

Д.А. Олифер, Т.В. Федорова

**ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ,
ИМЕЮЩИХ ОБОСОБЛЕННЫЕ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯ**

При создании обособленного подразделения у хозяйствующих субъектов возникает немало вопросов, которые в большинстве своем имеют существенное значение для правильного исполнения организацией своих налоговых обязанностей. Налогообложение организаций, имеющих в своем составе обособленные подразделения, специфично в силу положений Налогового кодекса РФ. В статье рассмотрены основные особенности налогообложения таких организаций.

Ключевые слова: Обособленное подразделение, филиал, представительства, налоги, налоговый орган, декларация.

UDC 657. 44:005.743

D.A.Olifer, T.V.Fedorova

FISCAL ACCOUNTING FEATURES IN THE ORGANISATIONS HAVING ISOLATED DIVISIONS

At creation of the detached division the managing subjects face many problems which in the majority are very important for correct execution of organization's tax duties. Taxation of the organizations having detached divisions, is specific on the strength of the regulations of the Tax Code of the Russian Federation. In the article the basic taxation features of such organizations are considered.

Keywords: detached division, branch, representations, taxes, tax body, declaration.

Обособленным подразделением организации согласно п. 2 ст. 11 Налогового кодекса РФ признается любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места.

Согласно ст. 209 ТК РФ под рабочим понимается место, где работник должен находиться или куда он должен прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно контролирует работодатель. При этом рабочее место будет считаться стационарным в том случае, если оно создано и оборудовано на срок больше одного месяца. С этим определением связаны и некоторые другие вопросы функционирования обособленных подразделений, в частности аренды помещения.

Гражданское законодательство требует, чтобы представительства и филиалы в обязательном порядке были указаны в уставных и учредительных документах юридического лица.

А вот налоговое законодательство не обязывает организации фиксировать факт создания и адрес своего обособленного подразделения в учредительных документах.

Выделяют два вида обособленных подразделений юридических лиц: представительства и филиалы. Первые, согласно ст. 55 ГК РФ, располагаются вне местонахождения головной компании, интересы которой они представляют и защищают. Вторые выполняют часть функций или же все функции головной организации, в том числе и функции представительства. Обособленными могут быть и структурные подразделения, находящиеся в других регионах.

Место нахождения обособленного подразделения является местом осуществления юридическим лицом основной деятельности через обособленное подразделение.

Организация должна встать на налоговый учет по месту нахождения обособленного подразделения в течение одного месяца со дня его создания и сообщить об этом в свою налоговую инспекцию (п. п. 1, 4 ст. 83, пп. 3 п. 2 ст. 23 НК РФ). В случае нарушения сроков постановки на учет обособленного подразделения организации грозит штраф на основании ст. 116 НК РФ. Помимо этого к ответственности может быть привлечен руководитель организации в соответствии со ст. 15.3 КоАП РФ.

Список документов, прилагаемых к заявлению организации на постановку на учет по месту нахождения подразделения показан на рисунке 1.

Налоговый орган, в соответствии с п. 2 ст. 84 НК РФ, в течение пяти рабочих дней с даты представления вышеуказанных документов осуществляет постановку на учет юридического лица по месту нахождения его обособленного подразделения и выдает соответствующее уведомление. Статьей 83 НК РФ предусмотрено, что в тех случаях, когда на территории одного муниципального образования находится несколько обособленных подразделений, подведомственных разным налоговым органам, постановка организации на учет может быть осуществлена налоговым органом по месту нахождения одного из них. Такое «уполномоченное» подразделение головная организация выбирает самостоятельно.

Налогообложение организаций, имеющих в своем составе обособленные подразделения, имеет свои осо-

бенности, обусловленные положениями НК РФ. Так, российские организации, имеющие обособленные подразделения, исчисление и уплату налогов в федеральный бюджет Российской Федерации производят по месту своего нахождения без распределения указанных сумм по обособленным подразделениям (п. 1 ст. 288 НК РФ).

