

Министерство образования и науки Российской Федерации
Амурский государственный университет

ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА
ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК
(с решениями)

Учебно-методическое пособие

Составитель Г.А. Трошин

Благовещенск
Издательство АмГУ

2011

ББК 65.261 я 73

О64

*Рекомендовано
учебно-методическим советом университета*

О64 Трошин Г.А. (составитель). Организация и методика проведения налоговых проверок (с решениями): Учебно-методическое пособие / сост. Г.А. Трошин. – Благовещенск: Изд-во АмГУ, 2011. – 54 с.

Учебно-методическое пособие подготовлено в соответствии с требованиями государственного образовательного стандарта для студентов, обучающихся по специальности 080107 «Налоги и налогообложение».

Предназначено для студентов очной и заочно-сокращенной форм обучения, содержат ситуации, обоснованы действующими нормативными, инструктивными и законодательными актами.

ББК 65.261 я73

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	4
1 Проблемные ситуации	5
2 Возможные варианты решения проблемных ситуаций	12

ВВЕДЕНИЕ

Практикум по проблемным ситуациям подготовлен в соответствии с программой учебной дисциплины «Организация и методика проведения налоговых проверок». Практикум включает практические ситуации, охватывающие важнейшие темы учебной дисциплины: от организации внутреннего налогового аудита, затрат связанных с организацией управления организацией до особенностей исчисления отдельных налогов постоянно встречающихся в деятельности организаций, но не имеющих однозначной трактовки. Приведенные варианты решений проблемных ситуаций помогут обучающимся разобраться в проблемах налогообложения и налогового контроля.

Практикум предназначен для студентов экономического факультета, специализирующихся в области налогов и налогообложения и изучающих организацию работы налоговых органов.

Практикум составлен на основе законодательной и нормативной базы по состоянию на 1 января 2010 года и может использоваться при учении и преподавании учебных дисциплин: «Налоги и налогообложение», «Налоговое администрирование».

1 ПРОБЛЕМНЫЕ СИТУАЦИИ

1.1 Аудиторские услуги в рамках абонентского обслуживания

Организация заключила с аудиторской компанией договор на абонентское обслуживание. По условиям договора она ежемесячно уплачивает фиксированную абонентскую плату, а аудиторские услуги ей оказываются по мере возникновения необходимости в этих услугах. Может ли организация уменьшить налогооблагаемую прибыль на сумму абонентской платы за месяцы, в течение которых она не пользовалась услугами аудиторской компании? Вправе ли она принять к вычету НДС, предъявленный в составе абонентской платы за эти месяцы? Требуется принять решение по данным расходам и обосновать его.

1.2 Содержание собственной службы внутреннего аудита

В организации создана собственная служба внутреннего аудита. В ее обязанности входит не только проверка бухгалтерской и налоговой отчетности компании, но и контроль за деятельностью различных подразделений (не только бухгалтерии и финансового отдела), а также участие в различных ревизиях в компании, расследование выявленных нарушений, разработка рекомендаций по повышению эффективности управления. Вправе ли организация признать в целях налогообложения прибыли расходы на содержание службы внутреннего аудита? Требуется принять решение по данным расходам и обосновать его. Требуется принять решение по данным расходам и обосновать его.

1.3 Составление и аудит отчетности по МСФО

Общество с ограниченной ответственностью, не обязанное согласно действующему законодательству составлять отчетность по международным стандартам, по требованию участников (все участники являются гражданами РФ) подготовило отчетность по МСФО и провело ее аудит. Вправе ли организация учесть при расчете налога на прибыль произведенные расходы на составление и аудит отчетности по МСФО? Может ли она принять к вычету

НДС, предъявленный в стоимости таких аудиторских услуг? Требуется обосновать решение.

1.4 Расходы на покупку питьевой воды

Можно ли при расчете налога на прибыль учесть расходы на приобретение бутилированной питьевой воды для сотрудников, если по заключению санитарно-эпидемиологической службы водопроводная вода пригодна для питья? Как в этом случае обосновать расходы?

1.5 Затраты на покупку телевизоров, видеомагнитофонов, DVD-проигрывателей

Каким образом в налоговом учете можно обосновать расходы организации на приобретение различной электротехники непромышленного назначения: телевизоров, видеомагнитофонов, DVD-проигрывателей, музыкальных центров, магнитол и т. п.? Требуется обосновать решение.

1.6 Вычет НДС при покупке питьевой воды и бытовой техники непромышленного назначения

Вправе ли организация принять к вычету НДС, предъявленный ей поставщиком при приобретении бутилированной питьевой воды или бытовой техники и электроники непромышленного назначения? Требуется обосновать решение.

1.7 Облагается ли НДС передача подарков сотрудникам

Организация к Новому году вручает сотрудникам подарки. Нужно ли исчислять НДС со стоимости этих подарков, если их вручение предусмотрено положением о премировании работников? Требуется обосновать решение.

1.8 Праздничный банкет для сотрудников организации: возникает ли у них доход, облагаемый НДФЛ

Фирма проводит для сотрудников новогоднюю вечеринку. Питание организовано по принципу шведского стола, поэтому точное количество продуктов, съеденных каждым сотрудником, установить невозможно. Следует ли для целей исчисления НДФЛ доход, полученный каждым работником в

натуральной форме, определять путем деления общей стоимости праздничного ужина на количество присутствовавших на нем сотрудников?

