

Отвечают эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Российское АО на ОСН, головное подразделение которого находится в Москве, зарегистрировало в Санкт-Петербурге филиал и обособленное подразделение (ОП) в разных налоговых инспекциях. Филиал уплачивает НДСЛ и налог на прибыль.

Имеет ли АО право сдавать налоговую отчетность только в одну налоговую инспекцию — по месту регистрации филиала?

Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу.

АО может выбрать ответственным за уплату налога на прибыль и НДСЛ в региональный бюджет Санкт-Петербурга филиал, уплачивать налоги и подавать налоговые декларации по месту нахождения филиала при условии своевременной подачи в налоговый орган соответствующих уведомлений.

Обоснование вывода

Налог на прибыль. Согласно ст. 288 НК РФ налог на прибыль в региональной части уплачивается по месту нахождения каждого из обособленных подразделений, исходя из доли приходящейся на них прибыли (п. 2 ст. 288 НК РФ). Распределение прибыли, приходящейся на ОП, производится на базе среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества. Декларация по налогу на прибыль представляется по месту нахождения организации и каждого обособленного подразделения (абзац первый п. 1 ст. 289 НК РФ), в том числе и в ситуации, когда суммы налога на прибыль к уплате нет (письмо Минфина России от 22.01.2013 № 03-03-06/1/20).

При наличии нескольких ОП на территории одного субъекта РФ распределение прибыли по каждому из них может не производиться. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет этого субъекта РФ, в таком случае определяется исходя из доли прибыли, исчисленной из совокупности показателей обособленных подразделений, находящихся на территории одного субъекта РФ.

Подразделение, «ответственное» за уплату налога, налогоплательщик выбирает самостоятельно, в том числе это может быть и головная организация (письмо Минфина России от 09.07.2012 № 03-03-06/1/333). При этом налогоплательщик самостоятельно выбирает то ОП, через которое осуществляется уплата налога в бюджет этого субъекта РФ, уведомив о принятом решении налоговые органы, в которых налогоплательщик состоит на учете по месту нахождения своих ОП, до 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду (второй абзац п. 2 ст. 288 НК РФ).

Декларацию по налогу на прибыль по месту нахождения обособленных подразделений, через которые налог не уплачивается, подавать не требуется (письма Минфина России от 18.02.2016 № 03-03-06/1/9188, от 02.12.2005 № 03-03-04/2/127).

Таким образом, АО может выбрать ответственным за уплату налога на прибыль в региональный бюджет Санкт-Петербурга филиал и уплачивать налог и подавать налоговые декларации по месту нахождения филиала при условии своевременной подачи в налоговый орган соответствующего уведомления.

НДСЛ. По общему правилу сумма НДСЛ, подлежащая уплате в бюджет по месту нахождения ОП организации, определяется исходя из суммы дохода, подлежащего налогообложению, начисляемого и выплачиваемого работникам этого обособленного подразделения, а также исходя из сумм доходов, начисляемых и выплачиваемых по договорам ГПХ, заключаемым ОП (уполномоченными лицами обособленного подразделения) от имени такой организации с физическими лицами или с организациями (в отношении доходов, исчисление налога с которых осуществляется в соответствии со ст. 226.1 НК РФ (п. 7 ст. 226 НК РФ, письмо ФНС России от 30.12.2015 № БС-4-11/23300@).

С 2020 года налоговые агенты — российские организации, имеющие несколько обособленных подразделений на территории одного муниципального образования, вправе (п. 7

ст. 226 НК РФ) перечислять исчисленные и удержанные суммы НДС в бюджет по месту нахождения одного из таких ОП либо по месту нахождения организации, если указанная организация и ее ОП имеют место нахождения на территории одного муниципального образования, выбранным налоговым агентом самостоятельно с учетом порядка, установленного п. 2 ст. 230 НК РФ.

В силу п. 2 ст. 230 НК РФ налоговый агент обязан уведомить о выборе налогового органа не позднее 1-го числа налогового периода налоговые органы, в которых он состоит на учете по месту нахождения каждого ОП. Уведомление о выборе налогового органа не подлежит изменению в течение налогового периода. Уведомления представляются в налоговый орган в случае, если изменилось количество ОП на территории муниципального образования или произошли другие изменения, влияющие на порядок представления сведений о доходах физических лиц за истекший налоговый период и суммах налога, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему РФ, и расчета сумм НДС, исчисленных и удержанных налоговым агентом.

