

26 октября 2022

Тема:

ТОП-5 горячих тем по НДС и налогу на прибыль

Спикер:

Виктория Варламова - Советник налоговой службы II ранга, главный эксперт компании «Правовест Аудит», эксперт при Палате общественных уполномоченных по защите прав предпринимателей в г. Москве.

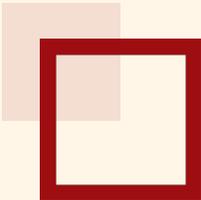
pravovest-audit.ru

+7 495 134-32-23





Новые правила исчисления НДС по электронным услугам, приобретаемым у иностранных компаний с 1 октября 2022 года



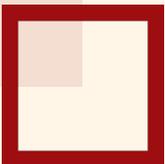


До 01.10.2022

Письмо Минфина РФ от 24 октября 2018 г. N 03-07-08/76139

У российского покупателя электронных услуг (п.1 ст.174.2 НК РФ) с 1 января 2019 года не возникает обязанностей налогового агента по НДС, даже если иностранная компания не встанет на учет в налоговом органе.

Ответственность за неуплату НДС будет нести сама иностранная компания.





ФНС рекомендовала покупателям уплачивать НДС при приобретении электронных услуг у иностранных компаний

Письмо ФНС от 30.03.2022 года № СД-4-3/3807@

В связи с введением в отношении РФ санкций, создающих для иностранных организаций, оказывающих услуги в электронной форме, сложности при перечислении денежных средств со счетов иностранных банков на счета Федерального казначейства, ФНС рекомендует покупателям самостоятельно исчислять, удерживать и уплачивать НДС в бюджет в качестве налоговых агентов.

При этом следует учитывать подход, изложенный в письме ФНС России от 24.04.2019 № СД-4-3/7937: если покупатель уплатил НДС «за иностранную компанию» и принял его к вычету или включил в стоимость (в расходы) услуг, то налоговый орган не может требовать перерасчета налоговых обязательств у покупателя и иностранной организации повторно уплачивать НДС не требуется.

Также ФНС рекомендует российским компаниям и ИП, приобретающим электронные услуги, проинформировать своих зарубежных контрагентов, что будут самостоятельно исчислять и уплачивать НДС.

Указанная позиция ФНС согласована с Минфином России и доведена до налоговых органов и налогоплательщиков.

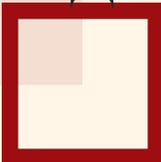




Письмо Минфина России от 6 июня 2022 г. N 03-07-08/53215

В связи с этим и с учетом пункта 4.6 статьи 83 Кодекса иностранная организация, оказывающая услуги в электронной форме, местом реализации которых признается территория Российской Федерации, подлежит постановке на учет в налоговом органе. **При этом обязанности по исчислению налога на добавленную стоимость российской организацией (индивидуальным предпринимателем) в качестве налогового агента при приобретении вышеуказанных услуг Кодексом не предусмотрено.**

Одновременно сообщается, что при решении вопроса о применении налога на добавленную стоимость при приобретении у иностранных лиц услуг в электронной форме **ВОЗМОЖНО** руководствоваться письмом ФНС России от 30 марта 2022 г. N СД-4-3/3807@.

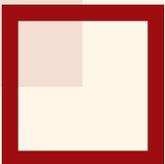




Федеральный закон от 14 июля 2022 г. N 323-ФЗ

С 1 октября 2022 года при ПРИОБРЕТЕНИИ
электронных услуг у иностранных организаций
российские организации и ИП должны выполнять
обязанности налогового агента по НДС.

Иностранные компании, реализующие электронные услуги, в т.ч. иностранные посредники с участием в расчетах, будут сами уплачивать НДС только в случае, если оказывают электронные услуги физическим лицам (НЕ ИП) (п.2 ст.161 и п.3 ст.174.2 НК РФ в ред. Закона N 323-ФЗ, **новый п.10.1 ст.174.2 НК РФ**).





Напомним, что с 1 октября 2021 года

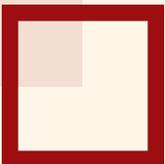
Обязанности налогового агента по НДС при реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации **иностранными лицами, возникают не только, когда иностранные лица НЕ состоят на учете в налоговых органах, но и в случаях, когда они состоят на учете только в связи с:**

- нахождением на территории Российской Федерации принадлежащих им недвижимого имущества и (или) транспортных средств

либо

- с открытием счета в банке;

А также, если иностранная организация, состоит на учете в налоговых органах по месту нахождения ее обособленных подразделений на территории Российской Федерации (за исключением осуществления реализации товаров (работ, услуг) через обособленное подразделение иностранной организации, расположенное на территории Российской Федерации).





Письмо ФНС России от 08.08. 2022 г. N СД-4-3/10308@

На основании п. 10.1 ст. 174.2 НК РФ (в ред. Закона N 323-ФЗ) **иностраннне организации не производят исчисление и уплату НДС при оказании услуг в электронной форме, местом реализации которых признается территория Российской Федерации, в адрес организаций и индивидуальных предпринимателей, состоящих на учете в налоговых органах. В таком случае НДС подлежит исчислению и уплате налоговым агентом - покупателем в порядке, предусмотренном п. 1 и 2 ст. 161 НК РФ, за исключением реализации услуг через российского посредника, который исполняет обязанности налогового агента в соответствии с п. 10 ст. 174.2 НК РФ.**

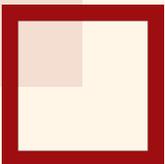
Из данных разъяснений можно сделать вывод, что при приобретении электронных услуг у иностранных компаний российские организации или ИП должны выполнять обязанности налогового агента по НДС независимо от факта регистрации «иностранца» в налоговых органах.





Письмо ФНС России от 08.08. 2022 г. N СД-4-3/10308@

При приобретении «иных услуг» (не электронных) у иностранных организаций, которые зарегистрированы в качестве плательщиков НДС по электронным услугам в соответствии с п.4.6 ст. 83 НК РФ, покупатель вправе самостоятельно исчислять, удерживать и уплачивать НДС в бюджет РФ с учетом подхода, изложенного в письмах ФНС России от 24.04.2019 N СД-4-3/7937 и от 30.03.2022 N СД-4-3/3807@, т.е. выполнить обязанности налогового агента добровольно.



С 1 октября 2022 года редакция п.1 ст.161 НК РФ НЕ меняется!

1. ... налоговая база **определяется налоговыми агентами** в случае реализации этих товаров (работ, услуг) налогоплательщиками - иностранными лицами:

не состоящими на учете в налоговых органах либо состоящими на учете в налоговых органах только в связи с нахождением на территории РФ принадлежащих им недвижимого имущества и (или) транспортных средств либо в связи с открытием счета в банке;

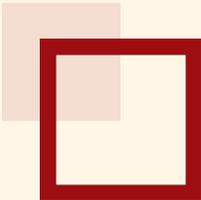
состоящими на учете в налоговых органах по месту нахождения их обособленных подразделений на территории РФ

2. Для целей **пункта 1** настоящей статьи налоговыми агентами признаются организации и индивидуальные предприниматели, приобретающие на территории Российской Федерации товары (работы, услуги) **у указанных в пункте 1 настоящей статьи иностранных лиц,** если иное не предусмотрено пунктом 5.2 настоящей статьи и пунктами 3 и 10.1 статьи 174.2 настоящего Кодекса.



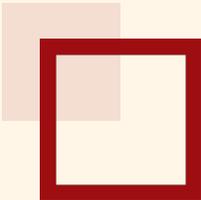


При добровольной уплате НДС по электронным услугам есть риск, что перечисленные суммы будут квалифицированы налоговыми органами как переплата НДС у налогового агента, а переплата не является «агентским» НДС, который можно принять к вычету, ее можно только вернуть из бюджета (**Определение Конституционного Суда РФ от 24.11.2016 №2518-О и определение Верховного Суда РФ от 19.04.2016 №305-КГ16-2688**).





Как уплатить и принять к вычету НДС по электронным услугам?

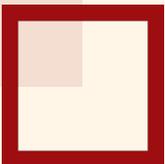




«Переходный период»

Письмо ФНС России от 08.08.2022 N СД-4-3/10308@

ФНС разъяснила: если до 1 октября 2022 г. был перечислен аванс в счет оказания электронных услуг, а услуги оказаны после 1 октября 2022 г., обязанностей налогового агента не возникает. При этом покупатель вправе принять к вычету НДС, уплаченный в адрес иностранной организации, в прежнем порядке, который установлен п. 2.1 ст.171 НК РФ до 1 октября 2022 г.

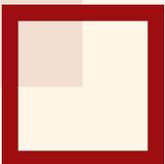




Вычет НДС, ПРЕДЪЯВЛЕННОГО иностранной компанией при приобретении электронных услуг

Условия для вычета НДС (п.2.1 ст.171 НК РФ):

- 1) иностранная компания зарегистрирована на сайте ФНС (<https://lkioereg.nalog.ru/ru/registry>)**
- 2) есть договор и (или) расчетный документ с выделенной суммой НДС и указанием ИНН/КПП иностранной компании (например, инвойс, счет, договор оферты и т.п)**
- 3) есть документы на перечисление оплаты, включая сумму налога (например, платежное поручение)**





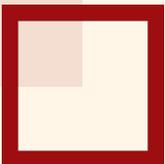
Вычет НДС при приобретении электронных услуг

Вычет после оказания услуг

Вычетам подлежат ... суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации...**после принятия на учет** указанных товаров (работ, **услуг**), имущественных прав с учетом особенностей, предусмотренных ст. 172 НК РФ и при наличии соответствующих первичных документов (**абз.1 и 2 п.1 ст.172 НК РФ**).

Курс валюты при приобретении электронных услуг

При приобретении за иностранную валюту товаров (работ, услуг), имущественных прав иностранная валюта пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации **на дату принятия на учет товаров (работ, услуг) (абз.4 п.1 ст.172 НК РФ, Письмо Минфина России от 30.04.2019 N 03-07-08/32529)**.