1.9 Раздача сувениров на новогоднем вечере

Организация к новогоднему мероприятию приобрела сувениры, на которые нанесены название и иные данные о фирме. Учитываются ли расходы на их приобретение в целях налогообложения прибыли?

1.10 Компенсация расходов на аренду жилья

Иногородний сотрудник заключил договор на аренду квартиры от своего имени и сам осуществляет расходы на оплату жилья. Трудовым договором, заключенным с ним, предусмотрено денежное возмещение (компенсация) его расходов на оплату аренды жилья. Может ли организация учесть такие расходы при расчете налога на прибыль?

1.11 Расходы на аренду жилья как часть зарплаты

Согласно условиям трудового договора организация предоставляет иногороднему сотруднику жилье. Договор аренды заключен между организацией и арендодателем. Оплачивает аренду организация. Расходы на оплату жилья согласно трудовому договору являются составной частью заработной платы, выплачиваемой в неденежной форме. Учитываются ли названные затраты организации в целях налогообложения прибыли? Если да, то в каком размере?

1.12 Если отсутствует персонифицированный учет доходов

Как рассчитать НДФЛ с доходов, полученных физическими лицами в натуральной форме, если вести персонифицированный учет таких доходов не представляется возможным?

1.13 Если получен беспроцентный заем

Как определить сумму дохода в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование беспроцентным займом?

1.14 Как квалифицировать действия кредитора по освобождению должника от обязанностей по договору

Происходит ли при прощении долга изменение цены товаров (работ, услуг), которая установлена в договоре?

1.15 Налоговый учет сумм процентов по прощенному заемному обязательству

Включаются ли в доходы проценты по договору займа, заключенному между дочерней и материнской организациями с долей участия более 50%, если обязательство «дочки» прекращено прощением долга?

1.16 Отражение прощенной части долга во внереализационных расходах

Вправе ли кредитор учесть часть долга, прощенную с целью получения оставшейся задолженности за поставленные товары (выполненные работы, оказанные услуги), в составе внереализационных расходов на основании подпункта 20 пункта 1 статьи 265 НК РФ?

1.17 НДС, исчисленный с прощенной части долга

Может ли кредитор сумму НДС, исчисленного при реализации товаров (работ, услуг), относящихся к части долга, прощенной контрагенту с целью получения оставшейся задолженности за поставленные товары (выполненные работы, оказанные услуги), учесть во внереализационных расходах?

1.18 Уменьшение уставного капитала

Общее собрание участников общества решило добровольно уменьшить уставный капитал общества путем уменьшения номинальной стоимости долей всех его участников. Размеры долей остались без изменения. Всем участникам пропорционально их долям выплачивается разница между первоначальной и уменьшенной стоимостями доли. Является ли эта сумма доходом участника — юридического лица, облагаемым налогом на прибыль? Как ее отразить в налоговом учете организации-участника?

1.19 Увеличение уставного капитала

Общее собрание участников общества решило увеличить уставный капитал за счет нераспределенной прибыли общества. При этом пропорционально возросли номинальные стоимости долей всех участников, а

размеры долей остались без изменения. Возникает ли у организации-участника доход, увеличивающий налоговую базу по налогу на прибыль?

1.20 Убыток от продажи доли в уставном капитале общества

Следовало ли при расчете налога на прибыль за 2008 год учитывать сумму убытка, полученного организацией от продажи доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью?

1.21 Что включается в расходы продавца при продаже предприятия

На какие суммы организация, продавшая предприятие как имущественный комплекс, вправе уменьшить прибыль, полученную от данной сделки? Требуется обосновать ситуацию.

1.22 Стоимость передаваемого имущества

В каком порядке должник учитывает для целей налогообложения разницу между стоимостью полученного и передаваемого имущества?

1.23 Если от продажи предприятия получен убыток

Предприятие как имущественный комплекс продано с убытком. Каков порядок отражения суммы полученного убытка в налоговом учете организации-продавца? Вправе ли она признать сумму убытка одновременно в том году, в котором продано предприятие?

1.24 Налог на имущество с основных средств проданного предприятия

С какого момента организация-продавец перестает уплачивать налог на имущество с основных средств, входящих в состав реализованного предприятия?

1.25 Первоначальная стоимость покупаемого автомобиля

При приобретении нового автомобиля с использованием услуги трейдинга организация осуществляет расходы по оценке, ремонту и т. д. передаваемого старого транспортного средства. Включаются ли данные затраты в первоначальную стоимость нового автомобиля?

1.26 Определение стоимости подержанного автомобиля

Услуга трейд-ин осуществляется на основании договора мены: подержанный автомобиль обменивается на новый. Первоначальная стоимость приобретаемого автомобиля формируется, в частности, исходя из стоимости переданного подержанного транспортного средства. Какую именно стоимость следует брать в расчет в данной ситуации — остаточную стоимость по данным налогового учета, цену сделки, указанную в договоре мены, или рыночную стоимость подержанного автомобиля?