Организация, имеющая несколько ОП в одном муниципальном образовании, города федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе на территориях, подведомственных разным налоговым органам, состоящая на учете в соответствии с п. 4 ст. 83 НК РФ по месту нахождения одного из таких ОП, определенного организацией, перечисляет НДС, исчисленный и удержанный с доходов работников всех обособленных подразделений, находящихся в этом муниципальном образовании, в бюджет по месту учета такого ОП (письма ФНС России от 25.04.2019 № БС-4-11/8062@, от 05.10.2016 № БС-4-11/18870@). При этом отчетность по НДС сдается в налоговый орган по месту нахождения этого ОП (в данном случае филиала), который уплачивает НДС за все ОП одним платежным поручением, в котором указывает свой код по ОКТМО (письмо ФНС России от 15.11.2019 № БС-4-11/23247).

Таким образом, в настоящее время АО может выбрать ответственным подразделением филиал и в отношении доходов работников этого филиала и ОП уплачивать НДС и представлять налоговую отчетность по месту регистрации филиала (по КПП филиала).

При этом АО обязано уведомить о выборе налогового органа все налоговые органы, в которых оно состоит на учете по месту нахождения каждого ОП, не позднее 1-го числа налогового периода (года).

*Ответ подготовил:
эксперт службы
Правового консалтинга ГАРАНТ,
аудитор, член ААС
Буланцов Михаил*

У ООО 1 четыре участника.

Могут ли участниками общества, создаваемого в результате реорганизации ООО в форме выделения, стать само реорганизуемое общество или третье лицо?

Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу.

Участниками общества, создаваемого в результате реорганизации ООО в форме выделения, могут стать как само реорганизуемое общество, так и все или некоторые участники реорганизуемого общества.

Вопрос о включении в состав участников выделяемого общества третьих лиц является спорным. Однако в судебной практике представлена позиция, согласно которой статья 55 Закона об ООО допускает многовариантность определения состава участников выделяемого общества, которыми могут явиться в том числе и третьи лица.

Обоснование вывода

Выделение является одной из форм реорганизации юридического лица (п. 1 ст. 57 ГК РФ).

Согласно п. 1 ст. 55 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее — Закон об ООО) выделением общества признается создание одного или нескольких обществ с передачей ему (им) части прав и обязанностей реорганизуемого общества без прекращения последнего.

На основании п. 2 ст. 55 Закона об ООО общее собрание участников общества, реорганизуемого в форме выделения, принимает решение о такой реорганизации, о порядке и об условиях выделения, о создании нового общества (новых обществ) и об утверждении разделительного баланса, вносит в устав общества, реорга-



низуемого в форме выделения, изменения, предусмотренные решением о выделении, а также при необходимости решает иные вопросы, в том числе вопросы об избрании органов общества. Общее собрание участников выделяемого общества утверждает его устав и избирает органы общества. Если единственным участником выделяемого общества является реорганизуемое общество, общее собрание последнего принимает решение о реорганизации общества в форме выделения, о порядке и об условиях выделения, а также утверждает устав выделяемого общества и разделительный баланс, избирает органы выделяемого общества.

Таким образом, само реорганизуемое общество может быть участником выделяемого общества в силу прямого указания закона.

Закон об ООО не конкретизирует, кто может войти в состав участников общества, создаваемого путем выделения, каким образом может измениться при реорганизации в форме выделения состав участников основного общества. Не установлен и запрет на уменьшение числа участников реорганизуемого общества при его реорганизации в форме выделения, равно как и запрет на включение в состав участников выделяемого общества не всех участников основного общества.

В этой связи мы полагаем возможным включение в состав участников выделяемого общества не всех участников основного общества. Императивное правило о единогласии при принятии решения о реорганизации (абзац второй п. 8 ст. 37 Закона об ООО) должно исключить вероятность ущемления прав участников.

Вопрос о включении в состав участников выделяемого общества третьих лиц также не урегулирован нормами действующего законодательства. Представляется, что такая процедура затруднительна в том числе и потому, что не предусмотрена возможность участия в общих собраниях, посвященных реорганизации и выделению общества, третьих лиц, которые не входят в состав участников реорганизуемого общества.

