03-05-05-04/47037 следует, что этот порядок применяется, в том числе при перерегистрации ТС на обособленные подразделения, находящиеся в разных субъектах Российской Федерации.

Таким образом, порядок уплаты транспортного налога организацией, имеющей обособленное подразделение, зависит от места регистрации ТС: если транспорт зарегистрирован в головной организации, то уплачивать налог следует в бюджет того региона, где зарегистрирована «голова», если же регистрационные действия осуществлены по месту нахождения обособленного подразделения - в бюджет того региона, где организация стоит на учете по месту нахождения ОП.

Уплата налога осуществляется самим налогоплательщиком, поскольку обособленное подразделение лишь исполняет обязанности организации по

уплате налога по месту своего нахождения, что следует из статьи 19 НК РФ.

Налоговым периодом по транспортному налогу является календарный год, а отчетными - первый, второй и третий квартал. Между тем при установлении налога законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации вправе не устанавливать отчетные периоды. В этом случае налог уплачивается один раз в год (статья 360 НК РФ).

При наличии отчетных периодов придется исчислять авансовые платежи по налогу и сам налог.

На основании пункта 2.1 статьи 362 НК РФ размер каждого авансового платежа составляет 1/4 годовой суммы налога.

Налогоплательщики-организации в отношении транспортного средства, имеющего разрешенную максимальную массу свыше 12 тонн (далее - большегрузы), зарегистрированного в реестре, исчисленные авансовые платежи по налогу не уплачивают. Иными словами, по грузовикам, за которые вносится плата в систему «Платон», авансовые платежи организация исчисляет, но не уплачивает (пункт 2 статьи 363 НК РФ). Аналогичные разъяснения по этому поводу даны в Письме ФНС России от 12.08.2016 № ГД-4-11/14885@.

При этом и транспортный налог по большегрузам, за которые вносится плата в систему «Платон», исчисляется в специальном порядке, установленном пунктом 2 статьи 362 НК РФ. Такое же мнение приведено в Письме Минфина России от 25.08.2016 № 03-05-06-04/49670.

Положения абзацев 12 - 14 пункта 2 статьи 362 НК РФ, а также абзаца 2 пункта 2 статьи 363 НК РФ действуют до 31.12.2018 включительно, что установлено пунктом 4 статьи 2 Федерального закона от 03.07.2016 № 249-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

Налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога (авансового платежа) самостоятельно, то есть сумму налога (авансовых платежей) организация определяет сама по каждому ТС, исходя из налоговой базы и

ставки налога, установленной в регионе (пункт 1 статьи 362 НК РФ).

Как определяется налоговая база по ТС, сказано в статье 359 НК РФ, согласно которой, в частности по ТС, имеющим двигатели, налоговая база определяется (за небольшим исключением) как мощность двигателя ТС в лошадиных силах, указываемая в паспорте ТС.

Ставки и льготы устанавливаются законом региона, где зарегистрирован автомобиль, что подтверждает и Минфин России в Письме от 11.08.2016 № 03-05-06-04/47015.

Если речь идет о дорогостоящем авто, то сумму налога (авансовых платежей) придется исчислять с учетом повышающего коэффициента, зависящего от стоимости ТС и даты выпуска, на что указывают нормы пункта 2 и пункта 2.1 статьи 362 НК РФ.

ФНС России в Письме от 01.03.2018 № БС-4-21/4094 «О перечне легковых автомобилей средней стоимостью от 3 миллионов руб. для налогового периода 2018 г. проинформировала о том, что названный перечень размещен на официальном сайте Минпромторга России.

Исчислив в указанном порядке сумму налога (авансового платежа) по всем ТС, организация путем их сложения получит сумму налога (авансового платежа), которую необходимо уплатить.

Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу для налогоплательщиков-организаций каждый регион устанавливает сам. Но в любом случае срок уплаты налога не может быть установлен ранее срока, предусмотренного пунктом 3 статьи 363.1 НК РФ, то есть ранее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики-организации по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию по налогу (пункт 1 статьи 363.1 НК РФ). Соответственно, в этот же срок следует уплатить в бюджет и сумму налога, подлежащего уплате в соответствии с представленной декларацией.

Таким образом, налоговые декларации по транспортному налогу

представляются организациями по месту нахождения транспортных средств только по итогам года в срок не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом (пункт 3 статьи 363.1 НК РФ).

При заполнении титульных листов налоговых деклараций по транспортному налогу необходимо указывать реквизиты КПП. Соответствующие разъяснения даны в Письме ФНС России от 27.07.2017 № БС-4-21/14723@ «О порядке указания КПП в формах налоговой отчетности по имущественным налогам». В соответствии с пунктом 3.2 Порядка заполнения налоговой декларации по транспортному налогу, утвержденного Приказом ФНС России от 05.12.2016 № ММВ-7-21/668@ «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по транспортному налогу в электронной форме и порядка ее заполнения» (далее - Порядок № ММВ-7-21/668@), при заполнении титульного листа налоговой декларации в поле «КПП» для российской организации указывается КПП в соответствии со Свидетельством о постановке на учет российской организации в налоговом органе.

Для российской организации КПП по месту нахождения обособленного подразделения КПП указывается в соответствии с уведомлением о постановке на учет российской организации в налоговом органе.

КПП для крупнейших налогоплательщиков указываются на основании уведомления о постановке на учет в налоговом органе юридического лица в качестве крупнейшего налогоплательщика по форме № 9-КНУ, утвержденной Приказом ФНС России от 26.04.2005 № САЭ-3-09/178@ «Об утверждении формы № 9-КНУ «Уведомление о постановке на учет в налоговом органе юридического лица в качестве крупнейшего налогоплательщика».

Организации-налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации по транспортному налогу в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков (пункт 4 статьи 363.1 НК РФ).

Вопрос о порядке заполнения и представления в налоговый орган налоговой декларации по транспортному налогу крупнейшими налогоплательщиками в отношении транспортных средств, в том числе зарегистрированных по месту нахождения обособленных подразделений, рассмотрен специалистами ФНС России в Письме от 02.10.2012 № БС-4-11/16504.

При заполнении налогоплательщиком, отнесенным к категории крупнейших, титульного листа налоговой декларации по транспортному налогу по реквизиту «Представляется в налоговый орган (код)» указывается код налогового органа по месту регистрации транспортных средств согласно классификатору «Система обозначения налоговых органов» (СОНО), а по реквизиту «по месту нахождения (учета) (код)» указывается код 260 «По месту нахождения транспортных средств» (Приложение № 3 к Порядку № ММВ-7-21/668@).

Учитывая изложенное, организация, имеющая статус крупнейшего налогоплательщика, представляет налоговую декларацию по транспортному налогу в налоговый орган по месту своего учета в качестве крупнейшего налогоплательщика (пункт 2.9 Приложения № 3 к Порядку № ММВ-7-21/668@). При этом исчисленные суммы налога указываются по ОКТМО, по которым должна быть произведена уплата транспортного налога за транспортные средства, зарегистрированные за организацией по месту нахождения ее обособленных подразделений.

6.5. Особенности исчисления налога на имущество для обособленных подразделений

В силу статьи 14 НК РФ налог на имущество организаций относится к региональным налогам. Согласно пункту 1 статьи 372 НК РФ он устанавливается главой 30 «Налог на имущество организаций» НК РФ и законами субъектов Российской Федерации, вводится в действие в

соответствии с НК РФ региональными законами и с момента введения в действие обязательств к уплате на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

Налогоплательщиками данного налога согласно пункту 1 статьи 373 НК РФ признаются организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со статьей 374 НК РФ.

Объектами налогообложения для российских организаций признается движимое (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено статьями 378, 378.1 и 378.2 НК РФ. На это указано в пункте 1 статьи 374 НК РФ.

С 01.01.2019 движимое имущество исключено из объектов обложения налогом на имущество организаций (пункт 19 статьи 2 Федерального закона от 03.08.2018 № 302-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее - Закон № 302-ФЗ)). На это обращено внимание и в Письмах ФНС России от 28.08.2018 № БС-4-21/16594, Минфина России от 12.09.2018 № 03-05-05-01/65338, от 09.08.2018 № 03-05-05-01/56094.

Перечень имущества, не признаваемого объектами налогообложения по налогу, приведен в пункте 4 статьи 374 НК РФ, в составе которого поименованы, в том числе объекты основных средств, включенные в первую или во вторую амортизационную группу в соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной Правительством Российской Федерации от 01.01.2002 № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы». При этом с 01.01.2017 названная Классификация действует в новой редакции (Постановление Правительства Российской Федерации от 07.07.2016 № 640 «О внесении изменений в постановление

Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. № 1»). В Письме Минфина России от 06.10.2016 № 03-05-05-01/58129 чиновники уточнили, что обновленная редакция Классификации основных средств применяется в отношении основных средств (далее - ОС), принятых на учет с 01.01.2017.

С 01.01.2019 основные средства, включенные в первую или во вторую амортизационную группу в соответствии с Классификацией № 1, исключены из перечня имущества, не признаваемого объектами налогообложения по налогу на имущество. На это указано в подпункте «в» пункта 19 статьи 2 Закона № 302-ФЗ.

Налоговая база по налогу на имущество определяется организацией самостоятельно (пункт 3 статьи 376 НК РФ). Причем, как правило, налоговая база рассчитывается по всему имуществу, признаваемому объектом налогообложения, организации в целом.

Однако если в составе организации есть обособленные подразделения, то налоговая база определяется отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации, в отношении имущества каждого ОП организации, имеющего отдельный баланс, в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс (пункт 1 статьи 376 НК РФ).

С 01.01.2019 п. 1 статьи 376 НК РФ определяет, что налоговая база будет определяться отдельно в отношении каждого объекта недвижимого имущества, а также в отношении имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения в соответствии с Федеральным законом от 31.03.1999 № 69-ФЗ «О газоснабжении в Российской Федерации».

Порядок определения налоговой базы как для обособленного подразделения, выделенного на отдельный баланс, так и для организации в целом, не имеет различий. Согласно статье 375 НК РФ в общем случае налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества,

признаваемого объектом налогообложения.

Исключением из данного правила являются отдельные объекты недвижимого имущества, по которым налоговая база определяется как их кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года налогового периода в соответствии со статьей 378.2 НК РФ. Перечень такой недвижимости, особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога по ним установлены статьей 378.2 НК РФ.

В отношении отдельных объектов недвижимого имущества Федеральным законом от 03.08.2018 № 334-ФЗ «О внесении изменений в статью 52 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» уточнен порядок определения налоговой базы по налогу на имущество организаций.

С 01.01.2019 налоговая база в отношении отдельных объектов недвижимого имущества определяется как их кадастровая стоимость, указанная в Едином государственном реестре недвижимости по состоянию на 1 января года налогового периода, с учетом особенностей, предусмотренных статьей 378.2 НК РФ.

Пунктом 3 статьи 375 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы как среднегодовой стоимости имущества, признаваемого объектом налогообложения, такое имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации. В случае если остаточная стоимость имущества включает в себя денежную оценку предстоящих в будущем затрат, связанных с данным имуществом, остаточная стоимость указанного имущества для целей главы 30 НК РФ определяется без учета таких затрат.

В случае если для отдельных объектов ОС начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных

отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

Пунктом 4 статьи 376 НК РФ установлено, что:

- средняя стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за отчетный период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу;

- среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода, на количество месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу.

Имущество, в отношении которого налоговая база определяется исходя из его кадастровой стоимости, в этом расчете не участвует, на что прямо указано в самом пункте 4 статьи 376 НК РФ.

Статьей 385 НК РФ установлено, что организация, учитывающая на балансе объекты недвижимого имущества, находящиеся вне местонахождения организации или ее ОП, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению объекта недвижимого имущества. При этом, каким образом по нему определяется налоговая база (исходя из балансовой или из кадастровой стоимости), значения не имеет. Этот вывод подтверждается как Письмом Минфина России от 17.10.2016 № 03-05-06-02/60364, так и Письмом ФНС России от 13.03.2012 № БС-4-11/4175.