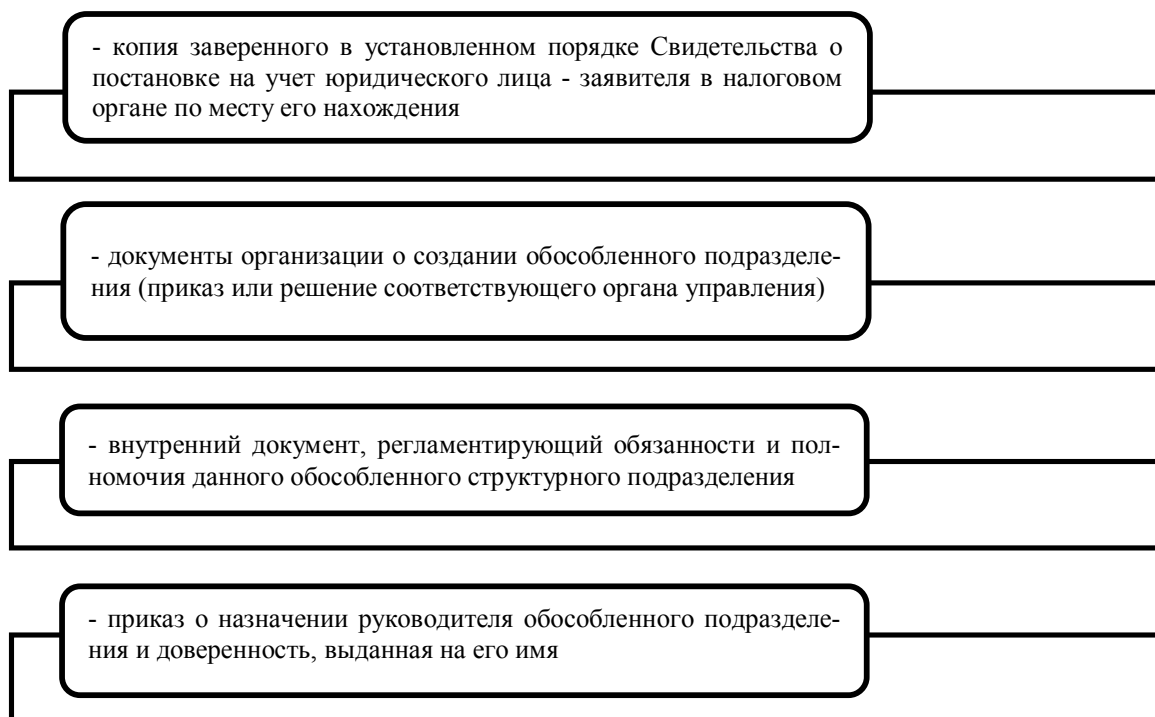


Рисунок 1 - Список документов, прилагаемых к заявлению организации на постановку на учет

Филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности по уплате налогов и сборов по месту своего нахождения (ст. 19 НК РФ). В общем случае при наличии соответствующей налоговой базы по обособленному подразделению уплачиваются: налог на прибыль, зачисляемый в региональный бюджет (в бюджет субъектов Российской Федерации); налог на имущество организаций; налог на доходы физических лиц; страховые взносы; акцизы; земельный налог; транспортный налог (по месту регистрации транспортных средств).

Ответственность за исполнение обязанностей по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов несет юридическое лицо (головная организация), в состав которого входит обособленное подразделение.

Так как обособленные подразделения не рассматриваются в качестве участников налоговых правоотношений и не имеют статуса налогоплательщиков, налоговых агентов и иных обязанных лиц, штрафы на них не накладываются (п. 9 Постановления Пленума ВС РФ и ВАС РФ от 11.06.1999 N 41/9). Как показывает практика, налоговые органы все же пытаются привлечь обособленные подразделения организаций к налоговой ответственности. Однако арбитразы признают такие решения недействительными.

Налоговая база определяется отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по месту нахождения организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации), в отношении:

- имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;
- в отношении каждого объекта недвижимого имущества, расположенного вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации;
- в отношении имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения в соответствии с Федеральным законом от 31.03.1999 N 69-ФЗ "О газоснабжении в Российской Федерации" (далее - имущество, входящее в состав Единой системы газоснабжения), а также в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по месту нахождения каждого из обособленных подразделений в отношении имущества, признаваемого объектом налогообложения, находящегося на отдельном балансе каждого из них.

Сумма налога определяется как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на которой расположены эти обособленные подразделения, и налоговой базы (одной четвертой средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период в отношении каждого обособленного подразделения.

В Письме Минфина России от 02.06.2005 N 03-06-01-04/273 разъясняется, что для целей применения гл. 30 НК РФ под отдельным балансом следует понимать перечень показателей, установленных организацией для

своих подразделений, отражающих ее имущественное и финансовое положение на отчетную дату для нужд управления организацией.

Выделение филиала (представительства) организации на отдельный баланс определяется учредительными документами организации, в том числе ее уставом и положением о филиале (представительстве).

Выделение иных обособленных подразделений организации на отдельный баланс (полный, с незаконченным финансовым результатом и др.) и порядок его формирования определяются учетной политикой организации.

Совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная налоговым агентом у налогоплательщика, в отношении которого он признается источником дохода, уплачивается по месту учета налогового агента в налоговом органе.

Налоговые агенты, имеющие обособленные подразделения, обязаны перечислять исчисленные и удержанные суммы налога на доходы физических лиц как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по месту нахождения обособленного подразделения за отчетный период, определяется исходя из суммы дохода, подлежащего налогообложению, начисляемого и выплачиваемого работникам этих обособленных подразделений.

Филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений.

Следовательно, филиалы российских организаций, имеющие отдельный баланс, расчетный счет и осуществляющие выплаты в пользу физических лиц, исполняют обязанности организации по исчислению, удержанию и перечислению налога по месту своего нахождения (Письмо ФНС России от 17.04.2009 N 3-5-04/460@).

Уплата НДФЛ с доходов, полученных сотрудниками обособленного подразделения, не имеющего отдельного баланса, а также подача сведений о доходах работников такого обособленного подразделения в налоговые органы по месту его учета могут быть произведены головной организацией либо ее представителем (в том числе обособленным подразделением, имеющим отдельный баланс), действующим в установленном законодательством порядке (Письмо Минфина России от 28.08.2009 N 03-04-06-01/224).

На практике возможны и ситуации, когда сотрудник числится в штате головной организации, а работает в обособленном подразделении (например, внутренние ревизоры, сотрудники службы безопасности организации и т.п.). В этом случае, несмотря на то что сотрудник проживает по месту нахождения обособленного подразделения и ему туда же перечисляется заработная плата, уплата НДФЛ должна осуществляться по месту нахождения головного офиса, так как данный сотрудник числится в штате головной структуры, просто его рабочее место находится в другом офисном помещении.

Если же работник одного обособленного подразделения командирован в другое подразделение или головной офис для выполнения каких-либо работ, то НДФЛ будет перечисляться в бюджет по месту нахождения того подразделения, в которое направлен данный сотрудник (Письмо Минфина России от 24.01.2008 N 03-04-06-01/16). Причем это не зависит от продолжительности работы командированного сотрудника.

Обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, расчетный счет и начисляющие выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, исполняют обязанности организации по уплате страховых взносов, а также обязанности по представлению расчетов по ним по месту своего нахождения.

Сумма страховых взносов, подлежащая уплате по месту нахождения обособленного подразделения, определяется исходя из величины базы для начисления страховых взносов, относящейся к этому обособленному подразделению.

Сумма страховых взносов, которая подлежит уплате по месту нахождения организации, в состав которой входят обособленные подразделения, рассчитывается как разница между общей суммой страховых взносов, подлежащей уплате организацией в целом, и совокупной суммой страховых взносов, подлежащей уплате по месту нахождения обособленных подразделений организации.

Организации должны встать на учет в территориальных органах ФСС РФ по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого обособленного подразделения, которое исполняет обязанности организации по уплате налогов и сборов. То есть по месту нахождения каждого обособленного подразделения, которое: выделено на отдельный баланс; имеет свой расчетный счет; начисляет выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц.

Таким образом, если обособленное подразделение не соответствует хотя бы одному признаку, отмеченному выше, уплата взносов, а также представление расчетной ведомости осуществляются головной организацией централизованно по месту своего нахождения.

Если же обособленное подразделение обладает всеми тремя признаками, то на него возлагается обязанность по уплате взносов и представлению расчетной ведомости по месту нахождения обособленного подразделения.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, по операциям реализации (передачи, выполнения, оказания для собственных нужд) товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации уплачивается по месту учета налогоплательщика. При этом распределение сумм налога по обособленным подразделениям не производится.

Таким образом, независимо от того, сколько обособленных подразделений есть у организации, выделены они на отдельный баланс или нет, реализуют ли самостоятельно товары (работы, услуги), обязанность уплачивать НДС в полном объеме лежит на самой организации.

Декларация по НДС, в которой отражаются сведения обо всех операциях, являющихся объектом обложения НДС, а также о суммах вычетов в целом по организации (включая данные обособленных подразделений), представляется только по месту нахождения головной организации.

Обособленные подразделения могут самостоятельно оформлять счета-фактуры от имени организации. При заполнении счетов-фактур по товарам, реализованным подразделениями, в строке 2б "ИНН/КПП продавца" указывается КПП соответствующего подразделения (Письма Минфина России от 20.04.2007 N 03-07-11/114 и 04.05.2006 N 03-04-09/08).