Вычет НДС при приобретении электронных услуг в книге покупок

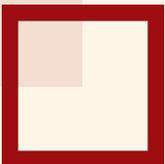
Письмо ФНС России от 14.05.2019 N СД-4-3/8916@

При принятии к вычету НДС в книге покупок покупателю следует указать:

в графе 2 - код вида операции - 45;

в графе 3 (номер и дата с/ф) - номер и дата договора или расчетного документа (счета на оплату услуг, акта об оказании услуг или иного документа со стороны иностранной организации), в которых указаны ИНН и КПП иностранной организации, а также сумма НДС;

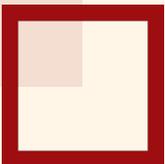
в графе 7 - номер и дата документа, свидетельствующего о перечислении оплаты, а при безденежных формах расчетов - номер и дата документа, свидетельствующего о погашении задолженности.





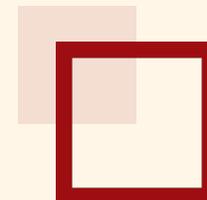
Налоговая база у налоговых агентов

Исчисление суммы налога производится налоговым агентом, **при оплате оказанных услуг, либо в момент их предварительной оплаты** (в полном объеме или при частичной оплате) не зависимо от даты составления актов об оказанных услугах, т.е. налоговая база по НДС определяет на дату выплаты (перечисления) денежных средств иностранному лицу (**Письмо Минфина России от 21.01.2015 N 03-07-08/1467**). Налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих услуг с учетом российского НДС (п.1 ст.161 НК РФ). Если российский **НДС не предусмотрен договором** на оказание услуг, налоговую базу российская организация должна определить самостоятельно, т.е. следует увеличить стоимость услуг на сумму НДС (начислить 20% сверх стоимости услуг) (Письма Минфина России от **26.05.2016 г. N 03-07-13/1/30201**, от 05.06.2013 N 03-03-06/2/20797, от 08.09.2011 N 03-07-08/276, от 04.02.2010 N 03-07-08/32, Постановление Президиума ВАС РФ от 03.04.2012 N 15483/11).





Если электронные услуги **были оказаны до 1 октября 2022 г.**, а **оплата** за них производится **после 1 октября 2022 г.**, у покупателя возникают обязанности налогового агента по НДС.

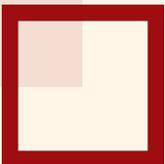




Согласно п. 3 ст. 153 НК РФ при определении налоговой базы выручка (расходы) налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы, установленному ст. 167 НК РФ, **или на дату фактического осуществления расходов.**

При приобретении услуг у иностранных партнеров, стоимость которых выражена в иностранной валюте, сумма НДС, подлежащая удержанию налоговым агентом, исчисляется исходя из курса ЦБ РФ, действующему **на дату оплаты услуг** (Письмо Минфина России от 21.01.2015 N 03-07-08/1467).

При составлении счета-фактуры на приобретение услуг в строке 5 счета - фактуры указывается номер и дату «платежки» на перечисление НДС в бюджет (п.п. "з" п. 1 Правил заполнения счета-фактуры).





Сроки перечисления НДС «иностранцами»

налоговыми агентами

Абз. 3 и 4 п.4 ст.174 НК РФ

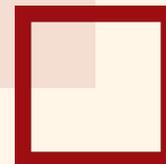
В случаях реализации работ (услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками - иностранными лицами, указанными в п. 1 ст. 161 НК РФ, уплата налога производится налоговыми агентами одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств таким налогоплательщикам.

Банк, обслуживающий налогового агента, не вправе принимать от него поручение на перевод денежных средств в пользу указанных налогоплательщиков, если налоговый агент не представил в банк также поручение на уплату налога с открытого в этом банке счета при достаточности денежных средств для уплаты всей суммы налога.

Федеральный закон от 14 июля 2022 г. N 263-ФЗ

С 1 января 2023 года удержанный налог нужно будет перечислять по 1/3 каждый месяц в срок – не позднее 28-го числа в соответствии с п.1 ст.174 НК РФ.

У налогоплательщиков также изменятся сроки уплаты НДС с 25-го на 28-е число (из-за введения единого налогового платежа).



Вычет НДС у налоговых агентов

Налоговые агенты имеют право на вычет НДС при соблюдении следующих условий (п.3 ст.171 НК РФ):

- услуги были приобретены для операций, облагаемых НДС;
- при их приобретении НДС был уплачен в бюджет.

Вычет производится только после принятия на учет товаров (работ, услуг) и при наличии соответствующих первичных документов (подтверждающих факт их принятия на учет) (**Письмо ФНС РФ от 12.08.2009 N ШС-22-3/634@** и **Решение ВАС РФ от 12.09.2013 N 10992/13**, см. также **Письмо Минфина РФ от 23.10.2013 N 03-07-11/44418**).

При принятии к вычету НДС в книге покупок регистрируют счет-фактуру, который был зарегистрирован в книге продаж при перечислении денежных средств иностранному партнеру. При этом в графе 2 книги покупок необходимо указать **код вида операции 06**.

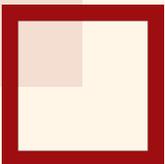


Нюансы заполнения декларации по НДС налоговыми агентами при приобретении электронных услуг с 01.10.2022

Письмо ФНС от 28 сентября 2022 г. N СД-4-3/12845@

При приобретении электронных услуг у иностранных компаний с 1 октября 2022 г. в Разделе 2 рекомендует указывать код

1011720 - операции, указанные в пункте 10.1 статьи 174.2 НК РФ





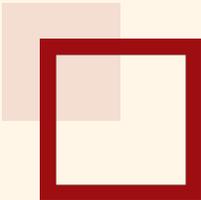
Нюансы заполнения декларации по НДС налоговыми агентами по «ИТэлектронным» приобретениям у «иностранцев»

Письмо ФНС России от 27.04.2022 N СД-4-3/5204@

В стр. 070 разд. 2 декларации по НДС указывают код операции:

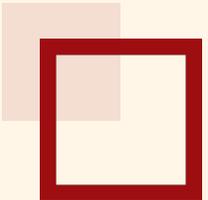
- 1011712 - при расчетах деньгами (п.1 ст.161 НК РФ)

-1011711 - при неденежной форме расчетов (п.1 ст.161 НК РФ)





Что учесть по налогу на прибыль?





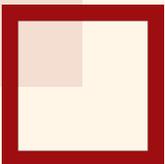
Положительные курсовые разницы

Задолженность в иностранной валюте подлежит пересчету в рубли на дату погашения этой задолженности (дату поступления / перечисления валюты) и на последнее число текущего месяца (п.8 ст.271 и п.10 ст.272 НК РФ –редакция не изменилась). Курсовые разницы, возникающие при пересчете указанной задолженности в рубли, в налоговом учете включаются в состав внереализационных доходов или внереализационных расходов (п. 11 ст. 250, пп. 5 п. 1 ст. 265, пп. 7 п. 4 ст. 271, пп. 6 п. 7 ст. 272 НК РФ).

С 1 января 2022 года в отношении ДОХОДОВ введено ИСКЛЮЧЕНИЕ (новый пп.7.1 п.4 ст.271 НК РФ, введен Законом 67-ФЗ).

Датой получения дохода в виде **положительной курсовой разницы, возникшей в 2022 - 2024 годах** по требованиям (обязательствам), в том числе по требованиям по договору банковского вклада (депозита), стоимость которых выражена в иностранной валюте (за исключением авансов) признается **дата прекращения (исполнения) требований (обязательств)** (новый пп.7.1 п.4 ст.271 НК РФ введен Законом 67-ФЗ)).

Положительные курсовые разницы от переоценки требований (обязательств) на последний день месяца НЕ учитываются.

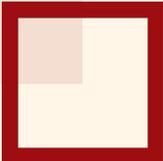




Письмо Минфина России от 15 апреля 2022 г. N 03-03-06/1/33418

...положительные курсовые разницы, возникшие у налогоплательщика **по требованиям (обязательствам)**, стоимость которых выражена в иностранной валюте в 2022-2024 годах, учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций на дату прекращения (исполнения) таких требований (обязательств).

Отрицательная курсовая разница, возникшая у налогоплательщика **в 2022 году**, учитывается **в прежнем порядке**, установленном п. 10 ст. 272 НК РФ, то есть на дату прекращения (исполнения) требований (обязательств) и (или) на последнее число текущего месяца в зависимости от того, что произошло раньше.





Письмо Минфина России от 12 июля 2022 г. № 03-03-06/1/66936

Минфин разъяснил, что в целях налога на прибыль в соответствии с новым временным порядком **положительные курсовые разницы в 2022-2024 годах и отрицательные курсовые разницы в 2023-2024 годах, начисленные** по требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте, **учитываются только по мере прекращения (исполнения) данных требований (обязательств).** **Сам порядок исчисления курсовых разниц, установленный в п. 8 ст.271 и п. 10 ст.272 НК РФ, не изменился.**





Минфин разъяснил алгоритм учета курсовых разниц

**Письмо Минфина России от 12 июля 2022 г. N 03-03-06/1/66936,
Письмо ФНС от 07 октября 2022 № СД-4-3/13426@**

При учете курсовых разниц по требованиям (обязательствам) в валюте в 2022 году **следует исходить из следующего:**

- **на последнее число текущего месяца** по требованиям (обязательствам) в валюте определяется курсовая разница в порядке, установленном положениями главы 25 НК РФ;
- **исчисленная отрицательная курсовая разница** на последнее число текущего месяца учитывается в составе внереализационных расходов (пп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ, пп. 6 п.7 ст. 272 НК РФ);
- **исчисленная положительная курсовая разница** на последнее число текущего месяца не учитывается в составе внереализационных доходов. **Подобные суммы положительной курсовой разницы суммируются до момента прекращения (исполнения) требований (обязательств);**
- при прекращении требования (обязательства) в валюте **накопленная положительная курсовая разница, возникшая при их переоценке, учитывается в составе внереализационных доходов на дату прекращения (исполнения) требований (обязательств),** выраженных в иностранной валюте.