Налог (авансовые платежи по налогу) уплачивается в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории региона, где расположены эти объекты недвижимости, и

налоговой базы (одной четвертой средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период в соответствии со статьей 376 НК РФ, в отношении каждого объекта недвижимого имущества с учетом особенностей, установленных статьей 378.2 НК РФ.

Таким образом, если у организации имеется недвижимость, то на чьем балансе оно числится (на балансе самой организации или на отдельном балансе ОП) значения не имеет - налог уплачивается там, где расположен объект недвижимого имущества, что вытекает из статей 384 и 385 НК РФ.

Платить его может как сама организация, так и ОП, имеющее расчетный счет (в этом случае ОП всегда выделяется на отдельный баланс).

В то же время порядок уплаты налога по движимому имуществу поставлен в зависимость от наличия у ОП отдельного баланса.

Как сказано в статье 384 НК РФ организация, в состав которой входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению каждого из обособленных подразделений в отношении имущества, признаваемого объектом налогообложения в соответствии со статьей 374 НК РФ, находящегося на отдельном балансе каждого из них, в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта Российской Федерации, на которой расположены эти обособленные подразделения, и налоговой базы (одной четвертой средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период в соответствии со статьей 376 НК РФ.

Иными словами, если обособленное подразделение организации имеет отдельный баланс и на нем числится движимое имущество, налог по которому исчисляется исходя из балансовой стоимости, то налог в отношении этого имущества ОП необходимо уплачивать по месту нахождения данного подразделения. При наличии нескольких обособленных подразделений с отдельным балансом платить налог по движимому имуществу каждого ОП необходимо по месту нахождения каждого ОП.

Аналогичные разъяснения на этот счет приведены в Письмах Минфина России от 20.09.2006 № 03-06-01-04/177 и от 26.02.2004 № 04-05-06/19.

Если обособленное подразделение организации не имеет отдельного баланса, то объектам имущества, налог по которым исчисляется исходя из балансовой стоимости, переданным этому ОП, уплачивается по месту нахождения балансодержателя имущества, которым может выступать как сама головная организация, так и иное ОП, на балансе которого числятся такие объекты.

Аналогичные разъяснения по этому поводу приведены в Письме ФНС России от 13.03.2012 № БС-4-11/4175.

Декларация и расчет авансовых платежей по налогу на имущество представляются:

- по недвижимому имуществу в налоговую инспекцию по месту нахождения недвижимого имущества;
- по движимому имуществу - в налоговую инспекцию по месту нахождения организации, а если имущество числится на балансе ОП - то по месту нахождения ОП.

При этом подавать в налоговую инспекцию расчеты по авансовым платежам необходимо при условии, что региональным законом, в котором уплачивается налог, установлены отчетные периоды, на что указывает статья 379 НК РФ.

Формы налоговой декларации и налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество утверждены Приказом ФНС России от 31.03.2017 № ММВ-7-21/271@ «Об утверждении форм и форматов представления налоговой декларации по налогу на имущество организаций и налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций в электронной форме и порядков их заполнения».

Срок представления налоговых расчетов по авансовым платежам по налогу, а также налоговых деклараций по итогам налогового периода определен пунктам 2, 3 статьи 386 НК РФ, а именно:

- налоговые расчеты по авансовым платежам представляются не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода;

- налоговые декларации представляются не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. В случаях, когда последний день срока приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день (пункт 7 статьи 6.1 НК РФ).

Если налогоплательщик не представит в установленный НК РФ срок налоговую декларацию, то в отношении такого налогоплательщика может быть применена налоговая, административная и даже уголовная ответственность.

Налоговая ответственность установлена статьей 119 НК РФ, согласно которой непредставление налогоплательщиком в установленный срок налоговой декларации (расчета по страховым взносам) в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5% не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога (страховых взносов), подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации (расчета по страховым взносам), за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1 000 руб.

Административная ответственность предусмотрена статьей 15.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, в соответствии с которой нарушение установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации (расчета по страховым взносам) в налоговый орган по месту учета влечет предупреждение или наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 300 до 500 руб.

6.6. Особенности исчисления земельного налога для обособленных подразделений

Налогоплательщиками земельного налога признаются, в том числе организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения в соответствии со статьей 389 НК РФ, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения (статья 388 НК РФ). Заметим, что правом пожизненного наследуемого владения могут обладать только граждане, что следует из пункта 1 статьи 266 ГК РФ.

На основании пункта 1 статьи 131 ГК РФ право собственности и другие вещные права на недвижимые вещи, ограничения этих прав, их возникновение, переход и прекращение подлежат государственной регистрации в едином государственном реестре органами, осуществляющими государственную регистрацию прав на недвижимость и сделок с ней.

Таким образом, налогоплательщиком земельного налога является лицо, которое в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним указано как обладающее правом собственности, правом постоянного (бессрочного) пользования либо правом пожизненного наследуемого владения на соответствующий земельный участок. Аналогичное мнение высказано в Письме ФНС России от 26.07.2012 № БС-4-11/12407@ «О земельном налоге». Солидарен с мнением налоговых органов и Минфин России, о чем свидетельствуют его Письма от 02.09.2016 № 03-05-04-02/51336, от 24.12.2015 № 03-05-06-02/75889, от 27.09.2013 № 03-05-06-02/40169.

Не признаются плательщиками земельного налога организации в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного пользования, в том числе праве безвозмездного срочного пользования, или переданных им по договору аренды (пункт 2 статьи 388 НК РФ).

Таким образом, если организации, в состав которых входят

обособленные подразделения, обладают земельными участками, которые признаются объектом налогообложения на основании статьи 389 НК РФ, то они обязаны исчислять и уплачивать земельный налог. Причем уплачивать сумму земельного налога организации обязаны по месту нахождения земельного участка (пункт 3 статьи 397 НК РФ).

Следует отметить, что глава 31 «Земельный налог» НК РФ не устанавливает особенностей по исчислению и уплате земельного налога для обособленных подразделений организаций. В статье 19 НК РФ определено, что филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов, сборов, страховых взносов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений в порядке, предусмотренном НК РФ.

Следовательно, филиалы российских организаций, имеющие отдельный баланс и расчетный счет, исполняют обязанности организации по исчислению и уплате в бюджет земельного налога по месту своего нахождения, то есть по месту нахождения земельного участка. Если же обособленное подразделение не выделено на отдельный баланс, то уплата земельного налога в налоговый орган по месту нахождения земельного участка осуществляется головной организацией на основании сведений, предоставленных этим обособленным подразделением.

Порядок исчисления и сроки уплаты земельного налога, авансовых платежей по налогу (если уплата авансовых платежей по налогу установлена представительными органами муниципального образования (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя)) определен статьями 396 и 397 НК РФ.

Порядок и сроки представления налоговой отчетности установлены статьей 398 НК РФ, согласно пункту 1 которой организации по истечении налогового периода, то есть по истечении календарного года, обязаны представлять в налоговый орган по месту нахождения земельного участка

налоговую декларацию.

Налоговая декларация, форма которой утверждена Приказом ФНС России от 10.05.2017 № ММВ-7-21/347@ «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по земельному налогу в электронной форме и порядка ее заполнения, а также признании утратившим силу приказа Федеральной налоговой службы от 28.10.2011 № ММВ-7-11/696@» (далее - Порядок № ММВ-7-21/347@), должна быть представлена в налоговый орган не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом (пункт 3 статьи 398 НК РФ).

Особый порядок представления налоговых деклараций предусмотрен для организаций, отнесенных к категории крупнейших.

Критерии отнесения организаций - юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях, утверждены Приказом ФНС России от 16.05.2007 № ММ-3-06/308@ «О внесении изменений в Приказ МНС России от 16 апреля 2004 года № САЭ-3-30/290@». Особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков утверждены Приказом Минфина России от 11.07.2005 № 85н.

Согласно пункту 4 статьи 398 НК РФ организации - налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговую декларацию по земельному налогу в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

В соответствии с пунктом 3.2 Порядка № ММВ-7-21/347@ при заполнении титульного листа декларации по земельному налогу для организаций - крупнейших налогоплательщиков ИНН и КПП по месту нахождения организации указываются согласно Свидетельству о постановке на учет российской организации в налоговом органе по месту нахождения (5-й и 6-й разряд КПП - «01»).

КПП по месту нахождения обособленного подразделения российской организации указывается согласно уведомлению о постановке на учет в

налоговом органе юридического лица, образованного в соответствии с законодательством Российской Федерации, по месту нахождения обособленного подразделения на территории Российской Федерации. Аналогичное мнение высказано в Письме ФНС России от 27.07.2017 № БС-4-21/14723@.

Необходимо отметить, что нередко у налогоплательщиков-организаций возникает вопрос о порядке уплаты земельного налога и представления налоговой отчетности по налогу в случае прекращения деятельности через обособленное подразделение (закрытия обособленного подразделения) или выбытия в связи с прекращением прав собственности объекта недвижимого имущества (в том числе земельного участка). Ответ на этот вопрос можно получить, ознакомившись с Письмами Минфина России от 17.06.2009 № 03-05-04-01/43, от 19.06.2009 № 03-05-04-01/44, в которых, хоть и рассматривается вопрос о налоге на имущество организаций, данный порядок, как отмечают сами специалисты Минфина, должен применяться и в отношении земельного налога.

Итак, согласно указанным Письмам, в случае прекращения налогоплательщиком-организацией деятельности через обособленное подразделение (закрытия обособленного подразделения) или выбытия объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации или вне местонахождения обособленного подразделения, в течение налогового (отчетного) периода по окончании этого налогового (отчетного) периода, являющегося последним применительно к указанной деятельности, налогоплательщик обязан представить налоговую декларацию и уплатить земельный налог по месту нахождения указанных закрываемых обособленных подразделений и выбывающих объектов недвижимого имущества. При этом налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют указанные налоговые декларации в налоговый орган по месту учета крупнейших налогоплательщиков.

Однако если день окончания отчетного периода совпадает с днем

окончания налогового периода применительно к прекращенной налогоплательщиком - организацией деятельности через обособленное подразделение или выбытию в связи с прекращением прав собственности на земельный участок, то налогоплательщик, по мнению Минфина России, уплачивает земельный налог и представляет налоговую декларацию за период осуществления им деятельности через указанное обособленное подразделение или нахождения на балансе налогоплательщика земельного участка по месту нахождения этого участка.

При этом крупнейшие налогоплательщики представляют налоговые декларации, заполненные в отношении закрытых обособленных подразделений и выбывающих земельных участков, в налоговый орган по месту учета крупнейших налогоплательщиков, уплачивая земельный налог за последний налоговый период по месту нахождения обособленных подразделений и указанных земельных участков.

Заметим, что постановка на учет организаций в налоговом органе осуществляется в соответствии с пунктом 2 статьи 83 НК РФ независимо от наличия обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога.

Поэтому, в случае если до снятия организации с учета в налоговых органах по местонахождению закрытых обособленных подразделений или выбывших земельных участков земельный налог за последний налоговый период не уплачен и налоговая декларация по налогу не представлена в вышеуказанном порядке, то после снятия с учета организации в данных налоговых органах налог за последний налоговый период должен быть уплачен и налоговая декларация должна быть представлена по месту нахождения указанных обособленных подразделений или земельных участков.

6.7. Особенности начисления и уплаты страховых взносов

Плательщиками страховых взносов согласно пункту 1 статьи 419 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) являются страхователи, определяемые в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования, к которым относятся, в частности, организации.

Регистрация в Фонде социального страхования

Правоотношения в системе обязательного социального страхования на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, круг лиц, подлежащих этому виду страхования, и виды предоставляемого им обязательного страхового обеспечения, определяет Федеральный закон от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» (далее - Закон № 255-ФЗ).

Пунктом 1 статьи 2.3 Закона № 255-ФЗ установлено, что регистрация и снятие с регистрационного учета страхователей - юридических лиц по месту нахождения их обособленных подразделений осуществляется в территориальных органах страховщика одновременно с их регистрацией (снятием с учета) в качестве страхователей по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в соответствии с Федеральным законом от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» (далее - Закон № 125-ФЗ) на основании имеющихся у страховщика документов.

Согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 6 Закона № 125-ФЗ регистрация страхователей - юридических лиц по месту нахождения их обособленных подразделений, которым для совершения операций открыты юридическими

лицами счета в банках (иных кредитных организациях) и которые начисляют выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, осуществляется в территориальных органах страховщика на основании заявления о регистрации в качестве страхователя, представляемого в срок не позднее 30 календарных дней со дня создания такого обособленного подразделения.

Регистрация производится в соответствии с Порядком регистрации и снятия с регистрационного учета в территориальных органах Фонда социального страхования Российской Федерации страхователей и лиц, приравненных к страхователям», утвержденным Приказом Минтруда России от 29.04.2016 № 202н (далее - Порядок № 202н).

Регистрация страхователей - юридических лиц по месту нахождения обособленных подразделений осуществляется территориальными органами Фонда по месту нахождения обособленного подразделения юридического лица на основании заявления о регистрации в качестве страхователя юридического лица по месту нахождения обособленного подразделения (далее - заявление о регистрации обособленного подразделения). Форма такого заявления предусмотрена Приложением № 2 к Административному регламенту Фонда социального страхования Российской Федерации по предоставлению государственной услуги по регистрации и снятию с регистрационного учета страхователей - юридических лиц по месту нахождения обособленных подразделений, утвержденному Приказом Минтруда России от 25.10.2013 № 576н (далее - Административный регламент № 576н) (пункт 6 Порядка № 202н).

Заявление о регистрации обособленного подразделения должно быть представлено не позднее 30 календарных дней со дня создания обособленного подразделения, причем заявление может быть представлено в письменной форме или в форме электронного документа с использованием федеральной государственной информационной системы «Единый портал государственных и муниципальных услуг (функций)».

Помимо заявления для регистрации в качестве страхователя

обособленного подразделения необходимы копии документов, подтверждающих наличие счета в банке (иных кредитных организациях) и начисление выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц. Эти документы могут быть представлены в территориальный орган Фонда юридическими лицами на бумажном носителе или с использованием Единого портала в форме электронных документов, подписанных тем видом электронной подписи, который установлен законодательством Российской Федерации. При предъявлении подлинников документов копии документов заверяются работниками территориальных органов Фонда (пункты 10, 12 и 13 Порядка № 202н).

На основании заявления и представленных документов территориальный орган Фонда в срок, не превышающий трех рабочих дней со дня получения последнего документа (сведений), осуществляет регистрацию страхователя (пункт 14 Порядка № 202н):

- присваивает страхователю регистрационный номер и код подчиненности;
- вносит данные о зарегистрированном страхователе в реестр страхователей;
- оформляет для страхователей - юридических лиц уведомление о регистрации в качестве страхователя юридического лица по месту нахождения обособленного подразделения в территориальном органе ФСС РФ по форме, предусмотренной Приложением № 1 к Порядку № 202н;
- определяет зарегистрированному страхователю класс профессионального риска для установления размера страхового тарифа на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и оформляет уведомление о размере страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний юридического лица (кроме государственных (муниципальных) учреждений) по месту нахождения обособленного подразделения по форме,

предусмотренной Приложением № 4 к Порядку № 202н, либо уведомление о размере страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний юридического лица - государственного (муниципального) учреждения по месту нахождения обособленного подразделения по форме, предусмотренной Приложением № 5 к Порядку № 202н.

Оформленные уведомления в срок, не превышающий 3 рабочих дней со дня получения последнего из необходимых для регистрации страхователя документа (сведений), направляются страхователю в форме электронных документов, подписанных усиленной квалифицированной электронной подписью, по адресу электронной почты, если сведения о нем имеются в территориальном органе Фонда, или на Единый портал, если заявление о регистрации и соответствующие документы были представлены страхователем в территориальный орган Фонда с использованием Единого портала.

Получение уведомления о регистрации и уведомления о размере страховых взносов в письменной форме на бумажном носителе не является обязательным для страхователя. Территориальный орган Фонда обязан выдать указанные документы по соответствующему запросу страхователя в срок не позднее трех рабочих дней со дня поступления такого запроса в территориальный орган Фонда (пункт 15 Порядка № 202н).

Отметим, что страхователи - юридические лица регистрируются под расширенным регистрационным номером (регистрационный номер, присвоенный территориальным органом Фонда при регистрации в качестве страхователя юридического лица по месту его нахождения, дополненный (через наклонную черту) кодом обособленного подразделения юридического лица).

При регистрации в качестве страхователя обособленного подразделения иностранной организации в качестве регистрационного номера указывается регистрационный номер, присвоенный территориальным органом Фонда по

месту нахождения первого открытого на территории РФ обособленного подразделения иностранной организации, подлежащего регистрации в качестве страхователя, дополненный (через наклонную черту) кодом обособленного подразделения иностранной организации (пункт 17 Порядка № 202н).

Снятие с учета страхователей - юридических лиц по месту нахождения обособленных подразделений осуществляется ФСС России в случаях (пункт 20 Порядка № 202н):

- ликвидации обособленного подразделения юридического лица;
- закрытия страхователем - юридическим лицом счета в банке (иной кредитной организации), открытого для совершения операций обособленным подразделением, либо прекращения полномочий обособленного подразделения по начислению выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц;
- ликвидации юридического лица, имеющего обособленные подразделения;
- выявления ФСС России факта несоблюдения при регистрации в качестве страхователя обособленного подразделения юридического лица, условия регистрации страхователей, установленных подпунктом 2 пункта 1 статьи 6 Закона № 125-ФЗ.

Регистрация в Пенсионном фонде

Порядок регистрации и снятия с регистрационного учета страхователей в органах страховщика определен статьей 11 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (далее - Закон № 167-ФЗ). В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 названной статьи регистрация и снятие с регистрационного учета работодателей - организаций осуществляются в территориальных органах страховщика в срок, не превышающий трех

рабочих дней со дня представления ФНС России сведений, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц.

Как предусмотрено подпунктом 3 пункта 1 статьи 11 Закона № 167-ФЗ, регистрация организаций по месту нахождения их обособленных подразделений, которым для совершения операций открыты юридическими лицами счета в банках и которые начисляют выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, иностранных организаций, международных организаций, расположенных за пределами территории Российской Федерации, осуществляется в срок, не превышающий трех рабочих дней со дня представления налоговыми органами в территориальные органы страховщика содержащихся в едином государственном реестре налогоплательщиков сведений о постановке на учет или снятии с учета указанных организаций.

Представление отчетности

Плательщики, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам, представляют расчет по страховым взносам не позднее 30-го числа месяца, следующего за расчетным (отчетным) периодом, в налоговый орган по месту нахождения организации и по месту нахождения обособленных подразделений организаций, которые начисляют выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц (пункт 7 статьи 431 НК РФ).

Форма расчета утверждена Приказом ФНС России от 10.10.2016 № ММВ-7-11/551@ «Об утверждении формы расчета по страховым взносам, порядка его заполнения, а также формата представления расчета по страховым взносам в электронной форме».

Вопрос о представлении расчетов по страховым взносам, очень подробно рассмотрен в Письме ФНС России от 03.04.2017 № БС-4-11/6174 (вместе с Письмом Минфина России от 24.03.2017 № 03-15-07/17273).

НК РФ не предусмотрено освобождение от исполнения обязанности

плательщика страховых взносов по представлению расчетов в случае неосуществления организацией финансово-хозяйственной деятельности.

Представляя расчеты с нулевыми показателями, плательщик заявляет в налоговый орган об отсутствии в конкретном отчетном периоде выплат и вознаграждений в пользу физических лиц, являющихся объектом обложения страховыми взносами, и, соответственно, об отсутствии сумм страховых взносов, подлежащих уплате за этот же отчетный период.

Кроме того, представляемые расчеты с нулевыми показателями позволяют налоговым органам отделить плательщиков, не производящих в конкретном отчетном периоде выплат и иных вознаграждений физическим лицам и не осуществляющих финансово-хозяйственную деятельность, от плательщиков, которые нарушают установленный НК РФ срок для представления расчетов, и, следовательно, не привлекать их к ответственности в виде штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 119 НК РФ.

В противном случае непредставление плательщиком страховых взносов в установленный законодательством Российской Федерации о налогах и сборах срок расчетов, в том числе с нулевыми показателями, влечет взыскание штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 119 НК РФ, минимальный размер которого составляет 1 000 руб.

Таким образом, в случае отсутствия у плательщика страховых взносов выплат в пользу физических лиц в течение того или иного расчетного (отчетного) периода, плательщик обязан представить в установленный срок в налоговый орган расчет с нулевыми показателями. Аналогичное мнение высказано в Письмах ФНС России от 02.04.2018 № ГД-4-11/6190@, от 03.04.2017 № БС-4-11/6174 «По вопросу представления расчетов по страховым взносам» (вместе с Письмом Минфина России от 24.03.2017 № 03-15-07/17273).

Вопрос о представлении расчетов по страховым взносам организацией, имеющей обособленные подразделения, рассмотрен ФНС России в Письме

от 09.03.2017 № БС-4-11/4211@. В Письме сказано, что согласно подпункту 7 пункта 3.4 статьи 23 НК РФ на плательщиков страховых взносов возложена обязанность сообщать в налоговый орган по месту нахождения российской организации - плательщика страховых взносов о наделении обособленного подразделения (включая филиал, представительство), созданного на территории Российской Федерации, полномочиями по начислению выплат и вознаграждений в пользу физических лиц в течение одного месяца со дня наделения его соответствующими полномочиями.

При этом указанные нормы подпункта 7 пункта 3.4 статьи 23 НК РФ применяются только в отношении обособленных подразделений, созданных на территории Российской Федерации, которые наделяются российской организацией полномочиями по начислению выплат и вознаграждений в пользу физических лиц после 01.01.2017.

Решение о наделении обособленного подразделения (включая филиал, представительство), созданного на территории Российской Федерации, полномочиями по начислению выплат и вознаграждений в пользу физических лиц принимается плательщиком страховых взносов самостоятельно.

Если в организации, имеющей обособленное подразделение, до 01.01.2017 начисление выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц, уплата страховых взносов, представление расчетов по страховым взносам осуществлялись централизованно самой организацией и данный порядок не изменился после указанной даты, то уплата страховых взносов и представление расчетов по страховым взносам с 01.01.2017 производится такой организацией в налоговый орган по месту своего нахождения и обязанности, установленной подпунктом 7 пункта 3.4 статьи 23 НК РФ, у такой организации не возникает, на что указано в Письме Минфина России от 02.03.2017 № 03-15-06/11940.

Солидарны с данным мнением и специалисты налоговой службы, о чем свидетельствует Письмо ФНС России от 06.03.2017 № БС-4-11/4047@

«Уплата страховых взносов и представление отчетности по страховым взносам организациями, имеющими обособленные подразделения».

Уплата страховых взносов и представление расчетов по страховым взносам производятся организациями по месту их нахождения и по месту нахождения обособленных подразделений, которые начисляют выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, если иное не предусмотрено пунктом 14 статьи 431 НК РФ.

Сумма страховых взносов, подлежащая уплате по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из величины базы для исчисления страховых взносов, относящейся к этому обособленному подразделению.

Сумма страховых взносов, которая подлежит уплате по месту нахождения организации, в состав которой входят обособленные подразделения, определяется как разница между общей суммой страховых взносов, подлежащей уплате организацией в целом, и совокупной суммой страховых взносов, подлежащей уплате по месту нахождения обособленных подразделений (пункты 11 - 13 статьи 431 НК РФ).

Пунктом 14 статьи 431 НК РФ установлено, что при наличии у организации обособленных подразделений, расположенных за пределами территории Российской Федерации, уплата страховых взносов, а также представление расчетов по страховым взносам по таким обособленным подразделениям осуществляется организацией по месту своего нахождения.

Контроль над правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) страховых взносов возлагается на налоговые органы, что следует из пункта 10 статьи 88 НК РФ и пункта 7 статьи 89 НК РФ.

Камеральные проверки проводятся по месту нахождения налогового органа и никаких особенностей в проведении камеральных проверок обособленных подразделений не установлено.