На практике встречаются ситуации, когда организации и их обособленные подразделения ошибочно считают, что заключение договоров от имени головного офиса позволяет им осуществлять вычет НДС. При этом обособленные подразделения выставляют счета-фактуры от своего имени и с собственными реквизитами. Однако в данном случае они не могут рассчитывать на вычет, что подтверждает и арбитражная практика.

Согласно Письму УФНС России по г. Москве от 26.02.2007 N 19-11/17577 Журналы учета счетов-фактур и Книги покупок и продаж обособленные подразделения могут вести в виде разделов, которые потом передаются в головной офис для формирования таких Журналов и Книг в целом по организации и последующего составления налоговой декларации по НДС.

Иногда организация резервирует для таких счетов-фактур группы номеров. Однако данная система требует особого внимания, четкости и оперативности в обмене информацией, в связи с этим высока вероятность возникновения ошибок или дублирования номеров. Более оптимальна система присвоения счетам-фактурам номеров с указанием кода обособленного подразделения, которое в свою очередь учитывает эти счета-фактуры для отслеживания выполнения договоров (контрактов) в качестве регистра управленческого учета.

При осуществлении операций с подакцизными товарами налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения налоговую декларацию за налоговый период в части осуществляемых ими операций, признаваемых объектом налогообложения.

Российские организации, имеющие обособленные подразделения, исчисление и уплату в федеральный бюджет сумм авансовых платежей, а также сумм налога, рассчитанного по итогам налогового периода, производят по месту своего нахождения без распределения указанных сумм по обособленным подразделениям. Это положение законодательства налагает обязанность на фирмы так организовать процесс своего налогового и бухгалтерского учета, чтобы все документы, необходимые для исчисления налогов, были в срок представлены в головную организацию.

Уплата налога, а также представление налоговой декларации производится налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации.

Местом нахождения имущества для транспортных средств, не указанных в пп. 1 п. 5 ст. 83 НК РФ, признается место государственной регистрации, а при отсутствии такового - место нахождения (жительства) собственника имущества.

Таким образом, головная организация уплачивает транспортный налог в бюджет в отношении транспортных средств, которые числятся у нее на балансе. Причем транспортный налог за себя она перечисляет в бюджет того субъекта Российской Федерации, в котором она находится, а за обособленное подразделение - в бюджет субъекта Российской Федерации по месту его нахождения.

Обособленное подразделение самостоятельно перечисляет транспортный налог в отношении своих транспортных средств в бюджет субъекта Российской Федерации по месту своего нахождения (Письмо Минфина России от 16.04.2007 N 03-05-06-04/20).

По транспортным средствам головной организации налоговая декларация представляется в налоговые органы по месту ее нахождения, а по транспортным средствам обособленного подразделения - в налоговые органы по месту нахождения подразделения.

Уплата налога на прибыль в бюджеты субъектов РФ и муниципальных образований производится предприятием по месту нахождения каждого обособленного подразделения (ст. 288 НК РФ). Согласно п. 2 ст. 288 НК РФ сумма уплачиваемого за подразделения налога определяется исходя из доли прибыли, приходящейся на каждое из них, рассчитываемой как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (то есть расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества обособленного подразделения в среднесписочной численности работников (то есть расходов на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества. Остаточная стоимость амортизируемого имущества рассчитывается на основании формулы, приведенной в Письме ФНС России от 14.07.2005 N ММ-6-02/575@. При этом налогоплательщики, применяющие линейный метод амортизации, исчисляют остаточную стоимость амортизируемого имущества в целях ст. 288 НК РФ по правилам налогового учета, а использующие нелинейный метод с 01.01.2009 вправе по своему выбору определять остаточную стоимость амортизируемого имущества по данным как бухгалтерского, так и налогового учета (Письмо Минфина России от 25.09.2009 N 03-03-06/2/181).

Доля прибыли (К), приходящаяся на обособленное подразделение, определяется как среднее арифметическое двух величин - удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) обособленного подразделения (Уч) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества обособленного подразделения (Уос) в величинах этих показателей по всей организации по формуле:

$$K = (Уч + Уос) / 2 \quad (1)$$

Пример 1. Среднесписочная численность головной организации в I квартале составляла 300 человек, в том числе обособленного подразделения - 80 человек. Средняя остаточная стоимость амортизируемого имущества - 6000 тыс. руб., в том числе по обособленному подразделению - 2000 тыс. руб. Прибыль по итогам I квартала - 2500 тыс. руб. Как рассчитать часть прибыли, приходящуюся на обособленное подразделение?