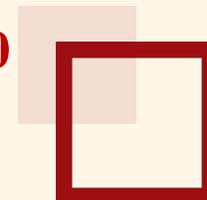
Бухучет

Оказали услуги 15.07.2022 года, стоимость услуг 100 евро. Курс-82 руб.

	курс	Курсовая разница	Расход (д-т 91)	Доход (к-т 91)
15.07.2022	82	-		
31.07.2022	83	$8300-8200=+100$		100
31.08.2022	82	$8200-8300=-100$	100	
30.09.2022	94	$9400-8200=+1200$		1200
31.10.2022	96	$9600-9400=+200$		200
30.11.2022	74	$7400-9600=-2200$	2200	
15.12.2022 (заплатили)	66	$6600-7400=-800$	800	

Налоговый учет

В декларации по прибыли за 9 месяцев расход – 100,
за 2022 год (нарастающим итогом): расход -3100 (+2200+800), доход – 1500
(200+1200+100)



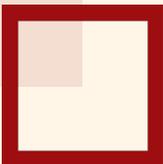


Письмо Минфина России от 17 мая 2022 г. N 03-03-06/2/45448

В части предложений о внесении изменений в статьи 271 и 272 НК РФ, предусматривающих наделение налогоплательщика правом выбора на применение установленного НК РФ временного порядка учета курсовых разниц отмечается, что **установление порядка расчета налоговой базы в зависимости от воли налогоплательщика, по нашему мнению, необоснованно.**

Письмо Минфина России от 5 августа 2022 г. N 03-03-06/1/76173

Данный порядок признания доходов и расходов в силу требований законодательства о налогах и сборах **подлежит применению при пересчете требований (обязательств) в валюте в 2022-2024 годах всеми налогоплательщиками налога на прибыль организаций без исключений.**





Бухучет

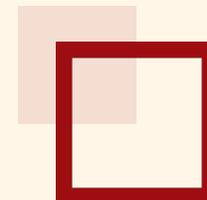
Оказали услуги 15.07.2022 года, стоимость услуг 100 евро. Курс-82 руб.

	курс	Курсовая разница	Расход (д-т 91)	Доход (к-т 91)
15.07.2022	82	-		
31.07.2022	83	$8300-8200=+100$		100
31.08.2022	82	$8200-8300=-100$	100	
30.09.2022	94	$9400-8200=+1200$		1200
31.10.2022	96	$9600-9400=+200$		200
30.11.2022	74	$7400-9600=-2200$	2200	
31.12.2022	66	$6600-7400=-800$	800	
15.01.2023 (заплатили)	67	$6700-6600=+100$		100

Налоговый учет

В декларации по прибыли за 2022 год – расход 3100 (100+2200+800),

В декларации за 1-й квартал 2023 года: доход – 1600 (100+1200+200+100)





Если требования/обязательства погашаются частично

Письмо Минфина России от 17 мая 2022 г. N 03-03-06/2/45448

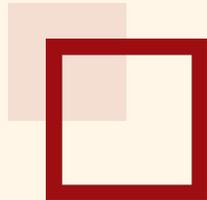
Отрицательная курсовая разница, возникшая у налогоплательщика в 2022 году, учитывается в прежнем порядке, установленном п. 10 ст. 272 НК РФ, то есть на дату прекращения (исполнения) требований/обязательств и (или) на последнее число текущего месяца в зависимости от того, что произошло раньше.

.....

При этом сам порядок исчисления курсовых разниц не изменился.

..При частичном погашении требований/обязательств на дату частичного погашения таких требований/обязательств учитываются курсовые разницы, относящиеся к погашаемой задолженности.(???)

.....



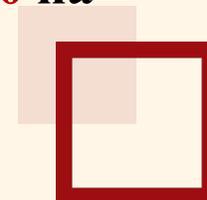


Бухучет Оказали услуги 15.10.2022 года, стоимость услуг 100 евро. Курс-82 руб. 15.10.2022 года оплачено 60 евро.

	курс	Курсовая разница	Расход (д-т 91)	Доход (к-т 91)
15.10.2022	82	-		
31.10.2022	83	100 (83-82)=+100		100
15.11.2022 оплачено 60 евро	84	100 (84-83)=+100		100 (60/40)
30.11.2022	80	40 (80-84)=-160	160	
31.12.2022	96	40 (96-80)=+640		640
15.01.2023 оплачено 40 евро	74	40 (74-96)=-880	880	
Налоговый учет				

В декларации по прибыли за 2022 г.: доход 120 руб.: положительная курсовая разница по оплаченным 60 евро=60 (84-83) + 100(60/100)= 60+60, **расход 160 руб.** «убыток» 40 руб.

за 1-й кв-л 2023 года: расход -880 руб., доход – 720 ((100-60 на 31.10)+(100-60 на 15.11)+640), «убыток» 160 руб.



О признании доходов и расходов в виде курсовых разниц

ВОПРОС:

Уточните, пожалуйста, в 2022 году при частичном погашении предприятием обязательства до окончания текущего месяца, какую сумму в валюте необходимо переоценить: остаток задолженности на дату погашения или сумму погашаемой задолженности, если по результатам переоценки образуется отрицательная курсовая разница (курс повысился от даты предыдущей переоценки)?

ОТВЕТ:

15.01.2022 получен беспроцентный заем 1000 евро. 15.04.2022 погасили 700 евро.

Курс евро к рублю:

на 15.01.2022: 86,89

на 28.02.2022: 93,60

на 15.04.2022: 88,00

на 31.01.2022: 86,64

на 31.03.2022: 93,70

на 30.04.2022: 74,56

Считаем курсовые разницы. У нас **обязательство**. Поэтому при падении курса рубля – отрицательная курсовая разница (нужно отдавать больше рублей), при росте курса рубля – положительная (нужно отдавать меньше рублей).

на 31.01.2022: $1000 \times (86,64 - 86,89) = 250$ руб. Положительная курсовая разница. НЕ ПРИЗНАЕМ

в доходах. на 28.02.2022: $1000 \times (93,60 - 86,64) = -6\,960$ руб. Отрицательная курсовая разница.

ПРИЗНАЕМ в расходах.

на 31.03.2022: $1000 \times (93,70 - 93,60) = -100$ руб. Отрицательная курсовая разница. ПРИЗНАЕМ в расходах.

Также признаем в доходах часть положительной курсовой разницы на 31.01.2022 пропорционально погашенной доле обязательства на 15.04.2022: погашено 700 евро. Считаем курсовую разницу в части погашенной суммы:

$700 \times (88,00 - 93,70) = 3\,990$ руб. Положительная курсовая разница. ПРИЗНАЕМ в доходах.

Также признаем в доходах часть положительной курсовой разницы на 31.01.2022

пропорционально погашенной доле обязательства: $250 \times (700 / 1000) = 175$ руб. ИТОГО

признаем в доходах $3\,990 + 175 = 4\,165$ руб.

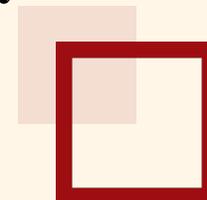


Бухучет Оказали услуги 15.10.2022 года, стоимость услуг 100 евро. Курс-82 руб. 15.10.2022 года оплачено 60 евро.

	курс	Курсовая разница	Расход (д-т 91)	Доход (к-т 91)
15.10.2022	82	-		
31.10.2022	83	100 (83-82)=+100		100
15.11.2022 оплачено 60 евро	84	100 (84-83)=+100		100
30.11.2022	80	40 (80-84)=-160	160	
31.12.2022	96	40 (96-80)=+640		640
15.01.2023 оплачено 40 евро	74	40 (74-96)=-880	880	
Налоговый учет версия ФНС				

В декларации по прибыли за 2022 год: доход на 15.11-курсовая разница по оплаченным 60 евро=60 (84-83) + 100(60/100)= 60+60=120 руб. и расход-120 руб. на 30.11. для НУ курсовая разница 40 (80-83)=-120 прибыль/убыток 0 руб.

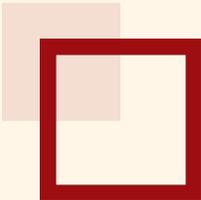
За 1-й квартал 2023 год: расход -880 руб., доход – 680 ((100-60 на 31.10)+ на 30.11.2022 брали по НУ +640) «убыток» 200 руб.





Письмо Минфина России от 4 октября 2021 г. N 03-03-06/1/79930

...законодательством Российской Федерации предусмотрен **единый механизм** в отношении любого имущества, обязательства (требований), выраженных в иностранной валюте, позволяющий налогоплательщику при **формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций и при составлении финансовой отчетности** учитывать как в составе доходов, так и в составе расходов **результат изменения курса валюты во времени (курсовую разницу)**, что, в свою очередь, положительно влияет на финансово-хозяйственную деятельность организаций.





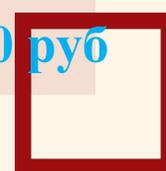
Бухучет Оказали услуги 15.10.2022 года, стоимость услуг 100 евро. Курс-82 руб. 15.11.2022 года оплачено 60 евро.

	курс	Курсовая разница	Расход (д-т 91)	Доход (к-т 91)
15.10.2022	82	-		
31.10.2022	83	100 (83-82)=+100		100
15.11.2022 оплачено 60 евро	82	100 (82-83)=-100	100	
30.11.2022	94	40 (94-82)=+480		480
31.12.2022	96	40 (96-94)=+80		80
15.01.2023 оплачено 40 евро	74	40 (74-96)=-880	880	

Налоговый учет

В декларации по прибыли за 2022 год: расход 100 (по всей задолженности) + доход 60 руб.: положительная курсовая разница по оплаченным 60 евро на 31.10= $100(60/100)=60$ руб., «убыток» 40 руб.

за 2023 год: расход -880, доход - 600 ((100-60 на 31.10)+ (480+80) «убыток» 280 руб



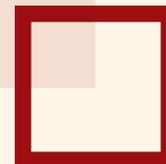


Бухучет Оказали услуги 15.10.2022 года, стоимость услуг 100 евро. Курс-82 руб. 15.11.2022 года оплачено 60 евро.