Камеральная налоговая проверка расчета по страховым взносам, в котором заявлены расходы на выплату страхового обеспечения на

обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, проводится с учетом положений, установленных главой 34 НК РФ, на что указано в пункте 13 статьи 88 НК РФ.

Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) страхователя (налогоплательщика) на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа (пункт 1 статьи 89 НК РФ). Решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации, или по месту нахождения обособленного подразделения иностранной организации, признаваемой налоговым резидентом Российской Федерации в порядке, установленном пунктом 8 статьи 246.2 НК РФ, если иное не предусмотрено пунктом 2 статьи 89 НК РФ.

Самостоятельная выездная налоговая проверка филиала или представительства проводится на основании решения налогового органа по месту нахождения такого обособленного подразделения.

В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий 3 календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки, если иное не предусмотрено НК РФ.

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более 2 месяцев. Указанный срок может быть продлен до 4 месяцев, а в исключительных случаях - до 6 месяцев (пункт 6 статьи 89 НК РФ).

6.8. НДФЛ: порядок уплаты и представления отчетности обособленными подразделениями

По общему правилу налог уплачивается налоговым агентом по месту своего нахождения. Однако организации, имеющие обособленные подразделения, платят НДФЛ в ином порядке.

Особенностям исчисления и уплаты НДФЛ налоговыми агентами посвящена статья 226 НК РФ, согласно пункту 1 которой налоговыми агентами по НДФЛ признаются следующие лица, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил налогооблагаемые доходы:

- российские организации;
- обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации.

Как отмечено в Письме Минфина России от 13.09.2012 № 03-04-06/6-277, если иностранная организация выплачивает доходы физическому лицу не через обособленное подразделение в Российской Федерации, то налоговым агентом она не является;

- индивидуальные предприниматели;
- нотариусы, занимающиеся частной практикой;
- адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты.

По общему правилу, закрепленному пунктом 7 статьи 226 НК РФ, совокупная сумма НДФЛ, исчисленная и удержанная организацией - налоговым агентом у налогоплательщика, в отношении которого она признается источником дохода, уплачивается по месту учета налогового агента в налоговом органе.

Налоговые агенты - российские организации, имеющие обособленные подразделения, обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы налога, как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения (абзац 2 пункта 7 статьи 226 НК РФ). Подтверждают это и контролирующие органы, на что указывают Письма Минфина России от 10.05.2018 № 03-03-07/31124, от 17.10.2016 № 03-05-06-02/60364, от 01.07.2016 № 03-02-07/1/38432, от 23.12.2014 № 03-04-06/66648, а также Письма ФНС России от 24.11.2017 № ГД-4-11/23852, от 25.11.2016 № БС-4-11/22430, от 05.10.2016 № БС-4-11/18870@.

Это правило касается исключительно российских организаций,

имеющих в своей структуре обособленные подразделения. Иностранные организации, имеющие филиальную сеть в Российской Федерации, уплачивают НДФЛ в общем порядке - по месту нахождения своего представительства в Российской Федерации, на что указывают Письма Минфина России от 04.08.2014 № 03-04-06/38350, от 06.08.2013 № 03-04-06/31538.

При этом, как разъясняется в Письме Минфина России от 04.07.2011 № 03-04-06/3-159, не имеет значения, выделено обособленное подразделение российской организации на отдельный баланс или нет.

В то же время НК РФ не поясняет, кто именно должен перечислять налог - само обособленное подразделение или головная организация. Контролирующие органы не дают однозначного ответа на этот вопрос. По мнению финансистов, изложенному в Письме от 29.03.2010 № 03-04-06/54, налог может уплачиваться самим обособленным подразделением, выделенным на отдельный баланс и имеющим свой расчетный счет. Столичные налоговые органы считают, что НДФЛ по месту нахождения обособленного подразделения организации должна перечислять сама головная организация. Такое мнение изложено в Письме УФНС России по городу Москве от 20.05.2010 № 20-15/3/052927@.

Чтобы исключить появление налоговых рисков, рекомендуем налоговому агенту обратиться с соответствующим запросом в свою налоговую инспекцию.

Если налогоплательщик уплачивает НДФЛ по месту нахождения обособленного подразделения, то сумму налога следует определять согласно абзацу 3 пункта 7 статьи 226 НК РФ исходя из следующих сумм:

- суммы подлежащего налогообложению дохода, начисляемого и выплачиваемого работникам этого обособленного подразделения;
- сумм доходов, начисляемых и выплачиваемых по договорам гражданско-правового характера, заключаемым с физическими лицами обособленным подразделением (уполномоченными лицами обособленного

подразделения) от имени такой организации.

Учитывая изложенное, можно сделать вывод, что головная организация обязана вести учет доходов, полученных от нее физическими лицами, отдельно по головной организации и отдельно по обособленному подразделению. Кроме того, головная организация должна уплачивать исчисленные и удержанные суммы НДФЛ как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения обособленных подразделений.

При этом платежные поручения на уплату налога следует оформлять по каждому ОП с указанием присвоенного ему при постановке на налоговый учет КПП и соответствующего кода ОКТМО муниципального образования, в бюджет которого перечисляется НДФЛ, на что обращено внимание в Письме ФНС России от 12.03.2014 № БС-4-11/4431@.

Вопрос о выполнении организацией функций налогового агента по НДФЛ, если реквизиты ее обособленного подразделения в платежном поручении на уплату налога указаны неверно, был рассмотрен ФНС России в Письме от 09.08.2017 № ГД-4-11/15676@. В Письме сказано, что при обнаружении налогоплательщиком (иным лицом, предъявившим в банк поручение на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации денежных средств в счет уплаты налога за налогоплательщика) ошибки в оформлении поручения на перечисление налога, не повлекшей непорочности этого налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, налогоплательщик вправе подать в налоговый орган по месту своего учета заявление о допущенной ошибке с приложением документов, подтверждающих уплату указанного налога и его перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, с просьбой уточнить основание, тип и принадлежность платежа, налоговый период или статус плательщика (пункт 7 статьи 45 НК РФ).

Согласно правовой позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее - ВАС РФ), изложенной в Постановлении Президиума

ВАС РФ от 23.07.2013 № 784/13 по делу № А06-9384/2011, налоговый агент признается исполнившим свои обязательства перед бюджетной системой Российской Федерации в случае исчисления, удержания и перечисления налога на соответствующий счет Федерального казначейства.

Также Президиум ВАС РФ пришел к выводу о том, что неправильное указание в платежных документах кода ОКАТО не ведет к образованию недоимки и не может рассматриваться как основание для начисления сумм пеней, так как налог в бюджетную систему Российской Федерации налоговым агентом перечислен в установленный срок.

Кроме того, в силу положений пункта 4 статьи 24, подпункта 1 пункта 3 статьи 44, подпункта 1 пункта 3 статьи 45 НК РФ обязанность налогового агента по перечислению налога считается исполненной с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа.

В пункте 4 статьи 45 НК РФ перечислены случаи, когда обязанность по уплате налога не признается исполненной. Среди них неправильное указание реквизитов обособленного подразделения организации не предусмотрено в качестве одного из оснований для признания обязанности по уплате налога в бюджетную систему Российской Федерации неисполненной.

Также аналогичная позиция отражена в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 10.03.2015 № 305-КГ15-157 по делу № А40-19592/14.

Учитывая изложенное, неверное указание реквизитов обособленного подразделения организации не будет являться основанием для признания обязанности по уплате налога в бюджетную систему Российской Федерации неисполненной.

Вместе с тем следует учесть, что нарушение установленного НК РФ порядка перечисления налога (перечисление сумм налога в иной местный

бюджет) не может компенсировать потери другого местного бюджета. Кроме того, данное нарушение порядка перечисления налога приводит к трудностям идентификации налоговым органом платежей, а также сложностям для самого налогового агента при уточнении оснований, типа и принадлежности платежа.

В целях полноты формирования местных бюджетов, избежания трудностей при уточнении платежа, правильной идентификации налогового агента и назначения платежа, в том числе в информационных ресурсах налоговых органов, налоговому агенту следует перечислять НДФЛ в порядке, установленном пунктом 7 статьи 226 НК РФ.

Если сотрудник организации в течение месяца работает в нескольких обособленных подразделениях, то НДФЛ с доходов такого сотрудника должен перечисляться в соответствующие бюджеты по месту нахождения каждого такого обособленного подразделения с учетом отработанного времени в каждом обособленном подразделении, на что указано в Письме ФНС России от 26.10.2012 № ЕД-4-3/18173@.

При этом, по мнению Минфина России, изложенному в Письме от 30.01.2015 № 03-04-06/3505, не имеет значения, в каком из обособленных подразделений такой работник работает на дату выплаты дохода.

Вопрос о налогообложении НДФЛ доходов работников, направляемых в командировку в обособленные подразделения организации, был рассмотрен ФНС России в Письме от 15.05.2014 № СА-4-14/9323. В нем сказано, что если работник организации, направляемый в служебную командировку в обособленное подразделение организации, не является работником такого обособленного подразделения, сумма налога на доходы физических лиц, удержанная с суммы выплачиваемого ему дохода, должна быть перечислена в бюджет по месту нахождения организации.

Заметим, что НДФЛ с доходов работников, направляемых организацией в другой субъект Российской Федерации с целью открытия обособленного подразделения, перечисляется по месту нахождения головной организации.

Это правило действует до момента постановки созданного подразделения на учет в налоговых органах. Такие разъяснения приведены в Письме Минфина России от 08.08.2012 № 03-04-06/3-223.

Отметим, что обособленное подразделение организации может выплачивать доходы не только сотрудникам, работающим по трудовым договорам, но и внештатным работникам - физическим лицам, с которыми заключены гражданско-правовые договоры. В такой ситуации, как следует из пункта 7 статьи 226 НК РФ и Письма Минфина России от 21.04.2016 № 03-04-06/23195, перечислять НДФЛ необходимо также по месту нахождения обособленного подразделения организации.

Сроки перечисления налога в бюджет налоговым агентом зависят от вида дохода, выплачиваемого налогоплательщику.

По общему правилу перечислить налог в бюджет налоговый агент должен не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода (пункт 6 статьи 226 НК РФ). Иной срок установлен в отношении выплат налогоплательщику дохода в виде пособия по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком) и в виде оплаты отпуска. С указанных сумм налоговый агент обязан перечислить налог не позднее последнего числа месяца, в котором производились такие выплаты.

Если в нарушение порядка уплаты налога НДФЛ перечисляется не по месту учета обособленного подразделения, а по месту нахождения самой организации, то вряд ли контролеры смогут привлечь налогового агента к налоговой ответственности по статье 123 НК РФ.

Согласно указанной норме неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный НК РФ срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

В этой ситуации имеет место не недоимка, которая подлежит

взысканию, а фактически нарушение порядка уплаты налога. Поэтому сумму НДС, уплаченную по месту нахождения головной организации, нельзя рассматривать как недоимку, которая, как известно, подлежит взысканию. А в данном случае взыскание недоимки фактически приведет к уплате НДС за счет налогового агента, что запрещено пунктом 9 статьи 226 НК РФ.

Такой вывод подтверждает и налоговая служба в Письме ФНС России от 02.08.2013 № БС-4-11/14009. Более того, налоговые органы указывают, что в данном случае нет оснований и для начисления пени. При рассмотрении вопроса о привлечении к ответственности, предусмотренной статьей 123 НК РФ, налогового агента, перечислившего НДС не по месту нахождения ОП, ФНС России рекомендует руководствоваться судебной практикой, в том числе Постановлением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24.03.2009 № 14519/08. Согласен с этим и Минфин России в Письме от 10.10.2014 № 03-04-06/51010.

Вопрос о правомерности начисления пеней налоговому агенту, если НДС уплачен не по месту нахождения обособленного подразделения, а по месту нахождения головной организации, был рассмотрен ФНС России в Письме от 07.04.2015 № БС-4-11/5717@. В нем сказано, что в случае уплаты НДС не по месту нахождения обособленного подразделения, а по месту нахождения головной организации, речь не идет о нарушении сроков уплаты налога.