1.27 Покупка подержанного автомобиля

Организация с помощью услуги трейд-ин покупает подержанный автомобиль. Приобретенный организацией объект амортизируемого имущества, бывший в употреблении, включается в состав той амортизационной группы (подгруппы), в которую он был включен у предыдущего собственника (п. 12 ст. 258 НК РФ). Как быть, если продавец (автосалон) неверно определил амортизационную группу при принятии данного подержанного автомобиля к учету?

1.28 Учет НДС со стоимости СМР, выполненныххозспособом и связанных с созданием объекта внешнего благоустройства

Может ли организация сумму НДС по СМР, выполненным для собственного потребления и связанным с имуществом, стоимость которого не подлежит включению в расходы при исчислении налога на прибыль, учесть в составе прочих расходов на основании подпункта 1 пункта 1 статьи 264 НК РФ?

1.29 Бухучет объектов благоустройства, которые не способны приносить организации экономические выгоды

На каком бухгалтерском счете следует отражать стоимость объектов благоустройства, которые не способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, так как не предназначены для использования в производстве продукции, для выполнения работ или оказания услуг, для управленческих нужд организации, а также для

предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование?

1.30 Учет расходов на благоустройство земельного участка, взятого в аренду

Может ли организация учесть для целей налогообложения прибыли расходы на благоустройство арендуемого земельного участка?

1.31 Учет объектов внешнего благоустройства в составе объекта ОС

Может ли стоимость объектов внешнего благоустройства быть учтена в составе первоначальной стоимости ОС для целей бухгалтерского и налогового учета?

1.32 Передача покупного товара для собственных нужд и начисление НДС

Облагается ли НДС передача актива, ранее приобретенного для перепродажи, со склада организации в ее другое структурное подразделение с целью дальнейшего использования для собственных нужд?

1.33 Вычет НДС, предъявленного кредитором

При выполнении каких условий должник вправе принять к вычету НДС, предъявленный кредитором при передаче ему имущества по договору товарного кредита?

1.34 НДС при погашении кредита

Начисляет ли должник НДС при возврате собственного имущества в счет погашения товарного кредита? Как определить налоговую базу?

1.35 Проценты в натуральной форме

Как проценты в натуральной форме учитываются у должника для целей налогообложения и каков порядок начисления НДС по ним?

2 ВОЗМОЖНЫЕ ВАРИАНТЫ РЕШЕНИЯ ПРОБЛЕМНЫХ СИТУАЦИЙ

2.1 Аудиторские услуги в рамках абонентского обслуживания

В силу принципа свободы договора, закрепленного в статье 421 ГК РФ, порядок оказания исполнителем услуг и их оплаты заказчиком определяется по усмотрению сторон договора. При этом стороны могут заключить долгосрочный договор, в соответствии с которым заказчик вправе пользоваться услугами по мере необходимости, а также согласовать порядок их оплаты, предусматривающий уплату фиксированного ежемесячного платежа (абонентской платы).

По долгосрочному договору на абонентское обслуживание заказчик ежемесячно уплачивает исполнителю оговоренное сторонами вознаграждение, за что получает услуги, не ограниченные по объему затраченного исполнителем времени и степени сложности. Заключение таких договоров является общераспространенной практикой в сфере оказания аудиторских, юридических и иных консультационных услуг. Фиксированный размер абонентской платы, как правило, зависит от общего объема работ и услуг, оказываемых и выполняемых в целом в течение всего срока действия договора.

Согласно позиции Минфина России расходы на приобретение консультационных и аудиторских услуг, используемых организацией по мере необходимости в течение срока действия соответствующих договоров, могут учитываться при расчете налога на прибыль в порядке, установленном Налоговым кодексом для признания таких расходов (письмо Минфина России от 26.05.2008 № 03-03-06/1/330).

В зависимости от конкретной ситуации расходы по договору на абонентское аудиторское обслуживание отражаются в налоговом учете таким образом:

- если заказчик уплатил абонентскую плату до фактического

оказания услуги, то абонентская плата квалифицируется как аванс, перечисленный в счет будущего оказания услуг. Эту сумму заказчик сможет признать в расходах того периода (месяца, квартала), в котором услуги будут фактически оказаны исполнителем. Ведь для целей налогообложения расходы признаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от даты фактической выплаты денежных средств (п. 1 ст. 272 НК РФ). Факт оказания аудиторских услуг должен подтверждаться документами — актом об оказании услуг, отчетами аудитора по специальным заданиям заказчика и т. п.;

- если абонентская плата перечислена исполнителю после фактического оказания услуг, то ее уплата рассматривается как предоставление заказчику услуг с рассрочкой платежа. В этом случае при включении сумм абонентской платы в расходы надо руководствоваться подпунктом 3 пункта 7 статьи 272 НК РФ. В нем говорится, что расходы на оплату услуг сторонних организаций признаются осуществленными на дату расчетов согласно условиям заключенных договоров или дату предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для расчетов, или в последний день отчетного (налогового) периода.

Допустим, в одном месяце организация вообще не пользовалась аудиторскими услугами, а в следующем месяце ей были оказаны услуги в двойном объеме. Чтобы не возникло разногласий с налоговой инспекцией, организации в подобной ситуации целесообразно иметь доказательства того, что в периоде, в котором услуги были фактически оказаны, они предоставлены в большем объеме, чем предусмотрено ежемесячной абонентской платой. Таким доказательством, в частности, может быть расчет трудозатрат на оказание услуг, представленный исполнителем и согласованный заказчиком. Стоимость часа (дня) аудиторских услуг следует закрепить в договоре или отдельном соглашении о стоимости, и по итогам каждого месяца (квартала), в котором оказывались услуги, требовать от исполнителя расчет его трудозатрат (лист учета затрат рабочего времени) и

акт об оказании услуг.