	курс	Курсовая разница	Расход (д-т 91)	Доход (к-т 91)
15.10.2022	82	-		
31.10.2022	83	100 (83-82)=+100		100
15.11.2022 оплачено 60 евро	82	100 (82-83)=-100	100	
30.11.2022	94	40 (94-82)=+480		480
31.12.2022	96	40 (96-94)=+80		80
15.01.2023 оплачено 40 евро	74	40 (74-96)=-880	880	
Налоговый учет от ФНС				

На 30.11.2022 для НУ курсовая разница 40 евро (94-83)=+440 (учтем при оплате в 2023 году). В декларации по прибыли за 2022 г. расход 60 руб.- отрицательная курсовая разница по оплаченным 60 евро=60 (82-83) и доход 60 руб.-положительная к.р. на 31.10.по оплаченным 60 евро= 100(60/100)= 60 руб., прибыль/убыток 0руб.

За 1-й квартал 2023 года расход -880 руб., доход – 560 ((100-60 на 31.10)+ 440 на 30.11.2022+80) «убыток» 320 руб.



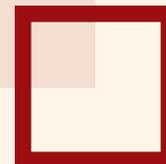


Бухучет Оказали услуги 15.10.2022 года, стоимость услуг 100 евро. Курс-82 руб. 15.11.2022 года оплачено 60 евро.

	курс	Курсовая разница	Расход (д-т 91)	Доход (к-т 91)
15.10.2022	82	-		
31.10.2022	83	100 (83-82)=+100		100
15.11.2022 оплачено 60 евро	82	100 (82-83)=-100	100	
30.11.2022	80	40 (80-82)=-80	80	
31.12.2022	96	40 (96-80)=+640		640
15.01.2023 оплачено 40 евро	74	40 (74-96)=-880	880	
Налоговый учет				

В декларации по прибыли за 2022 г.: расход 180 руб.: отрицательная курсовая разница по всем 100 евро на 15.11=100 руб.+ 80 руб. **Доход 60 руб.:** положительная к.р. на 31.10.по оплаченным 60 евро= 100(60/100) **«убыток» 120 руб.**

За 1-й квартал 2023 года расход -880 руб., доход – 680 ((100-60 на 31.10)+ 640 «убыток» 200 руб.



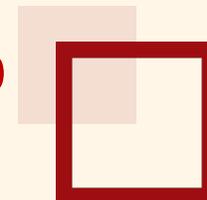


Бухучет Оказали услуги 15.10.2022 года, стоимость услуг 100 евро. Курс-82 руб. 15.11.2022 года оплачено 60 евро.

	курс	Курсовая разница	Расход (д-т 91)	Доход (к-т 91)
15.10.2022	82	-		
31.10.2022	83	100 (83-82)=+100		100
15.11.2022 оплачено 60 евро	82	100 (82-83)=-100	100	
30.11.2022	80	40 (80-82)=-80	80	
31.12.2022	96	40 (96-80)=+640		640
15.01.2023 оплачено 40 евро	74	40 (74-96)=-880	880	
Налоговый учет от ФНС				

На 30.11.2022 для НУ курсовая разница 40 евро (80-83)=-120 В декларации по прибыли за 2022 г.: расход 180 руб.: отрицательная курсовая разница по оплаченным 60 евро=60 (82-83) .+ отрицательная по 40 евро на 30.11-120 руб. Доход 60 руб.: положительная к.р. на 31.10.по оплаченным 60 евро= 100(60/100) «убыток» 120 руб.

За 1-й квартал 2023 года расход -880 руб., доход – 680 ((100-60 на 31.10)+ 640 «убыток» 200 руб.





Письмо Минфина России от 2 июня 2022 г. N 03-03-06/1/52094

В отношении вопроса о том, какие требования/обязательства должны подпадать под действующие в 2023-2024 годах правила учета курсовых разниц сообщается, что изменение даты признания доходов/расходов курсовых разниц в указанные годы не меняет квалификацию требований/обязательств. **Требования/обязательства возникают при совершении налогоплательщиком сделок, регулируемых гражданским и отраслевым законодательством**, их квалификация зависит от вида и характера взаимоотношений сторон таких сделок. Возникновение и квалификация требований/обязательств нормами НК РФ не регулируется. Новый порядок применяется к тем же требованиям/обязательствам, которые переоценивались в порядке, установленном до 2022 года.

Термины "требования (обязательства)" в соответствии со статей 11 НК РФ применяются в том значении, в каком они используются в отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ. Например, в главе 21 "Понятие обязательства" Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ) в статье 307 ГК РФ дано определение обязательства. В данной статье, в частности, указывается, что **обязательства возникают из договоров и других сделок**, вследствие причинения вреда, вследствие неосновательного обогащения, а также из иных оснований, указанных в ГК РФ.





В новом пп. 7.1 п. 4 ст. 271 НК РФ не упоминается про признание дохода в виде положительной курсовой разницы, возникшей **при дооценке имущества в виде валютных ценностей.**

В п. 8 ст. 271 и п. 10 ст. 272 НК РФ упоминаются отдельно:

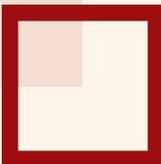
- требования (обязательства), стоимость которых выражена в иностранной валюте,
- имущество в виде валютных ценностей.

В пп.7 п.4 ст.271 НК РФ также упоминаются отдельно:

имущество и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте.

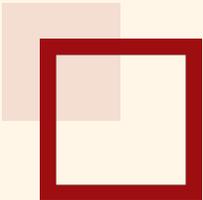
Можно сделать вывод: положительные курсовые разницы от переоценки валютных ценностей (на валютном счете, в кассе) учитываются по-прежнему:

на дату перехода права собственности на иностранную валюту при совершении операций с иностранной валютой, а также на последнее число текущего месяца (пп.7 п.4 ст.271 НК РФ)





Прощение долга по займу



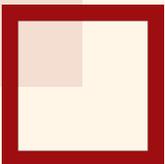


Закон 67-ФЗ!

Перечень необлагаемых доходов дополнен (распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2022 (п.4 ст.5 Закона 67-ФЗ))

В целях налога на прибыль НЕ учитываются доходы
- в виде сумм прекращенных в **2022** году обязательств по договору займа (кредита), **заключенного до 1 марта 2022** года с иностранной организацией (**иностранном гражданином**) , принимающей решение о прощении долга, **либо по требованию, уступленному** такой иностранной организации (**иностранному гражданину**) до 1 марта 2022 года (**пп.21.5 п.1 ст.251 НК РФ**).

Эти доходы указаны также в качестве исключений в п.18 ст.250 НК РФ, т.е. не признаются доходом при списании кредиторской задолженности.



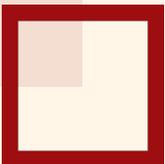


Письмо ФНС от 26 апреля 2022 г. N ШЮ-4-13/5078@

...Обязательства по договору займа (кредита) включают в себя **как основной долг, так и начисленные, но не выплаченные проценты.**

Таким образом, в рассматриваемом случае при принятии решения иностранной организации о прощении долга российской организации у последней возникает доход, однако такой доход не включается в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций.

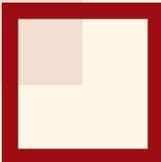
Доход у иностранной организации от источников в Российской Федерации при прощении долга российского заемщика не возникает, так как прекращение обязательства путем прощения долга не приводит к возникновению у кредитора имущественной выгоды.





Федеральный закон от 14 июля 2022 г. N 323-ФЗ внес поправки в пп.21.5 п.1 ст.251 НК РФ и изменения распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2022 г.

В целях налога на прибыль НЕ учитываются доходы 21.5) в виде сумм прекращенных в 2022 году обязательств: по договору займа (кредита), заключенному до 1 марта 2022 года с иностранной организацией (иностранном гражданином), в случае принятия решения о прощении долга такой иностранной организацией (иностранном гражданином) либо иностранной организацией (иностранном гражданином) **или российской организацией (физическим лицом),** получившей (получившим) право требования по такому договору займа (кредита) **до 31 декабря 2022 года (за исключением процентов, учтенных в составе внеереализационных расходов)**





Перечень необлагаемых доходов в

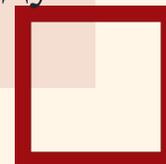
пп. 21.5 п.1 ст.251 НК РФ еще расширили

в ред. Федерального закона от 14 июля 2022 г. N 323-ФЗ:

+ В целях налога на прибыль НЕ учитываются доходы в виде сумм прекращенных в **2022** году обязательств:

- по оплате права требования по обязательствам, вытекающим из указанного в абзаце втором настоящего подпункта договора займа (кредита), которое приобретено налогоплательщиком по договору уступки права требования, **в случае принятия решения о прощении такого обязательства иностранной организацией (иностранном гражданином)**, заключившей (заключившим) договор уступки; *(т.е. если организация НЕ расплатилась с «иностранцами» за приобретенное право требования по займу (кредиту))*

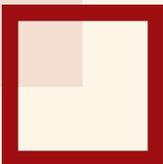
- связанных с выплатой иностранному участнику общества с ограниченной ответственностью действительной стоимости доли при выходе в 2022 году из состава участников такого общества или в результате его исключения в 2022 году из состава участников в судебном порядке;





**Освобождение от налога на прибыль при прощении
иностранном лицом долга по займу не распространяется на
долг по векселю.**

Письмо Минфина России от 20.05.2022 N 03-03-07/46925





В соответствии с **п.18 ст.250 НК РФ** во внереализационные доходы включают суммы **кредиторской задолженности** (обязательства перед кредиторами), **списанные в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением случаев, предусмотренных подпунктами 21, 21.1, 21.3 - пп.21.5 п. 1 ст. 251 НК РФ.**

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

пп.11 п.1 ст.251 НК РФ в п.18 ст.265 НК РФ не назван!

Таким образом, суммы кредиторской задолженности, списываемые налогоплательщиком по основаниям, **отличным от предусмотренных вышеуказанными положениями статьи 251 НК РФ, учитываются в составе доходов** при определении налоговой базы по налогу на прибыль.