Вместе с тем нами была обнаружена судебная практика, прямо допускающая возможность вступления в состав участников общества, создаваемого путем реорганизации в форме выделения, третьих лиц.

Так, например, в постановлении Пятого арбитражного апелляционного суда от 07.03.2018

№ 05АП-9264/17 было отмечено следующее. Согласно п. 2 ст. 55 Закона об ООО общее собрание участников общества, реорганизуемого в форме выделения, принимает решение о такой реорганизации, о порядке и об условиях выделения, о создании нового общества (новых обществ) и об утверждении разделительного баланса, вносит в устав общества, реорганизуемого в форме выделения, изменения, предусмотренные решением о выделении, а также при необходимости решает иные вопросы, в том числе вопросы об избрании органов общества. Соответственно, из буквального толкования приведенного правового положения прямо следует, что Законом об ООО допускается вариативность решения вопроса о субъектах, приобретающих доли в уставном капитале выделяемого общества: общим собранием реорганизуемого общества или единственным участником реорганизуемого общества может быть принято решение о приобретении доли в уставном капитале выделяемого общества как самими участниками реорганизуемого общества, так и третьими лицами или реорганизуемым обществом. (Отметим, что постановлением Арбитражного суда Дальневосточного округа от 21.05.2018 № Ф03-1641/18 данное решение было оставлено без изменения. При этом конкурсный управляющий в жалобе указал, что вывод о том, что в качестве участников выделяемого общества могут выступать, помимо реорганизуемого лица, и любые другие лица, в том числе участники реорганизуемого общества и третьи лица, противоречит статье 66 ГК РФ о возможности создания хозяйственного общества одним лицом.)

Аналогичная позиция представлена в решении Арбитражного суда Мурманской области от 11.08.2020 по делу № А42-2373/2020. Суд посчитал, что исходя из допустимой по смыслу ст. 55 Закона об ООО многовариантности определения состава участников выделяемого общества (такowymi могут явиться все или некоторые участники реорганизуемого общества, третьи лица, входящие в состав участников новой организации, а наряду с ними или исключительно само реорганизуемое общество) представляется, что уставный капитал общества с ограниченной ответственностью, создаваемого в результате выделения, формируется передачей в уставный капитал выделяемого общества части имущества реорганизуемого общества с соответству-

ющим размеру переданного приобретением самим основным обществом доли в уставном капитале выделяемой организации; в случае же вступления в участие третьих лиц — оплатой долей деньгами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными либо иными имеющими денежную оценку правами, принадлежащими каждому новому участнику выделяемой организации, так как иначе будет нарушен положенный в основу реорганизации принцип преемственности (отметим, что постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.11.2020 № 13АП-27447/20 и постановлением Арбитражного суда Северо-Западного округа от 23.03.2021 № Ф07-1741/21 данное решение оставлено без изменения). При этом Арбитражный суд Северо-Западного округа прямо указал на то, что по смыслу ст. 55 Закона об ООО участниками выделяемого общества могут быть как реорганизуемое общество, так и иные лица (смотрите также решение Арбитражного суда Астраханской области от 11.05.2022 по делу № А06-1529/2021; постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 02.08.2022 № 12АП-6026/22; постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 11.11.2022 № Ф06-25283/22).

*Ответ подготовила:
эксперт службы
Правового консалтинга ГАРАНТ
кандидат юридических наук
Гентовт Ольга*

Чистые активы АО меньше уставного капитала, по итогам предшествующего года у АО убытки. АО принимает решение о реорганизации в форме выделения ООО. Может ли АО стать единственным участником ООО? Может ли АО передать в оплату уставного капитала имеющееся у него здание?

Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу.

Акционерное общество может быть реорганизовано путем выделения ООО. АО может стать единственным участником ООО.

Обоснование вывода

Последствия снижения стоимости чистых активов АО определены п. 4 ст. 99 ГК РФ, ст. 35 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах». При этом ни Федеральный закон «Об акционерных обществах», ни ГК РФ не содержат запрета на принятие акционерным обществом решения о своей реорганизации, в том числе в форме выделения из него другого юридического лица, в ситуации, когда стоимость чистых активов АО ниже размера его уставного капитала.