С 2009 года НДС по абонентской плате, перечисленной исполнителю авансом, заказчик может принять к вычету. Основанием являются пункт 12 статьи 171 и пункт 9 статьи 172 НК РФ. При получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящего выполнения работ или оказания услуг исполнитель в течение пяти календарных дней выставляет заказчику соответствующий счет-фактуру (п. 3 ст. 168 НК РФ). На основании данного счета-фактуры, а также договора на абонентское аудиторское обслуживание и платежных документов о перечислении абонентской платы заказчик принимает к вычету НДС с суммы уплаченного аванса.

2.2 Содержание собственной службы внутреннего аудита

Внутренний аудит — это контрольная деятельность, осуществляемая внутри организации силами ее собственного подразделения — службой внутреннего аудита. Данное определение приведено в пункте 3 Правила (стандарта) аудиторской деятельности № 29.

Перед службой внутреннего аудита обычно ставятся такие задачи, как:

- проверка эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, разработка рекомендаций по их усовершенствованию;
- проверка бухгалтерской и оперативной информации;
- специальное изучение отдельных статей отчетности, включая детальные проверки операций и остатков по счетам бухучета;
- финансовый анализ и исследование управленческой информации;
- контроль за соблюдением законодательства Российской Федерации, нормативных актов и прочих внешних требований, а также директив, указаний и прочих внутренних требований руководства компании.

Итак, служба внутреннего аудита является структурным подразделением юридического лица и ее сотрудники состоят с организацией в трудовых отношениях. Любая компания вправе самостоятельно определять свою организационную структуру, в том числе принимать решения о создании и ликвидации отделов, служб и других подразделений.

Цели работы службы (отдела) внутреннего аудита заключаются в контроле за использованием материальных, финансовых, кадровых, информационных и других ресурсов организации. Кроме того, такое подразделение обычно контролирует бизнес-процессы и проверяет полученные результаты на их соответствие планам и реальности. Полный перечень функций, возлагаемых на службу внутреннего аудита, определяется в локальных документах организации (например, в положении о службе внутреннего аудита, должностных инструкциях ее сотрудников). При этом в зависимости от структуры и потребностей организации на службу внутреннего аудита может быть возложен контроль за деятельностью не только бухгалтерии и финансового отдела, но и иных структурных подразделений.

Расходы на оплату труда работников службы внутреннего аудита организация включает в расходы, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль, на основании статьи 255 Налогового кодекса при соответствии таких расходов требованиям пункта 1 статьи 252 НК РФ.

2.3 Составление и аудит отчетности по МСФО

Несмотря на то что организация не обязана составлять отчетность по МСФО, она вправе подготовить такую отчетность и провести ее аудит при наличии соответствующих обстоятельств (например, для представления иностранным деловым партнерам).

Расходы указанной организации на составление и аудит отчетности по МСФО не могут быть включены в состав прочих расходов как расходы на проведение аудита. Дело в том, что согласно Закону № 307-ФЗ аудит — это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Для целей названного закона под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная Законом № 129-ФЗ, а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами. Но это еще не означает, что организация вообще не сможет учесть в

целях налогообложения прибыли расходы на подготовку и аудит отчетности по МСФО. Перечень прочих расходов является открытым (подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ). При расчете налога на прибыль могут быть учтены любые расходы, связанные с производством и (или) реализацией, при условии, что они экономически оправданны, документально подтверждены и направлены на получение дохода, то есть соответствуют требованиям пункта 1 статьи 252 НК РФ.

Затраты на составление и аудит отчетности по МСФО считаются экономически оправданными, в частности, в следующих случаях:

- представление отчетности по МСФО является условием получения кредита (займа) в иностранном банке или у зарубежного заимодавца (письмо Минфина России от 20.06.2006 № 03-03-04/1/535, постановления ФАС Поволжского округа от 23.04.2009 по делу № А55-9765/2008 и ФАС Волго-Вятского округа от 31.07.2007 по делу № А82-11981/2006-20);

- затраты на аудит по МСФО произведены с целью снижения расходов по кредитам (постановление ФАС Поволжского округа от 07.09.2007 по делу № А55-16781/06);

- проведение аудита по МСФО является условием выхода на международный рынок либо одним из обязательных требований иностранных партнеров или вызвано особенностями внешнеэкономической деятельности организации (постановления ФАС Поволжского округа от 05.12.2008 по делу № А55-869/08, ФАС Волго-Вятского округа от 30.08.2007 по делу № А28-1923/2007-37/11 и ФАС Уральского округа от 29.01.2007 № Ф09-12266/06-С3 по делу № А50-11385/06).

Итак, организация, не обязанная составлять отчетность по МСФО, вправе при расчете налога на прибыль признать экономически оправданные расходы на составление и аудит такой отчетности на основании подпункта 49 пункта 1 статьи 264 НК РФ. Суммы НДС, предъявленные в стоимости аудиторских услуг, она принимает к вычету в общеустановленном порядке в соответствии с нормами статей 171 и 172 Налогового кодекса.