Статья 75 НК РФ не содержит положений, предусматривающих зависимость начисления пеней от порядка распределения сумм налогов между бюджетами разных уровней, причем судебная практика поддерживает эту точку зрения. Так, в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 31.03.2011 по делу № А56-94715/2009 суд указал, что поскольку сумма налога перечислена по местонахождению головной организации полностью, повторная уплата налога налоговым агентом за счет собственных средств по месту учета обособленного подразделения противоречит пункту 9 статьи 226 НК РФ. Начисление пеней возможно только в случае, если у

налогоплательщика имеется фактическая задолженность перед бюджетом. Начисление пеней в данном случае неправомерно.

Порядок сдачи отчетности обособленными подразделениями

По общему правилу, установленному статьей 230 НК РФ, налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета:

- документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период по каждому физическому лицу (далее - справка 2-НДФЛ), ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, форматам, утвержденным Приказом ФНС России от 30.10.2015 № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме».

Приказом ФНС России от 02.10.2018 № ММВ-7-11/566@, утверждены формы сведений о доходах физических лиц и суммах налога на доходы физических лиц, порядок заполнения и формата ее представления в электронной форме, а также порядок представления в налоговые органы сведений о доходах физических лиц и суммах налога на доходы физических лиц и сообщения о невозможности удержания налога, о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неударжанного налога на доходы физических лиц.

Указанный Приказ вступил в силу с 01.01.2019 и применяется начиная с представления сведений о доходах физических лиц и суммах налога на доходы физических лиц за налоговый период 2018 года;

- расчет сумм НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом (далее - расчет по форме 6-НДФЛ), за первый квартал, полугодие, девять месяцев - не позднее последнего дня месяца, следующего за

соответствующим периодом, за год - не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, форматам и в порядке, утвержденным Приказом ФНС России от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@ «Об утверждении формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), порядок ее заполнения и представления, а также формата представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме».

Письме ФНС России от 12.08.2016 № ГД-4-11/14772 даны рекомендации по представлению уточненного расчета по форме 6-НДФЛ.

Адрес сдачи названной отчетности у российской организации, имеющей ОП, зависит от наличия у организации статуса крупнейшего налогоплательщика.

Если организация - налоговый агент является крупнейшим налогоплательщиком, то справки 2-НДФЛ и расчет по форме 6-НДФЛ представляется налоговым агентом либо по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика, либо по месту нахождения ОП.

В том случае, если речь идет об «обычном» налоговом агенте, имеющем ОП, то отчетность сдается в налоговую инспекцию по месту нахождения ОП.

На это указывают как положения самой статьи 230 НК РФ, так и разъяснения налоговиков, приведенные в Письмах ФНС России от 01.02.2016 № БС-4-11/1395@, от 25.11.2016 № БС-4-11/22430.

В Письме ФНС России от 01.08.2016 № БС-4-11/13984@ «В отношении расчета по форме 6-НДФЛ» разъяснено, что расчет по форме 6-НДФЛ заполняется налоговым агентом отдельно по каждому ОП, включая те случаи, когда обособленные подразделения состоят на учете в одной налоговой инспекции.

Исходя из требований к заполнению формы 6-НДФЛ организация, являющаяся налоговым агентом, имеющая несколько обособленных подразделений в рамках одного муниципального образования, обязана

оформлять расчеты по каждому обособленному подразделению и, соответственно, представлять их в налоговый орган по месту нахождения этих обособленных подразделений, на что указано в Письме Минфина России от 03.10.2017 № 03-15-06/64521. В этом же Письме финансистами было рассмотрено обращение с предложениями о внесении изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах. Из обращения следует, что указанная норма НК РФ, обязывающая налоговых агентов, состоящих на учете в налоговом органе по месту нахождения нескольких обособленных подразделений, расположенных в рамках одного муниципального образования, представлять расчеты по форме 6-НДФЛ в налоговый орган по каждому обособленному подразделению представляется нелогичной и приводящей к дополнительным трудозатратам. Учитывая изложенное, поступившее предложение будет учтено при подготовке и (или) согласовании проектов федеральных законов в рамках совершенствования законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Ведение регистров налогового учета

Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налоговым агентом самостоятельно. При этом формы регистров должны содержать сведения, позволяющие идентифицировать налогоплательщика, вид выплачиваемых ему доходов и предоставленных налоговых вычетов, а также расходов и сумм, уменьшающих налоговую базу, в соответствии с кодами, утверждаемыми ФНС России, суммы дохода и даты их выплаты, статус налогоплательщика, даты удержания и перечисления налога в бюджетную систему Российской Федерации, реквизиты соответствующего платежного документа (пункт 1 статьи 230 НКРФ).

Коды видов доходов и вычетов утверждены Приказом ФНС России от

10.09.2015 № ММВ-7-11/387@.

Отчетность, представляемая налоговыми агентами, ее формы

Согласно пункту 2 статьи 230 НК РФ налоговые агенты обязаны представлять в налоговый орган:

документ, содержащий сведения о доходах физических лиц истекшего налогового периода и суммах налога, исчисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период по каждому физическому лицу (далее - справка по форме 2-НДФЛ), если иное не предусмотрено пунктом 4 статьи 230 НК РФ. Форма этого документа, формат и порядок его заполнения приведены в Приказе ФНС России от 30.10.2015 № ММВ-7-11/485@ «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме» (далее - Приказ № ММВ-7-11/485@).

С 01.01.2019 Приказ № ММВ-7-11/485@ утрачивает силу в связи с изданием Приказа ФНС России от 02.10.2018 № ММВ-7-11/566@. Указанным Приказом утверждены:

- форма сведений о доходах физических лиц и суммах налога на доходы физических лиц;
- порядок заполнения и формата ее представления в электронной форме;
- порядок представления в налоговые органы сведений о доходах физических лиц и суммах налога на доходы физических лиц и сообщения о невозможности удержания налога, о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неударжанного налога на доходы физических лиц (далее - Порядок № ММВ-7-11/566@).

Справки по форме 2-НДФЛ за налоговый период 2018 г. необходимо представлять по формам, утвержденным Приказом № ММВ-7-11/566@, т.е. по новым формам. Порядок представления в налоговые органы указанных справок мы рассмотрим чуть позже в статье;

расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (далее - расчет по форме 6-НДФЛ). Действующая форма указанного расчета, формат, порядок его заполнения и представления, утверждены Приказом ФНС России от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@ «Об утверждении формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), порядок ее заполнения и представления, а также формата представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме» (далее - Приказ № ММВ-7-11/450@).

Сроки представления отчетности

Справки по форме 2-НДФЛ представляются налоговым агентом в налоговый орган ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (пункт 2 статьи 230 НК РФ). При этом налоговым периодом признается календарный год (статья 216 НК РФ).

Расчет по форме 6-НДФЛ представляется за первый квартал, полугодие, девять месяцев не позднее последнего дня месяца, следующего за соответствующим периодом, за год - не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Общий порядок представления отчетности

Справки по форме 2-НДФЛ и расчет по форме 6-НДФЛ должны быть представлены налоговыми агентами в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. При численности физических лиц, получивших доходы в налоговом периоде, до 25 человек налоговые агенты могут представлять указанные документы на бумажных носителях (абзац 7 пункта 2 статьи 230 НК РФ).

По общему правилу налоговые агенты представляют справки по форме 2-НДФЛ и расчет по форме 6-НДФЛ в налоговые органы по месту своего учета.

Между тем, налоговые агенты - российские организации, имеющие обособленные подразделения (далее - ОП), представляют названные документы в отношении работников этих ОП, а также физических лиц, заключивших с этими ОП гражданско-правовые договоры, в налоговый орган по месту учета таких обособленных подразделений (абзац 4 пункта 2 статьи 230 НК РФ).

Исходя из требований к заполнению формы 6-НДФЛ организация, являющаяся налоговым агентом, имеющая несколько ОП в рамках одного муниципального образования, обязана оформлять расчеты по форме 6-НДФЛ по каждому обособленному подразделению и, соответственно, представлять их в налоговый орган по месту нахождения этих ОП, на что указано в Письме Минфина России от 03.10.2017 № 03-15-06/64521. В этом же Письме финансистами было рассмотрено обращение с предложениями о внесении изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах. Из обращения следует, что указанная норма НК РФ, обязывающая налоговых агентов, состоящих на учете в налоговом органе по месту нахождения нескольких ОП, расположенных в рамках одного муниципального образования, представлять расчеты по форме 6-НДФЛ в налоговый орган по каждому обособленному подразделению представляется нелогичной и приводящей к дополнительным трудозатратам. Учитывая изложенное, поступившее предложение будет учтено при подготовке и (или) согласовании проектов федеральных законов в рамках совершенствования законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Налоговые агенты - организации, отнесенные к категории крупнейших налогоплательщиков, представляют справки по форме 2-НДФЛ и расчет по форме 6-НДФЛ (в том числе в отношении работников обособленных подразделений этих организаций, а также физических лиц, заключивших с

этими ОП гражданско-правовые договоры) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика либо в налоговый орган по месту учета такого налогоплательщика по соответствующему обособленному подразделению (отдельно по каждому ОП) (абзац 5 пункта 2 статьи 230 НК РФ).

Как отмечает Минфин России в Письме от 08.04.2016 № 03-04-06/20059, предоставленное налоговому агенту, отнесенному к категории крупнейших налогоплательщиков, право выбора порядка представления справок по форме 2-НДФЛ и расчетов по форме 6-НДФЛ не требует одновременного представления таких документов в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика и в налоговый орган по месту учета организации по соответствующему обособленному подразделению.

То есть если организация отнесена к категории крупнейших налогоплательщиков и имеет обособленные подразделения, то составленные отдельно по каждому обособленному подразделению справки по форме 2-НДФЛ и расчеты по форме 6-НДФЛ она вправе представить в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика.

При этом Минфин России в Письме от 02.11.2016 № 03-04-06/64099 уточняет, что налоговый агент, отнесенный к категории крупнейших налогоплательщиков, имеющий обособленные подразделения, должен заполнять расчет по форме 6-НДФЛ отдельно по каждому обособленному подразделению независимо от того, что обособленные подразделения состоят на учете в одном налоговом органе.

Налоговые агенты - индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговой инспекции по месту осуществления деятельности в связи с применением системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее - ЕНВД) и (или) патентной системы налогообложения (далее - ПСН), представляют справки по форме 2-НДФЛ и расчет по форме 6-НДФЛ в отношении своих наемных работников в налоговый орган по месту своего учета в связи с

осуществлением такой деятельности (абзац 6 пункта 2 статьи 230 НК РФ).

Исходя из изложенного, НДФЛ с доходов, выплачиваемых работникам, занятым в деятельности, в отношении которой применяется система налогообложения в виде ЕНВД, следует перечислять в бюджет по месту учета индивидуального предпринимателя в связи с осуществлением такой деятельности. При этом в налоговый орган по месту своего учета в связи с осуществлением такой деятельности необходимо представить справки по форме 2-НДФЛ, а также расчет по форме 6-НДФЛ.

Вместе с тем, по мнению Минфина России, изложенному в Письме от 08.04.2016 № 03-04-05/20162, налог на доходы физических лиц с доходов, выплачиваемых административно-хозяйственному персоналу, следует перечислять в бюджет по месту учета индивидуального предпринимателя в налоговом органе по месту жительства. Справки по форме 2-НДФЛ, а также расчет по форме 6-НДФЛ следует представить в указанный налоговый орган.

Возможность перечисления НДФЛ по месту учета (месту жительства) индивидуального предпринимателя с доходов, выплачиваемых работникам, занятым в деятельности, в отношении которой применяется система налогообложения в виде ЕНВД, НК РФ не предусмотрена.

Порядок представления в налоговые органы расчета по форме 6-НДФЛ

Согласно пункту 5.1 Порядка заполнения и представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом по форме 6-НДФЛ, утвержденного Приказом № ММВ-7-11/450@ (далее - Порядок № ММВ-7-11/450@), расчет по форме 6-НДФЛ представляется налоговым агентом в налоговый орган лично или через представителя в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи налогового агента или его представителя по установленным форматам в

соответствии с Порядком представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденным Приказом МНС России от 02.04.2002 № БГ-3-32/169 «Об утверждении Порядка представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи».