пп.11 п.1 ст.251 НК РФ в ред. с **01.01.2020 г.**

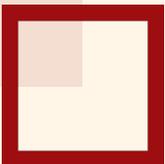
Освобождена от налога на прибыль **помощь участников** (или «дочерней организации»):

-с долей косвенного или прямого участия **не менее 50%** (раньше более 50%);

-доходов в виде не только имущества, но и **имущественных прав**

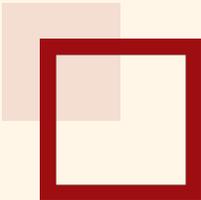
И

если передающая организация является иностранной, зарегистрированная НЕ в «черном списке» офшоров.





Полученное имущество **и имущественные права (за исключением денег)** не признается доходом только в том случае, если в течение **одного года со дня его получения** указанное имущество или имущественные права не передается третьим лицам (пп.11 п.1 ст.251 НК РФ).



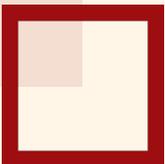


При прощении долга пп.11 п.1 ст.251 НК РФ не работает

Письма Минфина России от 08.06.2022 г. N 03-03-07/54270, от 04.06.2021 N 03-03-06/1/43836, от 14.05.2021 г. N 03-03-06/1/36775

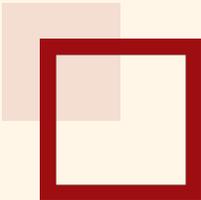
Учитывая, что при прекращении долгового обязательства путем прощения долга **не происходит передача имущества или имущественных прав, оснований для применения пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ, по мнению Департамента, не имеется.**

С учетом Закона 67-ФЗ это разъяснение актуально с 2022 года в отношении иностранных организаций и физлиц только по «новым займам» и при прощении долга российским учредителем.



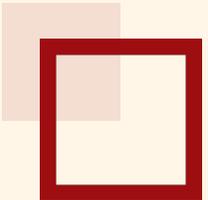


Ранее прощенные суммы займа квалифицировались в качестве безвозмездно полученных денежных средств (Письмо Минфина России от 14.12.2015 N 03-03-07/72930)





Безнадежная «дебиторка» и «кредиторка»

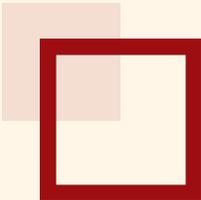




П.2 ст.266 НК РФ

Безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) признаются:

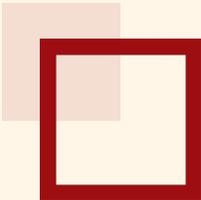
- истек установленный срок исковой давности
- обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или **ликвидации организации**
- невозможность взыскания которых подтверждена постановлением судебного пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства, в случае возврата взыскателю исполнительного документа (невозможно установить место нахождения должника, его имущества, у должника отсутствует имущество).
- долги гражданина, признанного банкротом





Письмо Минфина России от 17.07.2019 N 03-03-06/1/53031

Дебиторская задолженность ликвидированного должника может быть признана для целей налогообложения прибыли безнадежной по основанию ликвидации организации-банкрота **на дату исключения такой организации из ЕГРЮЛ.**





Для признания долга безнадежным

важна причина исключения должника из ЕГРЮЛ

Письма Минфина России от 26.02.2021 г. N 03-03-06/1/13404, от 27.01.2021 N 03-03-06/1/4667

Минфин РФ пояснил, что не все случаи исключения организации из ЕГРЮЛ являются ликвидацией организации. Так, не является ликвидацией организации ее исключение из ЕГРЮЛ по основаниям, предусмотренным п.5 ст.21.1 Закона N 129-ФЗ. К ним относятся исключение из ЕГРЮЛ организаций:

-при невозможности ликвидации юридического лица ввиду отсутствия средств на расходы, необходимые для его ликвидации, и невозможности возложить эти расходы на его учредителей (участников);

-при наличии в ЕГРЮЛ сведений, в отношении которых внесена запись об их **недостоверности**, в течение более чем шести месяцев с момента внесения такой записи).

Поэтому долги организации, исключенной из госреестра по этим основаниям, не являются безнадежными.

При этом, ничего не препятствует налогоплательщику признать дебиторскую задолженность организации безнадежной по иным основаниям, указанным в п.2 ст.266 НК РФ.



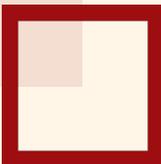
Списание «кредиторки»

**Письмо Минфина России
от 7 февраля 2020 г. N 03-03-06/2/7955**

Суммы кредиторской задолженности, списываемые в связи с ликвидацией организации-кредитора, подлежат включению в состав внереализационных доходов в периоде, соответствующем дате внесения записи в ЕГРЮЛ о ликвидации кредитора.

Если организация исключается из ЕГРЮЛ по решению налогового органа как недействующее (п.1 ст. 21.1 Федерального закона от 08.08.2001 N 129-ФЗ "О госрегистрации..."» то в силу п. 2 ст.64.2 ГК РФ это считается ликвидацией юрлица.

Но на указанные в п. 5 ст. 21.1 Закона N 129-ФЗ организации, вышеназванные правовые последствия не распространяются (**из-за недостоверных данных в ЕГРЮЛ**). Кредиторская задолженность налогоплательщика перед такой организацией, по этим основаниям **не подлежит списанию**, следовательно, и отражению в составе **внереализационных доходов**.

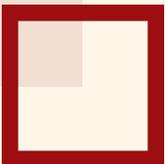




Дата признания «дебиторки» в расходах

Письма Минфина России от 30.11.2021 N 03-03-07/96925, от 05.07.2021 N 03-03-06/1/52952, Письмо ФНС России от 07.12.2020 N СД-4-3/20120@

Учет в составе внереализационных расходов по налогу на прибыль организаций сумм безнадежных долгов, предусмотренных п.2 ст.266 НК РФ, осуществляется в отчетный (налоговый) период, в котором наступило первое по времени основание для признания их безнадежными.



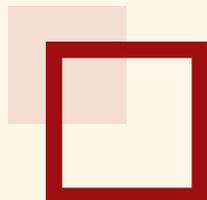


Документы для «дебиторки»

Определение ВАС РФ от 09.10.2012 N ВАС-5055/12 по делу N А40-46789/11-20-195

Письмо Минфина России от 08.04.2013 N 03-03-06/1/11347

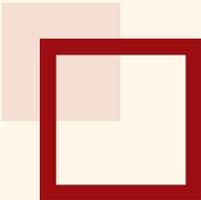
Для уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль на сумму дебиторской задолженности **с истекшим сроком исковой давности необходимо сохранить документы, которые подтверждают факт и период ее возникновения.** При этом суммы и даты образования безнадежных долгов должны быть подтверждены, помимо первичных учетных документов, договором поставки, в котором указана **дата срока платежа.**





Письмо Минфина России от 24.09.2021 N 03-03-06/1/77549

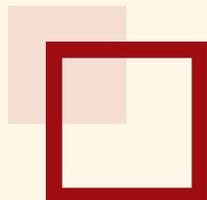
...любая задолженность, если при ее списании она отвечает установленным критериям безнадежного долга, может быть учтена налогоплательщиком в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль при ее соответствии общим требованиям, установленным статьей 252 НК РФ.





Письмо Минфина России от 31.08.2022 N 03-03-06/1/84635, от 09.06.2020 N 03-03-06/1/49480 и от 13.01.2020 г. N 03-03-06/1/569

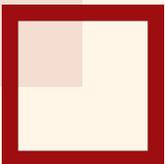
Признание задолженности безнадежной по основанию истечения установленного срока исковой давности осуществляется **вне зависимости от предпринятых налогоплательщиком мер принудительного взыскания такой задолженности. При этом проверка экономической обоснованности включенных в состав расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль налогоплательщиком расходов или получения необоснованной налоговой выгоды осуществляется налоговыми органами во время мероприятий налогового контроля.**





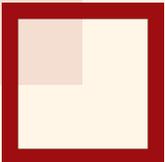
Если создан резерв...

В целях налогообложения **любую задолженность, которая признана безнадежной**, необходимо списывать за счет Резерва, **даже если она не участвовала в формировании Резерва** в соответствии с абзацем 2 п. 5 ст. 266 НК РФ. На основании пп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ в составе внереализационных расходов безнадежные долги учитываются, только если размер долгов превысит сумму Резерва (**письма Минфина России от 21.10.2019 N 03-03-06/1/80555, от 24.11.2017 N 03-03-06/1/77995, от 17.07.2012 N 03-03-06/2/78**).





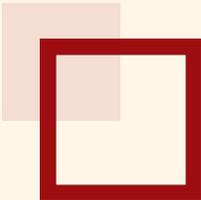
...Сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, **возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг**, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, **и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией**. При наличии у налогоплательщика перед контрагентом встречного обязательства (кредиторской задолженности) сомнительным долгом признается соответствующая задолженность перед налогоплательщиком в той части, которая превышает указанную кредиторскую задолженность налогоплательщика перед этим контрагентом. При наличии задолженностей перед налогоплательщиком с разными сроками возникновения уменьшение таких задолженностей на кредиторскую задолженность налогоплательщика производится начиная с первой по времени возникновения..





Письмо Минфина России от 17.02.2020 N 03-03-06/1/10859

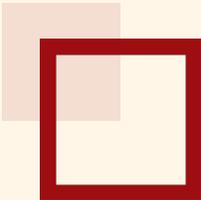
Учитывая, что по лицензионному договору передаются имущественные права, то резерв по сомнительным долгам в отношении сумм задолженности перед налогоплательщиком, возникшей в связи с реализацией лицензионных договоров (имущественных прав), не формируется.





Долг в валюте для формирования резерва

Сумма резерва по сомнительным долгам для целей применения ст. 266 НК РФ определяется по результатам инвентаризации дебиторской задолженности. При проведении инвентаризации суммы дебиторской задолженности **в валюте** учитываются в рублевом эквиваленте в соответствии с их оценкой **в бухгалтерском учете** на дату проведения инвентаризации (см. Письмо Минфина России от 03.03.2021 N 03-03-06/1/14960).