2.4 Расходы на покупку питьевой воды

Налоговое законодательство не запрещает учитывать в целях налогообложения прибыли расходы на приобретение питьевой воды для сотрудников, даже если у организации нет справки Госсанэпиднадзора о низком качестве водопроводной воды либо если согласно этой справке воду из-под крана можно использовать для питья.

Затраты на покупку бутилированной питьевой воды относятся к расходам на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности согласно подпункту 7 пункта 1 статьи 264 НК РФ. Однако налоговые органы часто отказывают организациям в признании таких расходов. Тогда свои права компании вынуждены отстаивать в арбитражных судах.

Как свидетельствует судебная практика, налогоплательщику достаточно лишь подтвердить, что воду он приобретал в целях обеспечения нормальных условий труда работников. При этом он не обязан каким-либо образом доказывать, что водопроводная вода не соответствует установленным стандартам и пить ее небезопасно (Определение ВАС РФ от 20.05.2009 № ВАС-5697/09, постановления ФАС Уральского округа от 27.07.2009 № Ф09-5325/09-С3 по делу № А07-134/2009 и ФАС Волго-Вятского округа от 19.11.2007 по делу № А29-549/2007). Подтверждением тому, что питьевая вода приобреталась для обеспечения нормальных условий труда и мер по технике безопасности, служит характер использования воды — потребление ее сотрудниками в течение рабочего дня.

Чтобы повысить шансы организации отстоять правомерность признания расходов на питьевую воду, рекомендую оформить план мероприятий по созданию в компании нормальных условий труда или включить соответствующий раздел с описанием подобных мер в коллективный договор. В плане мероприятий необходимо сослаться на положения статей 22 и 223 ТК РФ. Перечень возможных мер по охране труда приведен в разделе 2 Рекомендаций по планированию мероприятий по охране труда, утвержденных

постановлением Минтруда России от 27.02.95 № 11. В пункте 2.19 названного документа прямо указано, что к таким мероприятиям относятся, в частности, приобретение и монтаж сатураторных установок (автоматов) для приготовления газированной воды, устройство централизованной подачи к рабочим местам питьевой и газированной воды, чая и других тонизирующих напитков (в соответствии с требованиями СНиП 2.09.04—87).

2.5 Затраты на покупку телевизоров, видеомагнитофонов, DVD-проигрывателей

В целях налогообложения обоснованными признаются расходы на приобретение только той теле-, видео- и аудиотехники, которая используется организацией в так называемых производственных целях. Например, телевизор и DVD-проигрыватель незаменимы для проведения различных презентаций, демонстрации материалов на переговорах с клиентами и партнерами. Поэтому подтверждать оправданность расходов на приобретение теле-, видео- и аудиотехники нужно с помощью документов, свидетельствующих о целях ее приобретения и характере фактического использования. Такими документами могут быть:

- заявка должностного лица организации (коммерческого директора, начальника отдела продаж, старшего менеджера) на установку в переговорной комнате телевизора и DVD-проигрывателя с указанием целей их использования — проведение презентаций, демонстрация материалов во время переговоров и др.;
- инвентарная карточка учета объекта основных средств или карточка учета материалов (если техника не относится к основным средствам), составленная по одной из унифицированных форм, содержащая информацию о месте нахождения аппаратуры — переговорная комната, зал совещаний и т. п.;
- протоколы проведенных встреч или переговоров с потенциальными или уже имеющимися контрагентами, в которых целесообразно отразить, что в ходе переговоров демонстрировались те или иные видеоматериалы,

имеющие непосредственное отношение к предмету переговоров.

Успех в споре об обоснованности признания в налоговом учете затрат на приобретение такой электротехники, как телевизоры, видеомэагнитофоны, магнитолы, музыкальные центры, DVD-проигрыватели и т. п., зависит прежде всего от изобретательности и творческого подхода организации к составлению локальных нормативных актов и организационно-распорядительных документов. В них должна быть ссылка на нормы статьи 223 ТК РФ, которые обязывают работодателя в рамках санитарно-бытового обслуживания работников оборудовать для них комнаты отдыха и психологической разгрузки.

Поясню на примере. Торговая компания, осуществляющая поставку продукции по России и за рубеж (в США, Японию, Египет), установила менеджерам по продажам особый график работы, согласно которому рабочий день у одних сотрудников начинается в 6 часов утра, а у других — заканчивается в 23 часа (с учетом разницы с контрагентами в часовых поясах). Водители, секретари и дежурные сотрудники работают на условиях ненормированного рабочего дня. Особый режим работы прописан в правилах внутреннего трудового распорядка, действующих в компании. В этом же документе указано, что для снятия психологических нагрузок и отдыха перечисленных категорий работников в течение рабочего дня оборудуется специальная комната отдыха, оснащенная телевизором и музыкальным центром. Обязанность работодателя (со ссылкой на статью 223 ТК РФ) выделить комнату для отдыха сотрудников и приобрести для нее указанную электротехнику прописана также в корпоративном стандарте организации «Социальная политика компании». Кроме того, в компании имеется приказ о предоставлении помещения для комнаты отдыха и покупке для нее мебели, телевизора и музыкального центра.