Датой представления расчета по форме 6-НДФЛ в силу пункта 5.2 Порядка № ММВ-7-11/450@ считается:

- дата его фактического представления, при представлении лично или представителем налогового агента в налоговый орган;
- дата его отправки почтовым отправлением с описью вложения, при отправке по почте;
- дата его отправки, зафиксированная в подтверждении даты отправки в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи оператора электронного документооборота.

Расчет по форме 6-НДФЛ на бумажном носителе представляется только в виде утвержденной машинно ориентированной формы, заполненной от руки либо распечатанной на принтере (пункт 5.3 Порядка № ММВ-7-11/450@).

ФНС России в Письме от 01.11.2017 № ГД-4-11/22216 представила обзор основных нарушений, допускаемых налоговыми агентами при заполнении и представлении расчета по форме 6-НДФЛ, и объяснила в том числе, как эти нарушения можно исправить.

В частности, ФНС России, ссылаясь на разъяснения, изложенные ею в Письме от 12.08.2016 № ГД-4-11/14772 «О представлении уточненного расчета по форме 6-НДФЛ», указала, что если при заполнении расчета по форме 6-НДФЛ налоговым агентом допущена ошибка в части указания КПП или ОКТМО, то при обнаружении данного факта налоговый агент представляет в налоговый орган по месту учета два расчета по форме 6-НДФЛ, а именно:

- уточненный расчет к ранее представленному с указанием

соответствующих КПП или ОКТМО и нулевыми показателями всех разделов расчета;

- первичный расчет с указанием правильного КПП или ОКТМО.

Заметим, что в Письме от 12.08.2016 № ГД-4-11/14772 ФНС России также пояснила, что если расчет по форме 6-НДФЛ с указанием правильного КПП или ОКТМО налоговым агентом представлен после срока, установленного абзацем 3 пункта 2 статьи 230 НК РФ, то, с учетом положений статей 81, 111 НК РФ, мера ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренная пунктом 1.2 статьи 126 НК РФ, не применяется.

Для достоверного формирования состояния расчетов с бюджетом, в случае изменения данных КРСБ после предоставления уточненных расчетов по форме 6-НДФЛ с указанием правильных ОКТМО и КПП, налогоплательщик может подать заявление на уточнение ошибочно заполненных реквизитов расчетных документов в соответствии с пунктом 7 статьи 45 НК РФ.

ФНС России в Письме от 25.01.2017 № БС-4-11/1250 напомнила, что уточненный расчет по форме 6-НДФЛ, согласно пункту 6 статьи 81 НК РФ, представляется налоговым агентом в налоговый орган при обнаружении в поданном им в налоговый орган расчете факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению или завышению суммы налога, подлежащей перечислению.

Порядок представления в налоговые органы справок по форме 2-НДФЛ

Справки по форме 2-НДФЛ за налоговый период 2018 г. необходимо представлять по новым формам, которые утверждены Приказом № ММВ-7-11/566@. Так как до вступления в силу Приказа № ММВ-7-11/566@ осталось чуть более месяца, то рассматривать порядок представления в налоговые

органы указанных справок мы будем уже с учетом новых норм.

Приказом № ММВ-7-11/566@ утверждены две формы справки:

- первая имеет машинно ориентированную форму и предназначена для налоговых агентов (в частности, работодателей), представляющих налоговую отчетность на бумаге (форма 2-НДФЛ);

- вторая форма - справка о доходах и суммах налога физического лица, которая выдается налоговыми агентами физическим лицам по их заявлениям для представления по месту требования.

Машинно ориентированная форма 2-НДФЛ состоит из основного листа и приложения. На основном листе отражены суммы дохода и НДФЛ, а в приложении - сведения о доходах и соответствующих вычетах с разбивкой по месяцам налогового периода с указанием кодов видов дохода и кодов видов вычетов. При необходимости налоговым агентом заполняется необходимое количество листов. Машинно ориентированная форма позволит налоговым органам автоматизировать процесс сканирования, распознавания и оцифровки полученных от налоговых агентов на бумажном носителе справок 2-НДФЛ, что ускорит прием и обработку представленных данных, а также подтверждение прав на налоговые вычеты работников таких организаций (ИП).

При этом на налоговых агентах, представляющих налоговую отчетность в электронной форме по ТКС, изменение формы 2-НДФЛ практически не скажется, поскольку XML-файлы формируются с помощью специальной программы.

На это обращено внимание в Информации ФНС России «О представлении налоговыми агентами справки 2-НДФЛ с 1 января 2019 года».

Справки могут быть представлены налоговым агентом в налоговый орган лично или через представителя, направлены в виде почтового отправления с описью вложения, переданы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи налогового агента или его

представителя (пункт 3 Порядка ММВ-7-11/566@).

Порядок представления сведений о доходах физических лиц на бумажных носителях и в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи указан соответственно в разделах II и III Порядка ММВ-7-11/566@.

Справка представляется налоговыми агентами в налоговый орган в виде справки о доходах и суммах налога физического лица (форма 2-НДФЛ), действующей в соответствующем налоговом периоде.

Датой представления справки считается (пункт 4 Порядка № ММВ-7-11/566@):

- дата ее фактического представления, при представлении лично или представителем налогового агента в налоговый орган;

- дата ее отправки почтовым отправлением с описью вложения, при отправке по почте;

- дата ее отправки, зафиксированная в подтверждении даты отправки оператора электронного документооборота в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или налогового органа.

В случае представления уточненных справок в налоговый орган представляются только те справки, которые скорректированы.

Уточненные сведения представляются по форме, действовавшей в налоговом периоде, за который вносятся соответствующие изменения.

Организация-правопреемник представляет справки и уточненные справки за реорганизованную организацию в налоговый орган по месту своего учета. На это указано в пункте 6 Порядка № ММВ-7-11/566@.

Справки по форме 2-НДФЛ налоговые агенты обязаны представлять в налоговый орган и в случае невозможности в течение налогового периода удержать у налогоплательщиков исчисленную сумму налога, на что указывает пункт 5 статьи 226 НК РФ. При этом представить справку по форме 2-НДФЛ в этом случае налоговые агенты должны в срок не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором возникли

соответствующие обстоятельства.

Налоговые агенты - российские организации, имеющие ОП, организации, отнесенные к категории крупнейших налогоплательщиков, индивидуальные предприниматели, которые состоят в налоговом органе на учете по месту осуществления деятельности в связи с применением системы налогообложения в виде ЕНВД и (или) ПСН, сообщают о суммах дохода, с которого не удержан налог, и сумме неудержанного налога в порядке, аналогичном предусмотренному пунктом 2 статьи 230 НК РФ (абзац 3 пункта 5 статьи 226 НК РФ).

Представление отчетности в случае изменения места нахождения налогового агента в течение года

В случае снятия с учета организации (обособленного подразделения) в налоговом органе по прежнему месту нахождения и постановки на учет в налоговом органе по новому месту нахождения организация (обособленное подразделение) - налоговый агент представляет в налоговый орган по новому месту нахождения, справки по форме 2-НДФЛ и расчеты по форме 6-НДФЛ, в следующем порядке:

- за период постановки на учет в налоговом органе по прежнему месту нахождения, указывая ОКТМО по прежнему месту нахождения;

- за период после постановки на учет в налоговом органе по новому месту нахождения, указывая ОКТМО по новому месту нахождения.

При этом в справках по форме 2-НДФЛ и расчете по форме 6-НДФЛ указывается КПП организации (обособленного подразделения), присвоенный налоговым органом по новому месту нахождения.

Такие разъяснения приведены в Письме ФНС России от 27.12.2016 № БС-4-11/25114@ «О представлении 2-НДФЛ и 6-НДФЛ при изменении места нахождения организации в течение года».

Особенности представления отчетности отдельной категорией налоговых агентов

Исходя из пунктов 2 и 4 статьи 230 НК РФ, на лиц, признаваемых налоговыми агентами при осуществлении операций с ценными бумагами, операций с производными финансовыми инструментами, а также при осуществлении выплат по ценным бумагам российских эмитентов (статья 226.1 НК РФ), не распространяется обязанность по представлению в налоговый орган справок по форме 2-НДФЛ. Они должны подавать в налоговый орган по месту своего учета документ, содержащий сведения о доходах, в отношении которых ими был исчислен и удержан налог, о лицах, являющихся получателями этих доходов (при наличии соответствующей информации), и о суммах начисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации за этот налоговый период налогов. Указанный документ подается по той же форме и в том же порядке и сроки, которые установлены статьей 289 НК РФ для представления налоговых расчетов налоговыми агентами по налогу на прибыль организаций (абзац 1 пункта 4 статьи 230 НК РФ).

Специалисты финансового ведомства в Письме от 26.06.2017 № 03-04-06/40051 напомнили, что форма и формат сведений о доходах физического лица, выплаченных ему налоговым агентом, от операций с ценными бумагами, операций с производными финансовыми инструментами, а также при осуществлении выплат по ценным бумагам российских эмитентов утверждены Приказом ФНС России от 19.10.2016 № ММВ-7-3/572@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций в электронной форме» (Приложение № 2 к налоговой декларации).

Сведения, указанные в абзаце 1 пункта 4 статьи 230 НК РФ, в отношении операций, учитываемых на индивидуальном инвестиционном счете,

представляются налоговыми агентами только по итогам налогового периода, в котором ими производится исчисление налога, нарастающим итогом за период с начала действия договора на ведение индивидуального инвестиционного счета.

С 01.01.2018 если реорганизованная (реорганизуемая) организация (независимо от формы реорганизации) до момента завершения реорганизации не исполнила обязанности, установленные статьей 230 НК РФ, то эти обязанности должен исполнить правопреемник. При этом он должен представить сведения, предусмотренные пунктами 2 и 4 статьи 230 НК РФ, в налоговый орган по месту своего учета.

Если же правопреемников несколько, то обязанность по исполнению обязанностей, предусмотренных статьей 230 НК РФ, определяется на основании передаточного акта или разделительного баланса, на что указывает пункт 5 статьи 230 НК РФ, введенный Федеральным законом от 27.11.2017 № 335-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Разъяснения по заполнению и представлению формы 2-НДФЛ правопреемником реорганизованной организации содержатся в Письме ФНС России от 17.01.2018 № ГД-4-11/582@.

Ответственность налоговых агентов

В случае непредставления отчетности о доходах физических лиц в налоговую инспекцию налоговый агент может быть оштрафован в соответствии со статьей 126 НК РФ. Согласно пунктам 1 и 1.2 названной статьи непредставление в установленный срок налоговым агентом в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ, если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 119, 129.4, 129.6, 129.9 - 129.11 НК РФ, а также

пунктами 1.1 и 1.2 статьи 126 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 200 руб. за каждый непредставленный документ.

Непредставление налоговым агентом в установленный срок расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом в налоговый орган по месту учета, влечет взыскание штрафа с налогового агента в размере 1 000 руб. за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления.

Кроме того, к ответственности может быть привлечено и должностное лицо организации - налогового агента, например, руководитель. Согласно статье 15.6 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях за непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля на должностное лицо может быть наложен административный штраф в размере от 300 до 500 руб.

Помимо ответственности за непредставление документов налоговый агент в соответствии со статьей 126.1 НК РФ может быть оштрафован за представление отчетности по НДС с недостоверными сведениями. Согласно пункту 1 статьи 126.1 НК РФ налоговый агент может быть оштрафован на 500 руб. за каждый представленный документ, содержащий недостоверные сведения (Письма ФНС России от 16.11.2016 № БС-4-11/21695@, от 09.08.2016 № ГД-4-11/14515, от 30.06.2016 № 03-04-06/38424).

Однако, согласно п. 2 данной ст. в случае, если им самостоятельно будут выявлены ошибки и представлены налоговому органу уточненные документы до момента, когда налоговый агент узнал об обнаружении налоговым органом недостоверности содержащихся в представленных им документах сведений, то налоговый агент освобождается от ответственности, предусмотренной статьей 126.1 НК РФ (Письмо ФНС России от 19.07.2016 № БС-4-11/13012).

