

Отчет экзаменатора по Диплому по налогообложению РФ

Июнь 2016

Общие комментарии

Данный экзамен состоял из двух разделов с обязательными вопросами в каждом из них. Раздел А состоял из 15 вопросов с несколькими вариантами ответов по 2 балла за каждый, которые покрывали широкий спектр предметных областей из учебной программы. В разделе Б было 6 вопросов, 4 из которых оценивались по 10 баллов за каждый и два сложных вопроса по 15 баллов за каждый соответственно. Вопросы раздела Б более детально тестировали такие темы, как налог на прибыль для организаций, страховые взносы во внебюджетные фонды, налог на добавленную стоимость, налог на имущество и налог на доходы физических лиц (НДФЛ). Этот отчет является третьим экзаменационным отчетом с момента введения Диплома по налогообложению РФ. Ниже приведены комментарии по каждому разделу и расставлены акценты на наиболее ключевых моментах.

Комментарии по разделам и вопросам

Раздел А

Следует отметить, что в большинстве случаев кандидаты успели ответить на все вопросы. В целях подготовки к данному экзамену рекомендуется как проработать ответы на вопросы из образца экзамена, размещенного на сайте, так и внимательно прочитать нижеуказанные комментарии к вопросам, чтобы понять, какой подход использовался для ответов. Цель вопросов из раздела А - проверить знания по всем темам из учебной программы, поэтому кандидаты должны стремиться повторить все темы программы, нежели чем пытаться угадать ответ на вопрос. По результатам анализа ответов на вопросы июньской сессии были рассмотрены следующие два вопроса, чтобы кандидатам была понятна типология вопросов и техника ответов на выбранные вопросы.

Примеры вопросов для обсуждения

Пример 1

ООО Спарта отгрузило товары ООО Вилли на сумму 3,520,000 РУБ в мае 2016 года. В соответствии с договором купли-продажи срок оплаты наступал 31 июля 2016. Однако 7 июня 2016 ООО Спарта продало эту дебиторскую задолженность ООО Рубик за 2,464,000 РУБ.

Какова сумма вычитаемого убытка у ООО Спарта в целях налога на прибыль за 2016 год, не принимая во внимание правила трансфертного ценообразования и налог на добавленную стоимость?

- A 130,192 РУБ
- B 0 РУБ (убыток не является вычитаемым в целях налога на прибыль)
- C 104,153 РУБ
- D 1,056,000 РУБ

Этот вопрос проверял способность кандидатов понимать практические последствия реализации дебиторской задолженности с убытком. Правильный ответ А. Однако большое количество кандидатов неверно выбрало ответы В или D.

Для того, чтобы прийти к правильному ответу, кандидаты должны быть внимательными к условиям данной задачи. Во-первых, нужно было идентифицировать, что уступка дебиторской задолженности произошла до установленной контрактом даты платежа, и рассчитать количество дней до крайней даты платежа. Во-вторых, принимая во внимания ключевую ставку ЦБ РФ и верхнюю границу лимита ключевой ставки ЦБ РФ для принятия к учету вычитаемых процентов, кандидаты должны были скорректировать сумму обязательства на соответствующую процентную ставку и выбрать верный ответ следующим образом:

$$3,520,000 * 20\% * 125\% * (30 - 7 + 31) / 365 = 130,192$$

Ответ В показывает весь убыток от операции в качестве невычитаемого убытка.

Ответ С не принимает во внимание верхнюю границу для ограничения вычета по процентам:

$$3,520,000 * 20\% * (30 - 7 + 31) / 365 = 104,153$$

Ответ D показывает весь убыток без учета ключевой ставки ЦБ РФ и % ограничения по вычету процентов:

$$(2,464,000 - 3,520,000) = 1,056,000$$

Пример 2

По состоянию на 30 июня 2016 у АО Креатив имеются следующие основные средства:

Основное средство	Дата приобретения	Первоначальная Стоимость Включая НДС РУБ	Срок полезного использования в годах
J	1 августа 2014	75,000	2
K	1 июня 2015	95,000	3
L	1 февраля 2016	120,000	4
M	15 марта 2016	106,000	3

За период с 2014 по 2016 год согласно налоговой политике АО Креатив не применяло единовременное списание стоимости основных средств в момент их приобретения.

Какова общая сумма линейной амортизации в отношении всех четырех объектов основных средств в целях налога на прибыль за первые шесть месяцев 2016?

- A 91,667 РУБ
- B 108,167 РУБ
- C 37,782 РУБ
- D 44,583 РУБ

Этот вопрос тестировал способность кандидатов рассчитать линейную амортизацию для каждого основного средства на основе данных условия задачи. Этот вопрос кажется довольно прямолинейным.