При наличии названных обстоятельств и оформленных документов арбитражные суды, как правило, приходят к выводу, что расходы на приобретение телевизоров, музыкальных центров и другой аналогичной

аппаратуры можно признать в целях налогообложения (постановления ФАС Поволжского округа от 27.04.2007 по делу № А55-11750/06-3 и от 28.08.2007 по делу № А55-17548/06).

Бывает, что теле- и видеотехника используется во время деловых переговоров с контрагентами и потенциальными партнерами, например, для демонстрации образцов готовой продукции, используемого производственного оборудования, различных видеосюжетов или роликов рекламного характера об участии организации в выставках, ярмарках, благотворительных и спонсорских мероприятиях. В этом случае в организации должен быть издан приказ о создании специальной комнаты для проведения переговоров и приобретении для нее необходимого демонстрационного оборудования — плазменного телевизора, видеомагнитофона, магнитолы, DVD-проигрывателя.

Допустим, в штате организации есть охранники (вахтеры, сторожа, дежурные администраторы). Для охраны и контроля доступа в служебные помещения и на прилегающую к офису территорию им необходимы системы видеонаблюдения, состоящие в том числе из видеокамер и телевизоров. Значит, чтобы обосновать приобретение телевизоров для указанных целей, в должностных инструкциях охранников следует прописать их функции и перечислить используемую для этого технику. Кроме того, в организации должен быть локальный документ (приказ, распоряжение руководителя), регламентирующий оборудование специального помещения для службы охраны и его оснащение телевизорами и другой необходимой техникой.

Вместе с тем важно помнить, что никакие аргументы не спасут организацию, если у нее нет документов, обосновывающих необходимость приобретения подобной электротехники и бытовой аппаратуры, либо они составлены с явными нарушениями.

2.6 Вычет НДС при покупке питьевой воды и бытовой техники производственного назначения

Если организация сможет доказать, что питьевую воду она приобретала

для обеспечения работникам нормальных условий труда, то есть подтвердит использование питьевой воды для осуществления облагаемых НДС операций, предъявленный поставщиком налог она вправе принять к вычету. Точно так же она имеет право принять к вычету НДС по аудио- и видеотехнике, если обоснует необходимость использования данной техники в своей текущей деятельности.

Разумеется, для применения налогового вычета по НДС должны быть выполнены остальные условия, установленные в статьях 171 и 172 НК РФ, — питьевая вода или бытовая техника приняты к учету, что подтверждается первичными документами, и у организации имеется должным образом оформленный счет-фактура поставщика.

Предположим, указанное имущество организация не использует в облагаемой НДС деятельности. Значит, не выполняется условие о том, что вычет НДС возможен лишь по активам, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения. Следовательно, принять НДС к вычету в подобной ситуации нельзя.

2.7 Облагается ли НДС передача подарков сотрудникам

С точки зрения налогообложения при вручении подарков работникам возникает передача права собственности на товары на безвозмездной основе. А согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказанных услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг) и, следовательно, является объектом обложения НДС.

Вместе с тем в некоторых случаях вручение подарков работникам не является реализацией товаров, и их стоимость не включается в налоговую базу по НДС. Речь идет о следующих нормах Трудового кодекса. Так, в статье 135 ТК РФ указано, что системы оплаты труда (включая системы доплат и надбавок стимулирующего характера, а также системы премирования), действующие в организации, устанавливаются коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами организаций и трудовыми

договорами. В статье 191 ТК РФ предусмотрено поощрение сотрудников, добросовестно исполняющих свои обязанности, в том числе и ценными подарками. Виды поощрений должны быть установлены коллективным договором. Таким образом, если сотрудник, добросовестно исполняющий свои трудовые обязанности, поощряется ценным подарком и такое поощрение предусмотрено в положении о премировании работников, то вручение подарков является премированием, а не операцией по реализации товаров (работ, услуг). Значит, затраты на приобретение подарков относятся к расходам на оплату труда и передача таких подарков не может быть объектом обложения НДС.

Аналогичной точки зрения придерживаются и суды (постановления ФАС Центрального округа от 02.06.2009 по делу № А62-5424/2008, ФАС Уральского округа от 23.01.2006 № Ф09-6256/05-С2 и ФАС Северо-Западного округа от 20.11.2008 по делу № А05-10210/2007, причем Определением ВАС РФ от 29.01.2009 № ВАС-27/09 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ).

2.8 Праздничный банкет для сотрудников организации: возникает ли у них доход, облагаемый НДФЛ

По данному вопросу существует две точки зрения. Во-первых, многие специалисты считают, что НДФЛ не начисляется на стоимость питания работников, организованного по принципу шведского стола, если нельзя индивидуализировать доход.

При организации на новогоднем вечере питания по принципу шведского стола предлагаемые закуски, бутерброды, напитки и др. каждый сотрудник может брать по своему желанию без ограничений, так как деления блюд на порции нет. Поскольку определить количество продуктов, съеденных конкретным работником, невозможно, нельзя рассчитать и доход, полученный каждым из них. Следовательно, у организации не возникает обязанности по исчислению и уплате НДФЛ в связи с отсутствием объекта налогообложения (подп. 1 п. 2 ст. 211 НК РФ).