Также налоговый агент может быть оштрафован за несоблюдение

порядка представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме в случае, предусмотренном НК РФ. Согласно статье 119.1 НК РФ указанное деяние может привести к штрафу в размере 200 руб.

6.9. Особенности налоговых проверок филиалов и представительств

Филиалы и представительства юридических лиц, упомянутые в статье 55 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ), в целях налогообложения признаются разновидностью обособленных подразделений (далее - ОП) юридического лица, главным отличием которых от иных ОП является указание сведений о них в Едином государственном реестре юридических лиц (далее - ЕГРЮЛ).

Статьей 11 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) установлено, что обособленное подразделение организации - это любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца. Такие же разъяснения на этот счет приведены в Письме Минфина России от 13.09.2016 № 03-02-07/1/53392.

ГК РФ называет лишь две формы обособленных подразделений организаций: филиалы и представительства, разница между которыми состоит в их функционале.

Сведения о представительствах и филиалах указываются в ЕГРЮЛ. Именно это обстоятельство отличает иные виды ОП компании от филиалов и представительств, которое не требует от организации, имеющей

представительство или филиал, вставить на налоговый учет по месту нахождения филиала (представительства).

На основании сведений из ЕГРЮЛ налоговики ставят эту компанию на налоговый учет по месту нахождения филиала или представительства автоматически, на что указывает пункт 3 ст. 83 НК РФ. При создании ОП иных форм в целях постановки на учет по месту нахождения ОП организация должна в течение месяца со дня создания ОП сообщить об этом в налоговый орган по месту нахождения организации.

Согласно статье 9 НК РФ участниками налоговых правоотношений, в частности являются организации, признаваемые в соответствии с НК РФ налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов или налоговыми агентами.

Филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций не являются самостоятельными плательщиками налогов - они исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов, сборов, страховых взносов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений, на что указывает статья 19 НК РФ.

Начиная с 01.01.2017 исчисление и уплату страховых взносов регулирует глава 34 «Страховые взносы» НК РФ. При этом полномочия по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование переданы налоговикам.

Наличие в структуре налогоплательщика-организации филиала или представительства определяет некоторые особенности налогового контроля, осуществляемого путем проведения выездных налоговых проверок (далее - ВНП).

Выездные налоговые проверки регламентированы статьей 89 НК РФ, из которой следует, что в общем случае ВНП проводится по месту нахождения организации на основании решения руководителя налоговой инспекции или его заместителя.

При этом если у организации имеются ОП, то на основании пунктов 2 и

7 статьи 89 НК РФ налоговики могут:

- в рамках общей ВПП проверить деятельность всех ОП организации (включая деятельность филиалов и представительств);

- провести самостоятельную выездную налоговую проверку филиалов или представительств компании-налогоплательщика.

О том, что в рамках ВПП организации, имеющей обособленные подразделения, налоговый орган вправе проверять деятельность филиалов и представительств налогоплательщика, сказано и в пункте 1.4 рекомендаций по проведению ВПП, данных ФНС России в Письме от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок» (далее - Письмо ФНС России № АС-4-2/13622). При этом, как разъясняют налоговые органы в решении о проведении ВПП, организации нет необходимости указывать обособленные подразделения организации.

Организацию выездных налоговых проверок налогоплательщиков-организаций с одновременной проверкой обособленных подразделений осуществляют налоговые органы по месту нахождения организации. При этом, организацию ВПП фирмы - крупнейшего налогоплательщика с одновременной проверкой обособленных подразделений осуществляет налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика.

Не позднее, чем за один месяц до начала квартала, в котором запланировано начало ВПП, налоговый орган, организующий ее проведение, направляет налоговым органам по месту нахождения ОП запрос о выделении должностных лиц для проведения проверки обособленного подразделения. В указанном запросе должны быть отражены следующие сведения:

- полное наименование организации, ее ИНН;
- наименование обособленного подразделения, подлежащего проверке (при наличии);

- адрес места нахождения обособленного подразделения, подлежащего проверке, КПП организации по месту нахождения данного ОП;

- предполагаемые сроки начала и окончания проведения ВПП организации;

- периоды, за которые проводится проверка;

- предмет проверки (виды налогов, по которым проводится проверка).

При необходимости запрашиваются материалы предыдущих самостоятельных налоговых проверок филиалов (представительств).

По общему правилу ВПП организации не может продолжаться более двух месяцев, на что указывает пункт 6 статьи 89 НК РФ. Между тем в некоторых случаях ВПП может длиться четыре месяца, а в исключительных случаях - шесть месяцев.

Основанием для продления сроков ВПП организаций, имеющих в своем составе несколько обособленных подразделений, являются:

- менее 4 обособленных подразделений - до 4 месяцев, в случае если доля уплачиваемых налогов, приходящаяся на данные ОП, составляет не менее 50% от общей суммы налогов, подлежащих уплате организацией, и (или) удельный вес имущества на балансе ОП составляет не менее 50% от общей стоимости имущества организации;

- 4 и более ОП - до 4 месяцев;

- 10 и более ОП - до 6 месяцев.

Кроме того, при необходимости руководитель налоговой инспекции (его заместитель) на основании пункта 9 статьи 89 НК РФ своим решением может приостановить ВПП организации, но не более, чем на полгода (а в некоторых случаях - чем на 9 месяцев). Такое возможно, например, когда требуется истребовать документы у партнеров компании, провести экспертизу, осуществить перевод на русский язык документов, предоставленных компанией на иностранном языке.

Таким образом, с учетом всех этих обстоятельств общая продолжительность ВПП организации, имеющей в своем составе ОП, может длиться более года, а именно - 1 год и 3 месяца.

При этом срок проведения ВПП исчисляется со дня вынесения решения

о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке. На это указывает как пункт 8 статьи 89 НК РФ, так и разъяснения налоговиков, содержащиеся в Письме ФНС России № АС-4-2/13622.

На основании пункта 3 статьи 89 НК РФ предметом ВПП организации может являться проверка правильности исчисления и своевременности уплаты как по одному налогу, так и по нескольким налогам сразу (комплексная проверка).

По общему правилу в рамках ВПП может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Пункт 5 статьи 89 НК РФ запрещает дважды проверять налогоплательщика по одним и тем же налогам за один и тот же период. При этом налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года за исключением случаев принятия решения руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения.

В пункте 1.3.3 Письма ФНС России № АС-4-2/13622 разъясняется, что для проведения более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года в отношении каждой выездной налоговой проверки сверх указанного ограничения налоговым органом в вышестоящий налоговый орган направляется мотивированный запрос о проведении выездной налоговой проверки. В случае если таким налоговым органом является управление ФНС России по субъекту Российской Федерации, то оно направляет указанный запрос вместе со своим мотивированным заключением о целесообразности проведения выездной налоговой проверки непосредственно в ФНС России. Если, по мнению управления ФНС России, по субъекту Российской Федерации, целесообразность проведения выездной

налоговой проверки отсутствует, то запрос не направляется. О принятом решении сообщается налоговому органу, направившему запрос.

При определении количества ВНП налогоплательщика не учитывается количество проведенных самостоятельных выездных налоговых проверок его филиалов и представительств, на что прямо указано в пункте 5 статьи 89 НК РФ.

Самостоятельная ВНП филиала или представительства проводится на основании решения налогового органа по месту нахождения такого обособленного подразделения, на что указывает пункт 2 статьи 89 НК РФ. При этом как следует из пункта 7 статьи 89 НК РФ самостоятельная ВНП филиалов и представительств может осуществляться налоговыми только по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты региональных и (или) местных налогов. О том, что в рамках самостоятельной проверки филиалов и представительств налоговики не вправе проверять федеральные налоги (в том числе, предусмотренные специальными налоговыми режимами), говорит и Минфин России в Письме от 28.03.2011 № 03-02-08/32.

По этой причине самостоятельная ВНП филиала или представительства участника консолидированной группы налогоплательщиков не проводится, что подтверждает и пункт 2 статьи 89.1 НК РФ.

Налоговый орган, проводящий самостоятельную выездную проверку филиалов и представительств, не вправе проводить в отношении филиала или представительства две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.

Налоговый орган не вправе проводить в отношении одного филиала или представительства налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение одного календарного года.

При проведении самостоятельной ВНП филиалов и представительств налогоплательщика срок проверки не может превышать один месяц. При этом продлить самостоятельную проверку филиала (представительства) нельзя, ее можно только приостановить на срок до шести месяцев (пункт 9

статьи 89 НК РФ).

Таким образом, филиалы (представительства) организации могут быть подвергнуты налоговому контролю в двух ситуациях - либо в рамках общей ВМП, проводимой в отношении самой организации, либо в рамках самостоятельной проверки, предметом которой являются региональные и местные налоги.

В последний день проведения ВМП проверяющие обязаны составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю (форма данной справки приведена в Приложении № 7 к Приказу ФНС России от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@).

По результатам ВМП в течение двух месяцев со дня составления справки налоговики составляют акт налоговой проверки, форма которого утверждена Приказом ФНС России от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@, на что указывает пункт 1 статьи 100 НК РФ. В описательной части акта отражаются документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах или указание на отсутствие таких фактов, а также обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, а в итоговой - выводы и предложения проверяющих. В случае проведения самостоятельной проверки филиала или представительства в акте помимо наименования организации указываются полное и сокращенное наименования проверяемого обособленного подразделения и место его нахождения.

В течение пяти дней с даты, указанной в «шапке» акта налоговики должны вручить его налогоплательщику или его представителю под расписку или передать иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом, на что указано в пункте 5 статьи 100 НК РФ.

В случае уклонения от получения акта представитель налоговой инспекции делает в акте соответствующую запись и заверит ее своей подписью, а акт направит по почте заказным письмом по месту нахождения

организации (обособленного подразделения). В этом случае датой вручения этого акта считается шестой день, считая с даты отправки заказного письма.

Если налогоплательщик не согласен с фактами, выводами и предложениями проверяющих, изложенными в акте, то он может представить свои письменные возражения в налоговую инспекцию, приложив к ним (если это необходимо) документы или их копии, подтверждающие обоснованность своих возражений. На эти действия закон отводит проверяемому лицу один месяц со дня получения акта.

Согласно пункту 1 статьи 101 НК РФ в течение 10 рабочих дней с даты окончания срока, отведенного налогоплательщику на представление письменных возражений по акту, руководитель налоговой инспекции (его заместитель) по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки деятельности организации (акт проверки, иные материалы налоговой проверки, представленные налогоплательщиком возражения по акту) должен вынести одно из решений:

- о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

При этом срок рассмотрения материалов налоговой проверки и вынесения соответствующего решения может быть продлен, но не более чем на один месяц.

В последнем случае проверяемое лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в течение 15 дней со дня получения дополнения к акту налоговой проверки вправе представить в налоговый орган письменные возражения по такому дополнению к акту налоговой проверки в целом или по его отдельным положениям (пункт 6.2 статьи 101 НК РФ). Указанная информация и возражения по акту, также рассматриваются руководителем налоговой инспекции (его заместителем),

проводившей проверку. В течение 10 дней со дня истечения срока, отведенного проверяемому лицу на представление письменных возражений, по результатам дополнительных мер налогового контроля налоговыми принимаются решения:

- о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решение (решение о привлечении или об отказе к привлечению к ответственности) вручается налогоплательщику (его представителю) в течение 5 рабочих дней после его вынесения. В силу пункта 9 статьи 101 НК РФ решение налогового органа, принятое по результатам налоговой проверки, вступает в силу в течение месяца со дня его вручения лицу, в отношении которого было вынесено соответствующее решение (его представителю).

Задача к главе 6.

Рассчитать долю прибыли по обособленному подразделению на основании следующих данных.

Организация "Альфа" зарегистрирована в г. Москве и имеет два обособленных подразделения, которые расположены в Московской и Калужской областях.

Для расчета доли прибыли обособленных подразделений "Альфа" использует показатель "расходы" на оплату труда.

По итогам 9 месяцев налоговая база по налогу на прибыль в целом по организации составила 500 000 руб.