Удельный вес среднесписочной численности работников подразделения составит

$$80 / 300 = 0,27$$

Удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества подразделения составит $2000 / 6000 = 0,33$

Доля прибыли, приходящаяся на обособленное подразделение, составит

$$(0,27 + 0,33) / 2 = 0,3$$

Часть прибыли, приходящаяся на обособленное подразделение, составит

$$2500 * 0,3 = 750 \text{ тыс. руб.}$$

Организация самостоятельно выбирает способ расчета доли прибыли, приходящейся на обособленное подразделение, и закрепляет его в учетной политике. Оптимальность каждого способа определяется исходя из потребностей данной организации. Ведь оба показателя (среднесписочная численность и расходы на оплату труда) не являются абсолютными и зависят от конъюнктуры и экономической ситуации. К примеру, если на балансе ни организации, ни обособленного подразделения не числятся основные средства (такое тоже случается), то при расчете доли прибыли будут участвовать только расходы на оплату труда или удельного веса среднесписочной численности работников (Письмо Минфина России от 29.05.2009 N 03-03-06/1/356).

Если организация имеет несколько обособленных подразделений в рамках одного субъекта РФ, то можно не распределять налог на прибыль по всем подразделениям, а установить одно, которое и будет уплачивать его в бюджет (абз. 2 п. 2 ст. 288 НК РФ). Такая возможность представлена с 01.01.2009. Для этого, согласно п. 2 ст. 288 НК РФ, организация обязана в течение 10 рабочих дней после окончания налогового (отчетного) периода уведомить налоговые органы по месту своей регистрации, а также по месту регистрации ответственного и прочих подразделений о выборе ответственного подразделения. Главное финансовое ведомство страны не утвердило специальной формы для таких уведомлений, поэтому можно направлять их в произвольной форме или воспользоваться формами, приведенными в Письме ФНС России от 30.12.2008 N ШС-6-3/986. Кроме того, способ уплаты налога на прибыль через ответственное подразделение должен быть отражен в учетной политике организации.

В соответствии с п. 5 ст. 289 НК РФ организация по окончании каждого налогового периода представляет в налоговый орган по месту своей регистрации декларацию по налогу на прибыль с указанием распределения прибыли по обособленным подразделениям. В налоговые органы по месту регистрации обособленных подразделений декларации представляются в разрезе налога на прибыль, уплачиваемого каждым из них, начиная с того отчетного периода, в котором были зарегистрированы подразделения.

Обратите внимание, что при подаче налоговой декларации в регионах проставляется КПП, присвоенный юридическому лицу по месту регистрации обособленного подразделения.

Также следует учитывать тот факт, что сменить ответственное подразделение организация в течение налогового периода не может, впрочем, как и перейти на систему децентрализованной уплаты налога на прибыль в регионе.

Таким образом, вопросы организации системы исчисления и уплаты налогов в обособленном подразделении приобретают особую актуальность из-за риска ошибочно перечислить налоги не в те бюджеты и, как следствие, получить санкции за неуплату несмотря на то, что фактически налоги были уплачены. Что же касается возможности налоговой оптимизации по территориальному признаку уплаты налогов, то ее использование позволяет улучшить финансовые показатели деятельности организации.

Список литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая). Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.07.2012). [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. Дата обращения: 20.09.2012.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая). Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 02.10.2012) [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. Дата обращения: 20.09.2012.
3. Баранова, Л.Г. Налогообложение обособленных подразделений: проблемы и возможности [Электронный ресурс] / Л.Г. Баранова, В.С. Федорова // Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. Дата обращения: 20.09.2012.
4. Зрелов, А.П. Обособленные подразделения организации [Электронный ресурс] / А.П. Зрелов // Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. Дата обращения: 20.09.2012.
5. Новинский, Д. Проблемные вопросы налогообложения обособленных подразделений [Электронный ресурс]

ресурс] / Д. Новинский // Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. Дата обращения: 20.09.2012.

6. Осипова, А.С. Налогообложение обособленных подразделений [Электронный ресурс] / А.С. Осипова // Режим доступа: <http://www.consultant.ru> Дата обращения: 20.09.2012.

7. Селянина, Е.Н. Организации с обособленными подразделениями: особенности налогообложения [Электронный ресурс] / Е.Н. Селянина // Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. Дата обращения: 20.09.2012.

8. Черник, И.Д. Налоговые обязательства обособленных подразделений [Электронный ресурс] И.Д. Черник // Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. Дата обращения: 20.09.2012.

Олифер Дарья Александровна

*студентка 5курса, факультета учета и информационных технологий
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: olifer-dasha@rambler.ru*

Федорова Татьяна Владимировна

*к.э.н., доцент кафедры финансового учета
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: tatiyana.72@mail.ru*