В некоторых письмах Минфин России соглашается с тем, что для того, чтобы включить стоимость питания в состав расходов на оплату труда (в частности, с начислением НДФЛ), необходимо определить конкретную величину доходов каждого работника (письмо от 04.03.2008 № 03-03-06/1/133). Но одновременно следует отметить, что в этих целях организация должна принимать все возможные меры по оценке и учету экономической выгоды (дохода), получаемой физическими лицами. Если же при проведении мероприятия отсутствует возможность персонифицировать и оценить экономическую выгоду, полученную каждым сотрудником (участником корпоративного мероприятия), дохода, подлежащего обложению НДФЛ, не возникает.

Арбитражная практика подтверждает указанную выше позицию — если стоимость бесплатных обедов нельзя персонифицировать, то на основании пункта 3 статьи 24 НК РФ объекта обложения НДФЛ не возникает (постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 12.03.2008 № Ф08-478/08-265А и ФАС Северо-Западного округа от 21.02.2008 № А56-30516/2006). Кроме того, в информационном письме Президиума ВАС РФ от 21.06.99 № 42 «Обзор практики 8 рассмотрения споров, связанных с взиманием подоходного налога» отмечено следующее: «Расчет налога, о. произведенный налоговой инспекцией обезличенно £ из всей суммы затрат на новогоднее мероприятие, не доказывает того, что все сотрудники использовали о материальное благо. Вмененный физическому лицу доход в виде материального блага включается в совокупный доход этого лица, только если размер дохода б мог быть определен применительно к данному физическому лицу». Хотя данное письмо было издано до 2 введения в действие части второй Налогового кодекса и речь в нем идет о подоходном налоге, который рассчитывался до 2001 года, оно до сих пор актуально. Ведь НДФЛ исчисляется по такому же принципу, что и подоходный налог, следовательно, выводами, приведенными в информационном письме, можно руководствоваться и сегодня.

Таким образом, НДФЛ является персонифицированным налогом и рассчитывается по каждому работнику исходя из его дохода. При питании, организованном по принципу шведского стола, величину дохода каждого сотрудника, полученного в натуральной форме, определить нельзя, поэтому обязанности исчислять с этой суммы НДФЛ у организации не возникает.

Во-вторых, со стоимости питания работников, организованного в виде шведского стола, НДФЛ исчисляется, так как существует возможность определить налог расчетным методом. Несмотря на упомянутое выше письмо, Минфин России считает, что со стоимости бесплатных обедов необходимо удерживать НДФЛ. Если определить стоимость обеда каждого работника невозможно, то следует рассчитывать его на основе общей стоимости (письмо от 19.06.2007 № 03-11-04/2/167). При этом финансовое ведомство не указывает, как осуществить подобный расчет.

К аналогичному выводу пришел и ФАС Поволжского округа в постановлении от 22.06.2009 № А55-14976/2008. Суд не принял довод организации о том, что размер НДФЛ, подлежащего уплате каждым работником, был рассчитан налоговой инспекцией обезличенно (путем деления общей суммы затрат на питание на количество сотрудников), поскольку не определен конкретный размер материальной выгоды, полученной каждым сотрудником.

Итак, вопрос об обложении НДФЛ дохода сотрудников в натуральной форме, полученного ими при организации питания по принципу шведского стола, является спорным. Поэтому, принимая решение о том, что организация не будет исчислять и уплачивать НДФЛ со стоимости праздничного банкета для сотрудников, она должна иметь доказательства, что величину дохода каждого конкретного сотрудника, полученного в натуральной форме, определить невозможно.

2.9 Раздача сувениров на новогоднем вечере

Стоимость сувениров, предназначенных для вручения сотрудникам на новогоднем мероприятии, в составе налоговых расходов не учитывается, так

как согласно пункту 16 статьи 270 НК РФ стоимость безвозмездно переданного имущества и затраты, связанные с такой передачей, относятся к расходам, не учитываемым при налогообложении прибыли.

Если на подарки нанесены данные о фирме, признать эти расходы рекламными и уменьшить на них налоговую базу по налогу на прибыль также нельзя. Ведь реклама — это распространяемая в любой форме, с помощью любых средств информация о физическом или юридическом лице, товарах (рекламная информация), которая предназначена для неопределенного круга лиц. Это следует из статьи 3 Федерального закона от 13.03.2006 № 38-ФЗ «О рекламе». Поскольку в данном случае подарки предназначены заведомо определенному кругу лиц (работникам организации, адресно приглашенным участникам), то одно из условий признания расходов рекламными не выполняется.

Кроме того, в письме Федеральной антимонопольной службы от 30.10.2006 № АК/18658 отмечено, что нанесение логотипов или товарных знаков на сувенирную продукцию осуществляется в рекламных целях, однако данная продукция может быть использована и самим юридическим лицом (его сотрудниками) для собственных нужд при осуществлении деятельности организации. В этом случае информация, нанесенная на такую продукцию, не может рассматриваться как рекламная. Значит, стоимость подарков с названием и иными данными о фирме не уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль.

1.10 Компенсация расходов на аренду жилья

Признать подобные затраты в целях налогообложения прибыли организация вправе, если иногородний работник имеет правовой статус иностранного гражданина, гарантии жилищного обеспечения которого документально оформлены. Ведь в пункте 4 статьи 255 НК РФ указано, что стоимость предоставляемого в соответствии с установленным законодательством РФ порядком бесплатного жилья (сумма денежной компенсации за непредоставление бесплатного жилья) включается организацией в

состав расходов на оплату труда, уменьшающих налогооблагаемую прибыль.