Правильный ответ С. Однако большинство кандидатов выбрали ответ Д, что свидетельствует о недостатке технических знаний. Логика как правильного ответа, так и неправильных, приведена ниже:

Ответ С классифицирует только 3 основных средства в качестве таковых с учетом стоимостного критерия. В данном варианте первоначальная стоимость очищается от НДС, а затем рассчитывается линейная амортизация основных средств с учетом их срока эксплуатации в месяцах.

$$(75,000 \cdot 100/118/24 \cdot 6 + 95,000 \cdot 100/118/36 \cdot 6 + 120,000 \cdot 100/118/48 \cdot 4) = 37,782$$

Ответ А признает все 4 средства основными независимо от стоимостного критерия в 100 тыс. рублей, приведенного в экзаменационном листе со ставками, вычетами и лимитами: $75,000 \cdot 100/118/24 \cdot 8 + 95,000 \cdot 100/118/36 \cdot 12 + 120,000 \cdot 100/118/48 \cdot 10 + 106,000 \cdot 100/118/36 \cdot 9 = 91,667$

Ответ В считает все 4 средства основными и в то же время не принимает во внимание очищение от НДС в целях расчета амортизации:

$$75,000/24 \cdot 8 + 95,000/36 \cdot 12 + 120,000/48 \cdot 10 + 106,000/36 \cdot 9 = 108,167$$

Ответ D рассчитывает на первом этапе амортизацию для каждого основного средства из четырех независимо от стоимостного критерия, затем на финальном этапе очищает от НДС полную сумму:

$$(75,000/24 \cdot 6 + 95,000/36 \cdot 6 + 120,000/48 \cdot 4 + 106,000/36 \cdot 3) \cdot 100/118 = 44,583$$

Раздел Б

Вопрос 1

Этот вопрос на 10 баллов охватывает расчет вычитаемых процентов в целях налога на прибыль на основе различных вариантов, приведенных в условии, а также применение правил тонкой капитализации, расчет вмененных дивидендов и налог на доходы, подлежащий удержанию с дивидендов.

Выполнение задачи можно назвать удовлетворительным по этому вопросу. Многие кандидаты смогли корректно идентифицировать варианты со 100% вычитаемыми процентами, а также вариант с процентами, частично принимаемыми в целях налогообложения прибыли с учетом применения правил тонкой капитализации. В последнем случае проценты, переклассифицированные в дивиденды, а также налог на доходы на дивиденды были рассчитаны корректно.

Единственная типичная ошибка заключалась в недобавлении начисленных процентов к сумме долга в формуле для расчета коэффициента капитализации.

Вопрос 2

Этот вопрос на 10 баллов проверял знания кандидатов в части применения страховых взносов во внебюджетные фонды к различным типам договоров и был разделен на две части: часть (а) и часть (b).

Качество ответов было удовлетворительным. Типичные ошибки, допущенные в части (а), выглядели следующим образом:

- Невключение суммы полугодового добровольного личного страхования в налоговую базу.
- Включение годовой суммы добровольного медицинского страхования жены в налоговую базу.
- Некорректное применение ставок для расчета страховых взносов во внебюджетные фонды.
- Освобождение от налогообложения полной суммы выходного пособия для Павла.

Вопросы из части (b) были отвечены хорошо. Наиболее типичная ошибка этой части – вычитание возмещаемых расходов из вознаграждения.

Вопрос 3

Этот вопрос на 10 баллов был связан с налогом на доходы физических лиц (НДФЛ) и состоял из частей (а) и (b) соответственно.

В части (ai) на 3 балла требовался расчет имущественного вычета, его распределение между мужем и женой в ситуации, описанной в сценарии. Эта часть вопроса была отвечена плохо большинством кандидатов, отмечены следующие часто встречающиеся ошибки:

- Материальная помощь от работодателя не принималась во внимание в части суммы расчета имущественного вычета.
- Часть имущественного вычета для Мальвины, подлежащая переносу, отсутствовала в ответах.

Часть (aii) была отвечена удовлетворительно подготовленными кандидатами, при этом многие кандидаты пропускали эту часть.

Часть (bi) требовала рассчитать налог на доходы физических лиц для индивидуального предпринимателя.

Эта часть была отвечена хорошо с основной типичной ошибкой – отсутствием детального расчета страховых взносов во внебюджетные фонды с заработной платы тренеров.

Часть (bii) была отвечена хорошо теми кандидатами, которые приступили к решению этой части. Единственная небольшая ошибка состояла в отсутствии объяснения в части неприменения вычета по собственным страховым взносам предпринимателя.

Вопрос 4

Этот вопрос на 10 баллов охватывал тему НДС в различных сценариях, приведенных в части (a) и (b) соответственно.