Резерв

Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последнее число отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и исчисляется по сомнительной задолженности со сроком возникновения (п.4 ст.266 НК РФ):

- свыше 90 календарных дней - в сумму создаваемого резерва включается 100%;
- от 45 до 90 календарных дней (включительно) – 50%;
- до 45 дней - не увеличивает сумму создаваемого резерва.

Максимальная сумма резерва **10% выручки (по ст.249 НК РФ)** за предыдущий налоговый период или **10 % от выручки за текущий отчетный период** (в зависимости от того, какая величина больше).





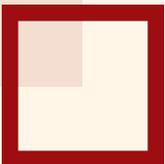
«Пропущенная дебиторка»

Письмо ФНС России от 07.12.2020 N СД-4-3/20120@

Учет в составе внереализационных расходов по налогу на прибыль организаций сумм безнадежных долгов, предусмотренных п.2 ст.266 НК РФ, осуществляется в отчетный (налоговый) период, в котором наступило первое по времени основание для признания их безнадежными.

Налогоплательщик вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, также и в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога (п.1 ст.54 НК РФ). При этом предполагается, что к моменту исправления ошибки (подачи налоговой декларации) не истек установленный статьей 78 НК РФ **трехлетний срок возврата (зачета) переплаты**, учитывая, что лишь в течение указанного срока налогоплательщик вправе распоряжаться соответствующей суммой излишне уплаченного в бюджет налога (Определения Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 19.01.2018 N 305-КГ17-14988, от 21.01.2019 N 308-КГ18-14911).

В декларации по налогу на прибыль такая корректировка отражается в строках 400 - 403 Приложения 2 к листу 02 декларации



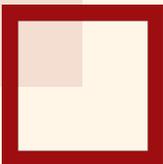


Если ошибка НЕ привела к неуплате налога, налогоплательщик **вправе ее исправить, но не обязан это делать (п.1 ст.81 НК РФ).**

Если вы приняли решение об исправлении ошибки.

При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения). **Т.е. по общему правилу ошибки исправляются в периоде их совершения через уточненные декларации (п.1 ст.54 НК РФ).**

Согласно п. 1 ст. 54 НК РФ в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к **излишней уплате налога**, налогоплательщик вправе провести **перерасчет налоговой базы и суммы налога** за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, **не представляя уточненную налоговую декларацию.**





В декларации по налогу на прибыль такая корректировка отражается в строках 400 - 403 Приложения 2 к листу 02 декларации

Корректировка налоговой базы по выявленным ошибкам (искажениям), относящимся к прошлым налоговым периодам, приведшим к излишней уплате налога - всего
в том числе за:

год

год

год

400

401

402

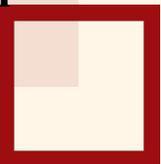
403





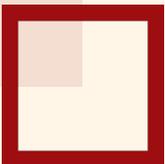
При этом нужно учесть, что исправлять ошибку в периоде ее обнаружения можно только, если соблюдаются еще одновременно следующие условия:

- Ошибка привела к переплате налога, то есть в декларации за период совершения ошибки налог к уплате не равен нулю (п.1 ст.54 НК РФ, письма Минфина России от 01.12.2020 N 03-03-06/1/104739, от 06.04.2020 N 03-03-06/2/27064, от 01.07.2019 N 03-03-06/1/48327, от 23.04.2014 N 03-02-07/1/18777)
- Налоговая база в периоде обнаружения ошибки тоже должна быть не равной нулю, поскольку именно ее необходимо скорректировать при исправлении ошибки в текущем году (письма Минфина России от 01.12.2020 N 03-03-06/1/104739, от 06.04.2020 N 03-03-06/2/27064, от 16.02.2018 N 03-02-07/1/9766).
- Предполагается, что к моменту исправления ошибки (подачи налоговой декларации) не истек установленный ст.78 НК РФ трехлетний срок возврата (зачета) переплаты, учитывая, что лишь в течение указанного срока налогоплательщик вправе распоряжаться соответствующей суммой излишне уплаченного в бюджет налога. Указанный правовой подход к толкованию положений п. 1 ст.54 НК РФ содержится в определениях Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, в частности в определении от 19.01.2018 N 305-КГ17-14988, а также в определении от 21.01.2019 N 308-КГ18-14911.





Но
Вне зависимости от финансового результата деятельности налогоплательщика (прибыль или убыток), полученного в периоде возникновения ошибки (искажения), для целей применения абзаца третьего пункта 1 статьи 54 Налогового кодекса Российской Федерации **значение имеет влияние допущенной ошибки (искажения) на состояние расчетов с бюджетом в этом и (или) последующих периодах** - до периода, в котором налогоплательщиком заявлен перерасчет (п.10 Письма ФНС от 28.07.2021 г. N БВ-4-7/10638, Определение ВС РФ от 12.04.2021 N 306-ЭС20-20307 по делу N А72-18565/2019).



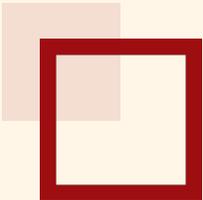


Ошибку можно исправить в текущем периоде, даже если она была совершена в убыточном году

Определение ВС РФ от 12.04.2021 N 306-ЭС20-20307

Организации, которая учла безнадежную дебиторскую задолженность в расходах «с опозданием», удалось доказать, что ее действия правомерны.

ВС РФ указал, что судебная практика исходит из правомерности перерасчета в текущем налоговом периоде налоговой базы, если ранее допущенные ошибки (искажения) не имеют негативных последствий для казны. **Налогоплательщик, исправивший ошибку в периоде обнаружения не нарушил правила переноса убытков на будущее (убытки не могут уменьшать налоговую базу более, чем на 50%), а значит интересы бюджета соблюдены.**



Ближайшие мероприятия

08 ноября 11:00 – 13:00 КРУГЛЫЙ СТОЛ

- **«Закрытие расчетов» с контрагентами в различных ситуациях: НДС и налог на прибыль**
- **Участие – 4800 руб.**

МАТЕРИАЛЫ КРУГЛОГО СТОЛА

- **Как применять последние изменения по НДС и налогу на прибыль?**



ВИДЕОЗАПИСЬ



ПРЕЗЕНТАЦИЯ

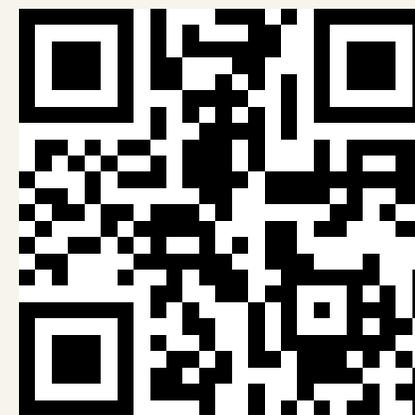


КОНСПЕКТ

**Включено в Подписку «В КУРСЕ ДЕЛА»
и Абонемент «ХОЧУ ВСЕ ЗНАТЬ»**



<https://clck.ru/32U5EK>



<https://clck.ru/32U5LM>

ПРЕДЛОЖЕНИЕ месяца – только в октябре!

Хотите успевать за изменениями и иметь позицию, совпадающую с требованиями законодательства, налоговых органов, судов и аудиторов!? Тогда для вас **НОВИНКИ**:



<https://clck.ru/32U8Fs>



~~19 800 Р~~ **13 800 Р**
на 3 месяца

ПОДПИСКА «В КУРСЕ ДЕЛА»

Круглые столы (онлайн)

База знаний 3 в 1

Закрытый чат в Телеграмм

В ПОДАРОК при Финансовом аудите



~~53 200 Р~~ **42 200 Р**
на 3 месяца

АБОНЕМЕНТ «ХОЧУ ВСЕ ЗНАТЬ»

Консалтинг 6 час, ответы с гарантиями

Подписка «В курсе дела»

Ответы на вопросы в Telegram-чате

В ПОДАРОК при Комплексном аудите

Предложение действует до 31 октября

Льготы для IT-компаний

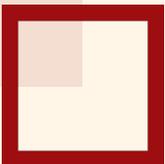




«Мартовские» поправки

Ставки для IT-компаний на 2022-2024 годы по налогу на прибыль:

Ставки налога в федеральный бюджет – **0% на 2022-2024 годы (Федеральный Закон от 26.03.2022 № 67-ФЗ)**, в бюджет субъекта Российской Федерации - **0 %** установлены (п.1.15. ст.284 НК РФ) для российских организаций, которые осуществляют деятельность в области информационных технологий, разрабатывают и реализуют разработанные ими программы для ЭВМ, базы данных на материальном носителе или в форме электронного документа по каналам связи независимо от вида договора и (или) оказывают услуги (выполняют работы) по разработке, адаптации, модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), устанавливают, тестируют и сопровождают программы для ЭВМ, базы данных.

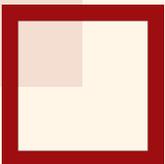




С 1 января 2021 года **страховые тарифы** для ИТ-компаний - 7,6% (пп. 3 п. 1, пп. 1.1 п. 2, п.5 ст. 427 НК):

6% - на обязательное пенсионное страхование;
1.5% -на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, в т.ч. с выплат в пользу иностранных граждан, временно пребывающих в РФ;
0,1 % - на обязательное медицинское страхование

Но при соблюдении определенных условий.





При выделении IT-подразделения

в отдельную компанию налоговых рисков нет

Письмо ФНС от 17.03.2022 года № СД-4-2/3289@

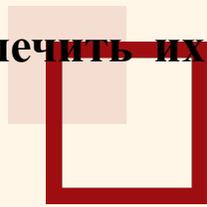
-сама по себе реорганизация юрлица, в результате которой создается отдельное юрлицо (разделение, выделение), осуществляющее деятельность в сфере информационных технологий, на которое распространяются налоговые преференции, не может рассматриваться налоговыми органами как искажение фактов хозяйственной жизни в нарушение п.1 ст. 54.1 НК РФ и квалифицироваться как применение схемы уклонения от налогообложения («дробление бизнеса», необоснованное получение налоговых льгот и пр.).