Расходы на оплату труда за 9 месяцев по данным налогового учета составили:

Показатели для расчета доли	Организация в целом	Головной офис	Обособленное подразделение в	Обособленное подразделение в
-----------------------------	---------------------	---------------	------------------------------	------------------------------

прибыли, руб.			Московской области	Калужской области
Расходы на оплату труда с 1 января до 1 октября	1 010 000	550 000	150 000	310 000

Остаточная стоимость амортизируемых основных средств по данным налогового учета за 9 месяцев составляла:

Показатели для расчета доли прибыли, руб.	Организация в целом	Головной офис	Обособленное подразделение в Московской области	Обособленное подразделение в Калужской области
Остаточная стоимость ОС на 1 января	985 000	520 000	145 000	320 000
Остаточная стоимость ОС на 1 февраля	963 000	510 000	140 000	313 000
Остаточная стоимость ОС на 1 марта	941 000	500 000	135 000	306 000
Остаточная стоимость ОС на 1 апреля	919 000	490 000	130 000	299 000
Остаточная стоимость ОС на 1 мая	897 000	480 000	125 000	292 000
Остаточная стоимость ОС на 1 июня	875 000	470 000	120 000	285 000
Остаточная стоимость ОС на 1 июля	853 000	460 000	115 000	278 000
Остаточная стоимость ОС на 1 августа	831 000	450 000	110 000	271 000
Остаточная стоимость ОС на 1 сентября	809 000	440 000	105 000	264 000
Остаточная стоимость ОС на 1 октября	787 000	430 000	100 000	257 000
Общая сумма остаточных стоимостей по итогам 9 месяцев	8 860 000	4 750 000	1 225 000	2 885 000

Тесты к главе 6

1. Следует ли для расчета налога на прибыль, подлежащего зачислению в региональный бюджет, и доли прибыли, приходящейся на

обособленное подразделение (головную организацию), учитывать в расходах на оплату труда выплаты по договорам подряда с физическими лицами, некоторые из которых являются работниками организации:

а) для расчета налога на прибыль, подлежащего уплате в региональный бюджет, и доли прибыли, приходящейся на обособленное подразделение (головную организацию), в расходах на оплату труда необходимо учитывать только выплаты по договорам подряда с физическими лицами, которые не состоят в штате организации;

б) для расчета налога на прибыль, подлежащего уплате в региональный бюджет, и доли прибыли, приходящейся на обособленное подразделение (головную организацию), в расходах на оплату труда необходимо учитывать только выплаты по договорам подряда с физическими лицами, которые состоят в штате организации;

в) для расчета налога на прибыль, подлежащего уплате в региональный бюджет, и доли прибыли, приходящейся на обособленное подразделение (головную организацию), в расходах на оплату труда необходимо учитывать выплаты по договорам подряда как со штатными работниками, так и с физическими лицами, которые не состоят в штате организации.

2. Организация планирует создание нескольких обособленных подразделений в городе федерального значения - Санкт-Петербурге. Возможно ли для сдачи отчетности по НДФЛ (формы 6-НДФЛ) сделать так, чтобы все обособленные подразделения были поставлены на учет в одном налоговом органе с присвоением всем этим подразделениям одного КПП:

а) да, возможно,

б) нет, при постановке на налоговый учет в городе федерального значения Санкт-Петербурге в одном налоговом органе нескольких обособленных подразделений каждому из обособленных подразделений присваивается отдельный КПП;

в) данный вопрос решается самостоятельно ИФНС в зависимости от статуса налогоплательщика.

3. На кого возлагается ответственность за неуплату НДС и страховых взносов, а также за несвоевременное представление отчетности обособленным подразделением: на само подразделение или головную организацию:

а) ответственность за неисполнение всех обязанностей по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов несет соответствующий филиал (соответствующее представительство).

б) на головную организацию и обособленное подразделение возлагается субсидиарная ответственность за неисполнение всех обязанностей по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов в данном случае.

в) ответственность за неисполнение всех обязанностей по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов несет юридическое лицо, в состав которого входит соответствующий филиал (соответствующее представительство).

4. У организации, зарегистрированной в г. Нижнем Новгороде, есть работники, которые работают дистанционно в качестве агентов по продажам в г. Йошкар-Оле с января 2019 г. В настоящее время у организации нет финансовой возможности арендовать офис в г. Йошкар-Оле. Руководитель принял решение о заключении договора коворкинг-услуг с организацией в г. Йошкар-Оле за доступную арендную плату, чтобы работники могли работать с клиентами в данном помещении в определенные дни, когда помещение свободно. Возникает ли у организации обязанность по постановке на учет обособленного подразделения по месту нахождения арендованного помещения в коворкинг-центре г. Йошкар-Ола?

а) да, возникает;

б) организация не обязана ставить на учет обособленное подразделение по месту нахождения арендованного помещения в коворкинг-центре, так как в данной ситуации не созданы стационарные рабочие места;

в) данный вопрос решается самостоятельно ИФНС в зависимости от статуса налогоплательщика.

5. Частота представления информации в системе налогового учета определяется:

- а) Министерством финансов РФ;
- б) Федеральной налоговой службой РФ;
- в) руководством хозяйствующего субъекта;
- г) Налоговым кодексом РФ.

6. Организации ведут налоговый учет:

- а) в обязательном порядке;
- б) если предусмотрено в учетной политике;
- в) по согласованию с налоговыми органами;

в) в добровольном порядке, но обязаны представлять по требованию работников налоговых органов документы, разъясняющие формирование налогооблагаемой базы

7. Учетная политика для целей налогообложения утверждается:

- а) приказом руководителя организации;
- б) приказом руководителя организации после согласования с должностным лицом налогового органа;
- в) собранием учредителей организации.

8. Не относятся к внереализационным доходам для целей налогообложения:

- а) доходы от долевого участия в других организациях;
- б) доходы от сдачи имущества в аренду (субаренду);
- в) имущественные права, полученные в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;
- г) суммы кредиторской задолженности, списанные в связи с истечением срока исковой давности.

9. В соответствии с главой 25 НК РФ для российских организаций прибылью признается:

- а) доход, полученный организацией в налоговом периоде;

б) выручка от реализации товаров, уменьшенная на расходы на реализацию товаров;

в) полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов,

г) сумма дивидендов и расходов на развитие организации.

10. Во внереализационные доходы организации включаются:

а) доход, поступивший от покупателей в оплату выполненных работ;

б) доход, полученный по акциям другой организации;

в) средства, поступившие от акционеров в виде взносов в уставный капитал организации – налогоплательщика.

11. Признание доходов по методу начисления происходит:

а) в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место;

б) в том отчетном (налоговом) периоде, когда они имели место и была произведена оплата;

в) в том отчетном (налоговом) периоде, когда произведена оплата;

г) на ту дату, которая дополнительно установлена законодательными актами регионов

12. В соответствии с методом начисления датой осуществления материальных расходов признается:

а) дата заключения договора купли –продажи материала;

б) дата оплаты поставщику материалов;

в) дата оприходования приобретенных материалов;

г) дата передачи материалов в производство.

13. В соответствии с кассовым методом датой осуществления материальных расходов признается:

а) дата заключения договора купли –продажи материала;

б) дата оплаты поставщику материалов, по мере списания материалов в производство;

в) дата оприходования приобретенных материалов.

14. Расходы на страхование имущества:

а) признаются расходами того периода, в котором были перечислены страховые взносы;

б) признаются расходами будущих периодов и подлежат равномерному включению в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией;

в) не признаются расходами для целей налогообложения.

15. К прочим расходам относятся:

а) зарплата, расходы по таре, расходы на электроэнергию;

б) расходы на командировки, информационные услуги, расходы на рекламу;

в) материалы, амортизация, транспортные расходы.

16. В соответствии с гл. 25 НК РФ амортизируемым признается имущество:

а) со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 тыс. руб.;

б) со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью на дату приобретения более стократного размера минимальной месячной оплаты труда, установленного законом;

в) со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 тыс. руб.;

г) со сроком полезного использования более 12 месяцев независимо от первоначальной стоимости.

17. При наличии структурных подразделений, в которых осуществляются налогооблагаемые операции, в том числе по реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, организация, как налогоплательщик НДС, обязана выставить счет-фактуру своему покупателю в течение:

а) 5 календарных дней с момента их отгрузки;

б) 10 календарных дней с момента их отгрузки;

в) 15 календарных дней с момента их отгрузки.

18. Заявление о постановке на учет подается иностранной организацией в налоговый орган не позднее:

а) 10 календарных дней со дня начала осуществления ею деятельности на территории Российской Федерации

б) 15 календарных дней со дня начала осуществления ею деятельности на территории Российской Федерации

в) 30 календарных дней со дня начала осуществления ею деятельности на территории Российской Федерации.

19. Если налогоплательщиком созданы новые или ликвидированы ОП в течение текущего налогового периода, уведомить налоговые органы о том, через какое из подразделений на территории субъекта Российской Федерации будет осуществляться уплата налога в бюджет, налогоплательщик обязан в течение:

а) 5 дней после окончания отчетного периода;

б) 10 дней после окончания отчетного периода;

в) 30 дней после окончания отчетного периода.

20. Налоговые декларации по налогу на прибыль по окончании отчетного периода должны быть представлены не позднее:

а) 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода;

б) 30 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода;

в) 20 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

21. Справки по форме 2-НДФЛ представляются налоговым агентом в налоговый орган ежегодно не позднее:

а) 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом;

б) 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом;

в) 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Список литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (Часть первая от 30.11.1994 № 51-ФЗ в ред. от 27.07.2006), (Часть вторая от 26.01.1996 № 14-ФЗ в ред. от 02.02.2006), (Часть третья от 26.11.2001 № 146 – ФЗ в ред. От 03.06.2006), ИНФРА – М, 2019;

2. Налоговый кодекс Российской Федерации - часть первая от 31 июля 1998 г. № 146 –ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117 – ФЗ с изменениями и дополнениями, ИНФРА – М, 2019;

3. Федеральный закон от 6 декабря 2012 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Собрание законодательства Российской Федерации от 12 декабря 2012 г. № 50 ст. 7344.

4. Федеральный закон «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» от 24.07.2007 N 209-ФЗ ст 4 (ред. от 27.12.2019) <https://fzrf.su/zakon/maloe-i-srednee-predprinimatelstvo-209-fz/st-4.php>

5. Приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»;

6. Постановление Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914 «Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов – фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» с изменениями и дополнениями;

7. Приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» с изменениями и дополнениями;

8. Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово – хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» с изменениями и дополнениями от 7 мая 2003 г.;

9. Приказ Минфина РФ от 13. 06.1995 г. № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»;

10. Информация Минфина России от 29.06.2016 N ПЗ-3/2016 "Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности" http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_200331/

11. Приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/08»;

12. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» с изм. и доп.

13. Анализ финансовой отчетности / под ред. О.В. Ефимовой, МВ. Мельник. – М.: ОМЕГА – Л, 2017. – 413 с.

14. Анализ финансовой отчетности / под ред. Л.В. Донцовой, Н.А. Никифоровой. – М.: Дело и Сервис, 2016. – 365 с.

15. Астахов В.П. Бухгалтерский финансовый учет. М., «МарТ», 2017

16. Баканов М.И. Анализ хозяйственной деятельности в торговле. Учебник для вузов. М., Экономика, 2017. – 541 с.

17. Бухгалтерский финансовый учет / под ред. Ю.А. Бабаева. М., Вузовский учебник, 2017

18. Бычкова, С.М. Бухгалтерский финансовый учет / С.М. Бычкова, Д.Г. Бадманова. М., ИНФРА-М, 2017

19. Вахрушина М.А. Бухгалтерский учет на малых предприятиях. М., ДИС, 2017

20. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Анализ бухгалтерской отчетности. – М.: ДИС, 2017. – 522 с.

21. Иванова С.И. Бухгалтерский учет на малых предприятиях. М, ИНФРА-М, 2017;

22. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. М., ИНФРА –М, 2018

23. Краснова Л.П., Шалашова Н.Т., Ярцева Н.М. Бухгалтерский учет.
М., ЮРИСТЪ, 2015;

24. Сайт Главбух <http://www.glavbukh.ru>

25. Сайт Гарант <http://www.garant.ru>