На основании п. 1 ст. 57 ГК РФ допускается реорганизация юридического лица с одновременным сочетанием различных ее форм. Соответственно, возможна реорганизация АО путем выделения из него ООО. Но поскольку напрямую механизм такой реорганизации не урегулирован, то следует применять по аналогии закона (п. 1 ст. 6 ГК РФ) нормы, регулирующие сходные отношения.

Согласно п. 3 ст. 19 Федерального закона «Об акционерных обществах» общее собрание акционеров реорганизуемого в форме выделения АО по вопросу о реорганизации общества в форме выделения принимает решение о реорганизации общества, которое должно содержать в том числе порядок и условия выделения, способ размещения акций каждого создаваемого общества (конвертация акций реорганизуемого общества в акции создаваемого общества, распределение акций создаваемого общества среди акционеров реорганизуемого общества, приобретение акций создаваемого общества самим реорганизуемым обществом), указание об утверждении передаточного акта с приложением передаточного акта.

Пункт 2 ст. 55 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» устанавливает, что общее собрание участников общества, реорганизуемого в форме выделения, принимает решение о такой реорганизации, о порядке и об условиях выделения, о создании нового общества (новых обществ) и об утверждении разделительного баланса, вносит в устав общества, реорганизуемого в форме выделения, изменения, предусмотренные решением о выделении, а также при необходимости решает иные вопросы, в том числе вопросы об избрании органов общества.



Общее собрание участников выделяемого общества утверждает его устав и избирает органы общества.

Если единственным участником выделяемого общества является реорганизуемое общество, общее собрание последнего принимает решение о реорганизации общества в форме выделения, о порядке и условиях выделения, а также утверждает устав выделяемого общества и разделительный баланс, избирает органы выделяемого общества.

Таким образом, АО может стать единственным участником выделяемого ООО. Уставный капитал ООО будет сформирован за счет имущества, переданного ему акционерным обществом, в соответствии с передаточным актом (смотрите подробнее: Энциклопедия решений. Формирование уставного капитала АО, создаваемого в результате реорганизации, Энциклопедия решений. Отражение уставного капитала в бухгалтерской отчетности организации, возникшей в результате реорганизации).

Стоимость чистых активов и наличие прибыли (убытков) определяется по данным бухгалтерского учета организации (смотрите подробнее: Энциклопедия решений. Бухгалтерский учет прибыли (убытка). ПБУ 18/02, Энциклопедия решений. Определение стоимости чистых активов по данным бухгалтерского учета). Наличие убытков и отрицательная стоимость чистых активов само по себе не означает фактическое отсутствие у общества имущества, поскольку это лишь результаты математических действий, произведенных с показателями, отраженными на определенных счетах бухгалтерского учета.

В рассматриваемой ситуации у АО имеется на праве собственности имущество, которое может быть передано им в оплату уставного капитала ООО, создаваемого в результате выделения. При этом такая передача будет отражена в бухгалтерском учете обоих обществ (смотрите подробнее: Энциклопедия решений. Формирование заключительной бухгалтерской отчетности при реорганизации юридических лиц, Энциклопедия решений. Формирование первой (вступительной) отчетности при реорганизации юридических лиц), что в конечном итоге скажется на финансовых результатах их деятельности по результатам отчетного периода.

Если в дальнейшем в отношении АО будет возбуждено дело о банкротстве, то его контро-

лирующие лица из-за принятия решения о реорганизации при наличии оснований могут быть привлечены к субсидиарной ответственности (постановлением Арбитражного суда Уральского округа от 11.07.2019 № Ф09-8275/18, постановлением Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.06.2022 № 11АП-769/22), а также при наличии оснований может быть признана недействительной реорганизация и передача имущества АО в оплату уставного капитала (постановление Арбитражного суда Уральского округа от 18.06.2021 № Ф09-568/21, постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.03.2015 № 13АП-3204/15).

*Ответ подготовила:
эксперт службы
Правового консалтинга ГАРАНТ
Ефимова Ольга*

На балансе организации есть внеоборотные активы (имущество, которое планировалось учесть в качестве объектов основных средств). Предполагалось ввести их в эксплуатацию, но в связи с санкциями принято решение продать. В бухгалтерском учете создан резерв под обесценение внеоборотных активов. Внеоборотные активы будут проданы по цене ниже их первоначальной стоимости. Можно ли будет в налоговом учете одновременно признать убыток от продажи внеоборотных активов?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции.