-положения письма ФНС от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ относительно оценки основной цели такой реорганизации не применяются;

- не имеет значения, в интересах каких лиц (внутри группы компаний, взаимозависимых и (или) аффилированных лиц, внешних пользователей и пр.) IT-компанией осуществляется деятельность в области информационных технологий;

-в отсутствие искажений фактов хозяйственной жизни правомерность получения экономической выгоды в виде налоговых льгот, предусмотренных для IT-компаний, не может ставиться инспекциями под сомнение. Их получение полностью соответствует целям введения налоговой поддержки IT-отрасли.

Разъяснения ФНС доведены до налоговых органов, которым предписано обеспечить их применение.



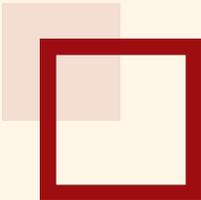


!!! Но Федеральный закон от 14 июля 2022 г. N 321-ФЗ, запрещает применение льгот при реорганизации после 1 июля.

П.1.15 ст.284 в ред. Закона N 321-ФЗ :

Вне зависимости от выполнения иных условий, льготные тарифы страховых взносов и ставка 0% по налогу на прибыль не подлежат применению:

- организациями, созданными в результате реорганизации (кроме преобразования) или реорганизованными в форме присоединения к ним другого юридического лица либо выделения из его состава одного или нескольких юридических лиц после **1 июля 2022 года**;
- организациями (в том числе кредитными организациями), в которых прямо и (или) косвенно участвует Российская Федерация и доля такого участия составляет не менее **50 процентов**.



!!!

Организации, получившие документ о государственной аккредитации организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий, **до 1 июля 2022 года и применяющие в 2022 льготные тарифы и (или) ст. 0% по налогу на прибыль в 2022 - 2024 годах вправе применять льготы без вышеперечисленных ограничений (п.3 и п.4 ст.2 Закона N 321-ФЗ).**

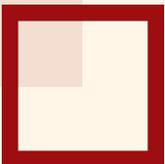


Было

Должны выполняться **одновременно** следующие условия (п.1.15 ст.284 НК РФ):

- 1) Организацией получен **документ о государственной аккредитации** организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий, в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.
- 2) **Среднесписочная** численность работников организации за отчетный (налоговый) период составляет **не менее 7 человек.**
- 3) Доля «специализированных доходов» в общей сумме доходов за отчетный (налоговый период) **составляет не менее 90 процентов.**

Для начала применения льготных страховых тарифов «старым» организациям нужно было выполнить условия по итогам 9 мес. прошлого года.





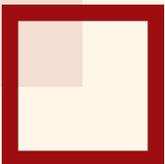
С 1 января 2022 года условия применения льгот по прибыли и взносам ОДИНАКОВЫЕ.

Должны выполняться **одновременно** следующие условия (п.1.15 ст.284, п.5 ст.427 НК РФ):

1) Организацией получен документ о государственной аккредитации организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий.

С 1 января 2022 года льготы применяются с года получения аккредитации (п.1.15 ст.284, п.5 ст.427 НК РФ)!

2) Доля «специализированных доходов» в общей сумме доходов за отчетный (налоговый период) **составляет не менее 70 процентов.**

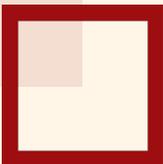




2. Долю «спецдоходов» снизили до 70%.

Новые условия льгот распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2022 г. с учетом особенностей, установленных статьей 2 Федерального закона от 14 июля 2022 г. N 321-ФЗ (применяются с 1 января 2022 г. (п.3 ст.3 321-ФЗ)).

Т.е. при выполнении новых условий взносы и налог на прибыль можно пересчитать с 1 января 2022 года.



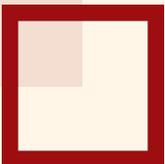
Что включаем в «спецдоходы» (70%)?





Итак, с 1 января 2022 г. в «спецдоходы» также включают доходы от «прав»:

- от реализации **собственных** экземпляров п-м ЭВМ и БД;
- от передачи исключительных прав на **собственные** п-м ЭВМ и БД;
- от предоставления прав использования **собственных** п-м ЭВМ и БД, в том числе путем предоставления удаленного доступа к собственным программам для ЭВМ, базам данных, включая обновления к ним и дополнительные функциональные возможности, через информационно-телекоммуникационную сеть, в т.ч. через ИТС "Интернет" (**за некоторым «рекламным» исключением**). **!Не важно на основании какого договора (ранее-только на основании лицензионного).**



По Закону N 321-ФЗ

В «спецдоходах» учитывают доходы от реализации экземпляров **разработанных, адаптированных и (или) модифицированных** данной организацией либо **лицом, входящим в одну группу лиц с данной организацией,** программ для электронных вычислительных машин, баз данных (далее в настоящей статье - **собственные программы** для ЭВМ, базы данных)

-от предоставления данной организацией прав использования **собственных программ для ЭВМ, баз данных...**

Т.е. льготы могут применять «родственные» вендоры, интеграторы и дистрибьюторы, входящие в одну группу.

В «спецдоходы» включаем НЕ только

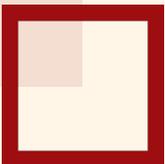
По новому Закону N 321-ФЗ!

В целях «льгот» лицом, входящим в одну группу лиц с данной организацией, признается лицо, которое прямо участвует в данной организации, либо в котором прямо участвует данная организация, либо в котором и в данной организации прямо участвует третье лицо и доля участия во всех случаях составляет **более 50 процентов**.



Также в «спецдоходы» включаются доходы:

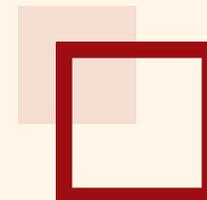
- от оказания услуг (выполнения работ) по разработке, адаптации и модификации п-м ЭВМ, БД (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники) (**далее в настоящей статье - заказные программы для ЭВМ, базы данных**);
- от оказания услуг (выполнения работ) по установке, тестированию и сопровождению **собственных** программ для ЭВМ, баз данных **и заказных программ** для ЭВМ, баз данных





Добавили в «спецдоходы» доходы от «реализации» ПАК:

- от оказания услуг (выполнения работ) по разработке (включая тестирование и сопровождение) программно-аппаратных комплексов при наличии документа, подтверждающего отнесение предусмотренных договором услуг (работ) к разработке ПАК и выданного Минцифры, а также по адаптации, модификации, тестированию и сопровождению ПАК, включенных в единый реестр российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных (Российский Реестр);
- от реализации разработанных данной организацией ПАК, включенных в Российский Реестр.





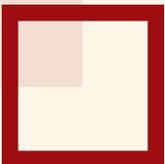
Программно-аппаратный комплекс — это набор технических и программных средств, работающих совместно для выполнения одной или нескольких сходных задач.

ПАК состоит, соответственно, из двух основных частей:

• Аппаратная часть (англ. hardware) — устройство сбора и обработки информации например компьютер, плата видеозахвата, биометрический детектор, калибратор и т. п.

• Программная часть (англ. software) — специализированное программное обеспечение (как правило, написанное компанией-производителем аппаратной части), обрабатывающее и интерпретирующее данные, собранные аппаратной частью.

Например: встроенное программное обеспечение, операционная система.





Примеры ПАК:

Автоматизированное рабочее место оператора

Контроль доступа и видеонаблюдение

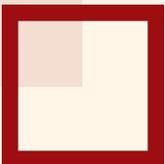
Система распознавания образов

Комплекс медицинской диагностики

Комплекс защиты конфиденциальной информации

Автоматизированное рабочее место конструктора/технолога

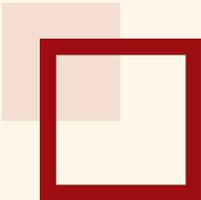
! По вопросу об отнесении (квалификации) оказываемых IT-организацией видов услуг (работ) к поименованным, в частности, в п. 1.15 ст. 284 НК РФ видам деятельности, следует обращаться в Минцифры России (Письма Минфина России от 06.06.2022 N 03-03-06/1/53163, N 03-03-06/1/53260).





По Указу Президента должны были принять меры, направленные:

- на установление налоговых льгот и преференций для аккредитованных организаций, получающих доходы от распространения (размещения) рекламы или оказания дополнительных услуг с использованием приложений и онлайн-сервисов этих организаций либо доходы, связанные с реализацией, установкой, тестированием и сопровождением отечественных решений в области информационных технологий;





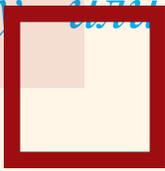
По новому Закону N 321-ФЗ в «спецдоходы»
включаются доходы от оказания УСЛУГ с использованием
собственных программ для ЭВМ, баз данных, включенных в
Российский Реестр (либо в случае, если составная часть собственной
программы включена в Реестр):

-по распространению рекламной информации в сети «Интернет»
и (или) получению доступа к такой информации;

*Например, если вы при помощи вашей «российской» программы
оказываете услуги по отправке рекламных рассылок в Интернет.*

-по предоставлению доступа к аудиовизуальным произведениям и
(или) сообщениям телепередач на аудиовизуальном сервисе,
включенном в реестр аудиовизуальных сервисов;

*Например, за плату предоставляют доступ к видеосервису или
Интернет-телевидению, используя собственное ПО.*

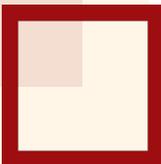




По новому Закону **№ 321-ФЗ** в «спецдоходы»
включаются доходы от оказания УСЛУГ с использованием
собственных программ для ЭВМ, баз данных, **включенных в
Российский Реестр** (либо в случае, если составная часть собственной
программы включена в Реестр):

- по предоставлению доступа к отдельным фонограммам,
совокупности фонограмм, объектам авторского и смежных прав,
связанных с фонограммами;

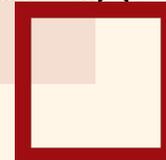
Аудио-сервисы



По новому Закону N 321-ФЗ в «спецдоходы»

также включаются доходы от оказания УСЛУГ с использованием собственных программ для ЭВМ, баз данных, включенных в Реестр (составная часть собственной программы включена в Реестр):

-по размещению и (или) продвижению предложений, объявлений о приобретении (реализации) товаров (работ, услуг), имущественных прав, предложений о трудоустройстве, услуг по осуществлению поиска таких предложений, объявлений (доступа к таким предложениям, объявлениям) и (или) по заключению договоров (за исключениемкогда организация также обеспечивает возможность хранения, упаковки, доставки,...если такие услуги состоят в получении возможности разместить информацию о потенциальном спросе на услуги по перевозке пассажиров и багажа легковым такси..., об услугах общественного питания, при этом организация-налогоплательщик также обеспечивает возможность доставки, выдачи такого товара (блюда) покупателю....)