Часть (a) этого вопроса требовала рассчитать исходящий и входящий НДС как в части (i) в случае с подтвержденным экспортом в 3-м квартале 2016 года, так и в части (ii) в случае с неподтвержденным экспортом, относящимся к 1-му кварталу 2016 года.

Эта часть была удовлетворительно отвечена хорошо подготовленными кандидатами. Тем не менее во многих случаях эти пункты были либо проигнорированы в ответах, либо приведены ограниченные ответы, особенно в части (ii) вопроса 4 (a).

Отмечены следующие типичные ошибки:

- Использование некорректного валютного курса и ставки НДС для расчета исходящего НДС в первом квартале в части (ii).
- Отсутствие НДС к вычету в 3-м квартале, ранее начисленного по неподтвержденному экспорту, в части (ii).

В части (b) этого вопроса требовался расчет НДС при продаже основного средства в двух ситуациях.

Часть (i) была часто пропущена кандидатами. При этом те кандидаты, которые попытались ответить на данную часть, не давали удовлетворительных ответов или их ответы не относились к поставленному вопросу. Скорее всего это произошло из-за отсутствия технической экспертизы. Кроме того, наблюдалась проблема с внимательным прочтением условий поставленной задачи и вопроса к ней.

Часть (ii) этого вопроса была отвечена лучше только с одной неточностью - отсутствием пояснения в отношении восстановления входящего НДС, ранее принятого к вычету.

Вопрос 5

Этот вопрос на 15 баллов тестировал области облагаемых и вычитаемых элементов в целях налога на доходы физических лиц, включая применение различных вычетов, а также элементов, подлежащих обложению по разным налоговым ставкам. В большинстве случаев этот вопрос был отвечен кандидатами хорошо, за исключением частей (c) и (d) соответственно.

Среди наиболее частых ошибок отмечены следующие:

В части (a):

- Применение необлагаемой суммы в размере 4,000 рублей по подаркам к курсам по пилатесу.
- Расчет материальной выгоды по процентному доходу без учета соответствующих ставок ЦБ РФ.

В части (b):

- Невключение вычета по обучению дочери в целях окончательного расчета налоговой базы по НДФЛ.

Часть (c) была посвящена вопросу, требующему пояснительного ответа без расчетов. Эта часть была пропущена большинством кандидатов. В отношении тех кандидатов, которые приступили к данному вопросу, отмечено много ответов с общими положениями по видам социальных вычетов, включая вычет по медицинским расходам для отца и вычеты на образование детей без деталей.

Однако сам вопрос был направлен на рассмотрение конкретного варианта получения социального вычета по указанной ситуации в сценарии, а именно варианта получения вычета у источника - у работодателя с предоставлением соответствующих документов.

Вероятно, это произошло из-за отсутствия знаний и внимательного прочтения этой части.

Часть (d) требовала демонстрации знаний в отношении применения освобождения от уплаты НДФЛ при реализации квартиры, приобретенной в двух различных случаях: при приобретении квартиры у 3-го лица, а также при наследовании этой же квартиры у родственника. Эту часть пробовало решить ограниченное число кандидатов в связи с отсутствием конкретных знаний в этой части вопроса.

Те же кандидаты, кто попытался ответить на поставленный вопрос, часто приводили ответы с общими формулировками из налогового законодательства без ответа на конкретно поставленный вопрос.

Вопрос 6

Этот вопрос на 15 баллов тестировал способность кандидатов учитывать различные аспекты налога на прибыль на примере компании, занятой в производственном секторе, принимая во внимание корректировку себестоимости на процент реализованной продукции по отношению к прямым материалам, заработной плате и прямым расходам по амортизации. Кроме того, в этом вопросе тестировались знания в отношении расчета нелинейной амортизации, а также нормируемых рекламных расходов, вычитаемых в целях налога на прибыль.

В целом, качество выполнения задания по этому вопросу было удовлетворительным.

Однако качество выполнения могло быть лучше, если бы кандидаты были более внимательными к деталям условия задачи и не сделали следующих ошибок:

- Включение предоплаты в налоговую базу.
- Расчет прямых материалов вместе с суммой НДС.
- Применение некорректного числа месяцев при расчете нелинейной амортизации в соответствующей формуле.
- Остаточная стоимость основных средств рассчитывалась вместе с НДС.
- Расчет страховых взносов, несмотря на четкое указание в примечании 2 их не учитывать.
- Включение рекламных расходов как в части расходов по участию в выставках, так и в части рекламы в интернете в суммах с учетом НДС.
- Отсутствие указания невычитаемых расходов в ответах, несмотря на формулировку задания в этом вопросе.