Убыток от продажи внеоборотных активов в рассматриваемой ситуации может быть одновременно признан в налоговом учете.

Обоснование позиции

В связи с продажей внеоборотных активов (имущества) организация должна будет признать при расчете налогооблагаемой прибыли доход (выручку) от реализации товаров (п. 3 ст. 38, п. 1 ст. 39, п. 1 ст. 248, ст. 249, п. 3 ст. 271, п. 1 ст. 274 НК РФ).

Особенности определения расходов при реализации товаров установлены ст. 268 НК РФ, позволяющей уменьшать доходы от таких операций, в частности на стоимость реализованных товаров (п. 1 ст. 268 НК РФ).

Пунктом 2 ст. 268 НК РФ установлено, что в случае, если цена приобретения (создания) имущества (имущественных прав), указанного в подп. 2, 2.1 и 3 п. 1 и п. 1.1 той же статьи, с учетом расходов, связанных с его приобретением и реализацией, превышает выручку от его реализации, разница между этими величинами признается убытком налогоплательщика, учитываемым в целях налогообложения.

Наряду с этим п. 3 ст. 268 НК РФ предусматривает, что в случае, если остаточная стоимость амортизируемого имущества, указанного в подп. 1 п. 1 ст. 268 НК РФ, с учетом расходов, связанных с его реализацией, превышает выручку от его реализации, разница между этими величинами признается убытком налогоплательщика, учитываемым в целях налогообложения в следующем порядке. Полученный убыток включается в состав прочих расходов налогоплательщика равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации. При реализации амортизируемого имущества, при формировании первоначальной стоимости которого применялись положения абзаца третьего п. 1 и абзаца тринадцатого п. 3 ст. 257 НК РФ (то есть применялись повышающие коэффициенты), убыток от реализации такого амортизируемого имущества признается равным нулю.

Таким образом, порядок признания убытка, полученного при реализации товаров, в налоговом учете зависит от вида реализуемого актива. При этом возможность единовременного признания убытка предусмотрена в отношении любых товаров, отличных от амортизируемого имущества (основных средств и нематериальных активов).

Амортизируемым имуществом в целях главы 25 НК РФ признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено главой 25 НК РФ) и используются им для извлечения дохода. Амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 рублей.

Как видим, одним из критериев признания имущества амортизируемым является его использование налогоплательщиком для извлечения дохода.

В рассматриваемой ситуации продаваемые объекты внеоборотных активов не были введены в эксплуатацию. Это, по нашему мнению, создает предпосылки считать, что указанные активы не использовались для извлечения дохода и в связи с этим не относятся к амортизируемому имуществу для целей главы 25 НК РФ (смотрите также письмо Минфина России от 18.01.2010 № 03-03-06/2/1), а потому убыток, полученный при их реализации, может быть признан в налоговом учете на основании п. 2 ст. 268 НК РФ единовременно (как в отношении прочего имущества).

Аналогичная позиция представлена в письме УФНС России по г. Москве от 12.11.2009 № 16-15/118613.2 при ответе на вопрос о правомерности признания в целях исчисления налога на прибыль расходов на приобретение основных средств, не введенных в эксплуатацию в связи с отказом от нового производства, при их дальнейшей реализации: в данном случае основные средства не признаются амортизируемым имуществом. Следовательно, организация при реализации основных средств вправе уменьшить доходы от их реализации на цену приобретения этого имущества (подп. 2 п. 1 ст. 268 НК РФ).

Схожий подход находил поддержку и в судах (смотрите постановление ФАС Северо-Западного округа от 16.04.2010 № Ф07-3049/2010 по делу № А56-26848/2009).

Напоминаем, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ).

Вместе с тем не исключено, что правомерность выраженной точки зрения организации придется доказывать в споре с налоговым органом. Так, например, в письме Минфина России от 27.10.2005 № 03-03-04/1/314 финансовое ведомство ссылалось на п. 3 ст. 268 НК РФ в ситуации с реализацией автомобиля, приобретенного организацией для сдачи в аренду, но так и не введенного в эксплуатацию.

*Ответ подготовил:
эксперт службы
Правового консалтинга ГАРАНТ
кандидат экономических наук
Игнатьев Дмитрий*