 Т.е. к «исключениям» относятся:

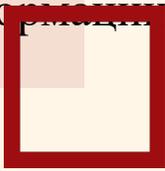
- «высоко маржинальные» «агрегаторы»: торговые площадки, имеющие собственные или арендованные склады и (или) транспорт для доставки или если у площадки заключен ГПД с взаимозависимым лицом, имеющим арендованные склады и (или) транспорт для доставки;
- агрегаторы такси;
- агрегаторы общепита (если есть заказ блюд с обеспечением возможности выдачи и доставки);
- площадки по госзакупкам;
- биржи;
- если клиент получает банковские или финансовые услуги;
- услуги, связанные со сделками с недвижимостью и долевым строительством;
- услуги по маркировке товаров, хранению данных в центрах обработки данных, услуги связи по передаче данных для передачи голосовой информации, предоставляемой оператором связи.

По новому Закону N 321-ФЗ в «спецдоходы»

также включаются доходы от оказания УСЛУГ «образовательных платформ» с использованием собственных программ для ЭВМ, баз данных, включенных в Реестр (составная часть собственной программы включена в Реестр):

- по предоставлению доступа к электронной образовательной и (или) просветительской информации (сервисам), в том числе путем предоставления удаленного доступа к собственным программам для ЭВМ, базам данных, оказываемых организацией, **имеющей лицензию на осуществление образовательной деятельности.**

«от оказания данной организацией, имеющей лицензию на осуществление образовательной деятельности, с использованием собственных программ для ЭВМ, баз данных, включенных в единый реестр российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных (либо в случае, если составная часть собственной программы для ЭВМ включена в единый реестр российских программ для электронных вычислительных машин и баз данных), в том числе путем предоставления удаленного доступа к собственным программам для ЭВМ, базам данных, услуг по предоставлению доступа к электронной образовательной и (или) просветительской информации (сервисам).»





Расчет 70% доходов (есть нюансы)

В целях расчета доли доходов берут данные налогового учета.

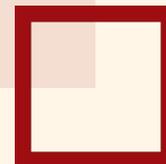
При этом в расчет **НЕ** включаются доходы (п.1.15. ст.284 НК РФ):

- в виде курсовых разниц, в т.ч. при продаже/покупки иностранной валюты

- от уступки прав требования долга, возникшего при признании «специализированных доходов»

- субсидии на финансирование расходов (указ. в п.4.1 ст.271 НК РФ).

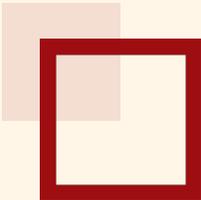
! В отчетных (расчетном) периодах 2022 года при определении суммы всех доходов организации не учитываются доходы от реализации или иного выбытия долей участия в уставном капитале организаций, если на дату реализации или иного выбытия они принадлежат налогоплательщику на праве собственности **более одного года** (п.1 ст.2 Закона N 321-ФЗ).





Письмо Минфина России от 24.08.2020 N 03-03-07/74034

При подсчете доходов в целях определения 70% **не учитываются**
доходы, поименованные в ст. 251 НК РФ.

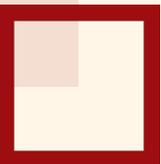




В случае, если по итогам налогового (отчетного) периода налогоплательщик **не выполняет условие** по доли «специализированных доходов», а также в случае лишения его государственной аккредитации, **он лишается права применять пониженные ставки налога на прибыль/льготного тарифа с начала налогового периода (с начала расчетного периода - по взносам)**, в котором допущено несоответствие установленным условиям либо он лишен государственной аккредитации (**п.1.15. ст.284, п.5 ст.427 НК РФ**).

Письмо Минфина России от 08 июля 2022 N 03-03-06/1/65703

- организация обязана представить **уточненные расчеты по страховым взносам**
- организация применяет в указанном отчетном (налоговом) периоде **общеустановленные ставки по налогу на прибыль к налоговой базе, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода.**



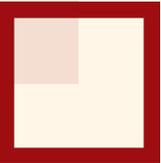


При выполнении условий по итогам этого же года (отчетного периода), налог на прибыль и страховые взносы можно пересчитать по льготным ставкам

Письма Минфина России от 08 июля 2022 N 03-03-06/1/65703, от 22 марта 2022 г. N 03-03-06/1/22054, от 21 января 2022 г. N 03-03-06/1/3668

В случае если ИТ-организация выполнит условия по итогам следующих отчетных (расчетного) периодов, то она вправе применять **пониженные тарифы страховых взносов** с начала этого расчетного периода, т.е. с 1 января года, и может произвести перерасчет страховых взносов, представив уточненные расчеты по страховым взносам за каждый отчетный (расчетный) период этого календарного года.

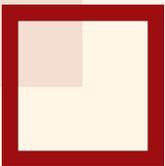
...вправе применять пониженные ставки **по налогу на прибыль** организаций к налоговой базе, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода (т.е. с 1 января года).





Особенности «переходного периода» – ст.2 321-ФЗ, в т.ч. касаются организаций, НЕ применявших до 1 июля 2022 года льготы по страховым взносам (по налогу на прибыль в такой ситуации особенностей нет).

Минцифры на онлайн-встрече с представителями ИТ-отрасли **разъяснило, что** по страховым взносам для компаний, который **не выполнили новые условия по итогам полугодия** и не применяли льготные тарифы **предусмотрена возможность применить льготные тарифы в 3-м и 4-м квартале**. Т.е. если в I и II кварталах выручка ниже 70%, а в III квартале выручка превышает 70%, но суммирующая выручка за все три квартала меньше 70%, то компании необходимо руководствоваться переходными положениями, которые позволяют получить льготу в III квартале и в IV квартале, используя в расчетах только выручку за III и в будущем за IV квартал.





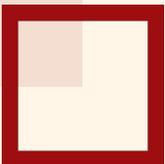
Особенности «переходного периода»

п.2 ст.2 Закона 321-ФЗ

«2. Плательщики, которые получили документ о государственной аккредитации организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий, и которые **по итогам отчетных периодов - первого квартала и полугодия 2022 года** с учетом положений части 1 настоящей статьи **не выполняют условие о доле доходов**, предусмотренное абз. 3-6 и 8-16 п.5 ст.427 НК РФ (в редакции настоящего Федерального закона), **вправе применять** в период с 1 июля по 31 декабря 2022 года пониженные тарифы страховых взносов, предусмотренные пп. 1.1 п. 2 ст. 427 НК РФ, при соблюдении условия о доле доходов, предусмотренного абз. 3-6 и 8-16 п.5 ст.427 НК РФ (в редакции настоящего Федерального закона) с учетом положений части 1 настоящей статьи, по итогам периодов с 1 июля по 30 сентября 2022 года **и с 1 июля по 31 декабря 2022 года.**

Формально:

- 1) Для применения льготы в 3 и 4 квартале нужно выполнение 70% доходов по итогам 3-го квартала и 2-го полугодия 2022 (а не отдельно в 3-м или 4-м квартале).
- 2) Если же условия о 70% будут соблюдены по итогам 9 месяцев и года, то можно не пользоваться «правом» п.2 ст.2 321-ФЗ, а применять общий новый порядок.



МАТЕРИАЛЫ КРУГЛОГО СТОЛА

Новые правила применения налоговых льгот для IT-компаний



ВИДЕОЗАПИСЬ



ПРЕЗЕНТАЦИЯ



КОНСПЕКТ



<https://clck.ru/327pdj>

По всем вопросам обращайтесь

+7(968)923-09-81

admin@pravovest-audit.ru

Аудит со страховкой от налоговых претензий

Основные налоговые опасности в 2022 году:

- ✓ Побуждение к «добровольному увеличению» налоговых обязательств;
- ✓ 70 млн – средние доначисления по ВМП по РФ
- ✓ Субсидиарная ответственность должностных лиц
- ✓ Уголовная ответственность за неуплату налогов от 15 млн



Маргарита Дружинина
Управляющий партнер
«Правовест Аудит»

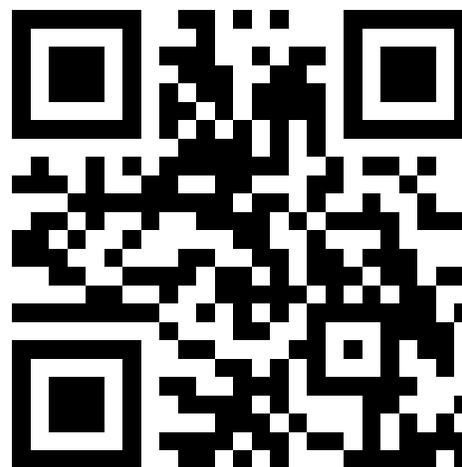
**Узнать цену
за 1 мин**



<https://clck.ru/32U57X>

ПОДПИШИТЕСЬ НА НАШ Telegram

КАНАЛ: pravovest_audit



<https://clck.ru/32U6B9>

Спасибо за внимание!

Ответы на вопросы



КОНТАКТНЫЕ ТЕЛЕФОНЫ:

 **+7 (495)134-32-23**

admin@pravovest-audit.ru

 **+ 7 (903) 669-51-90**

 **cons@wiseadvice.ru**

 **+7 (996)966-32-63**

 **115 093, г. МОСКВА, 1-й ЩИПКОВСКИЙ
ПЕР., Д. 20, ЭТАЖ 2, ОФИС 211**



pravovest-audit.ru