На основании пункта 5 статьи 16 Федерального закона от 25.07.2002 № 115-ФЗ приглашающей стороной (работодателем) представляются гарантии материального, медицинского и жилищного обеспечения иностранного гражданина на период его пребывания в РФ. Порядок представления указанных гарантий устанавливается Правительством РФ. Напомню, что Положение о предоставлении гарантий материального, медицинского и жилищного обеспечения иностранных граждан и лиц без гражданства на период их пребывания в Российской Федерации утверждено постановлением Правительства РФ от 24.03.2003 № 167. Согласно подпункту «г» пункта 3 данного положения гарантиями являются гарантийные письма приглашающей стороны, в том числе и о принятии на себя обязательств жилищного обеспечения иностранного гражданина в соответствии с социальной нормой площади жилья, установленной органом государственной власти соответствующего субъекта РФ (письма Минфина России от 08.08.2007 № 03-03-06/2/149 и УФНС России по г. Москве от 24.03.2009 № 16-15/026382).

Если согласно условиям трудового договора возмещение (компенсация) расходов на оплату жилья выплачивается иногороднему сотруднику — не иностранному гражданину, то подобные затраты не подпадают под действие пункта 4 статьи 255 НК РФ, поскольку в этом случае для организации обязанность по предоставлению бесплатного жилья (оплате жилья) для иногороднего сотрудника не установлена законодательством РФ.

По мнению контролирующих органов, если по условиям коллективного или трудового договора иногородним работникам предусмотрена выплата денежной компенсации за предоставление жилья, то согласно статье 255 НК РФ данные выплаты не являются оплатой за их труд, а носят социальный характер (письма УФНС России по г. Москве от 14.03.2007 № 20-08/022129@ и от 16.04.2007 № 20-12/035156).

Названные выплаты следует рассматривать как выплаты в пользу работников, которые на основании пункта 29 статьи 270 НК РФ не

учитываются в целях налогообложения прибыли (письма Минфина России от 17.03.2009 № 03-03-06/1/155, от 09.12.2008 № 0303-05/164 и ФНС России от 12.01.2009 № ВЕ-22-3/6@).

В рассматриваемой ситуации работодатель расходы на выплату денежного возмещения (компенсации) за аренду жилья иногороднего работника, предусмотренного трудовым договором, для целей исчисления налога на прибыль вправе учесть в соответствии с пунктом 25 статьи 255 НК РФ как другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым или иным договором.

1.11 Расходы на аренду жилья как часть зарплаты

Из положений статей 255 НК РФ и 131 ТК РФ следует, что если оплата жилья для проживания иногороднего сотрудника предусмотрена в трудовом договоре как обязанность организации, а также указан ее конкретный размер, то подобная выплата может рассматриваться как составная часть зарплаты, выплачиваемой в неденежной форме (с определением размера этой части). В подобной ситуации обязательным является наличие заявления от иногороднего работника о выдаче части заработной платы в неденежной форме.

Затраты организации, связанные с предоставлением жилья иногороднему сотруднику, при условии их документального подтверждения учитываются при налогообложении прибыли в общем порядке в составе расходов на оплату труда в размере, не превышающем 20% от суммы начисленной заработной платы (ст. 131 ТК РФ, п. 1 ст. 252 и ст. 255 НК РФ).

Указанные выше нормы трудового и налогового законодательства могут применяться к рассматриваемой ситуации, если в трудовом договоре с иногородним работником заработная плата разделена на несколько составляющих: должностной оклад, оплата аренды жилья и др. При этом указанный порядок оплаты труда должен быть закреплен в локальном нормативном акте организации — положении об оплате труда. Тогда 80% заработной платы сотрудник организации получает денежными средствами, а

20% — в виде оплаты за него аренды жилья. Кроме того, расходы на оплату жилья, предоставляемого иногороднему сотруднику в соответствии с трудовым договором, должны соответствовать условиям пункта 1 статьи 252 НК РФ, то есть быть обоснованными, документально подтвержденными и осуществленными для деятельности, направленной на получение дохода. Данные расходы организация сможет обосновать тем, что постоянное место жительства этого сотрудника находится вне пределов административно-территориальной единицы (города, области, страны), в которой он трудится, и привлечение данного сотрудника из другого региона было экономически выгодно организации либо продиктовано особенностью сложившегося местного рынка труда (например, отсутствием работников данной квалификации, специальности).

1.12 Если отсутствует персонифицированный учет доходов

На практике налоговый агент иногда расчетным методом распределяет общую сумму дохода, полученного в натуральной форме, на каждого налогоплательщика. Однако такой подход не соответствует нормам налогового законодательства. Ведь в пункте 1 статьи 210 Налогового кодекса указано следующее. При определении налоговой базы по НДФЛ учитываются доходы, полученные налогоплательщиком, или право на распоряжение которыми у него возникло. Иными словами, налоговый агент должен включать в налоговую базу только фактически полученные налогоплательщиком доходы. Это означает, что налоговый агент обязан учесть все доходы по каждому налогоплательщику, то есть вести персонифицированный учет. Данный вывод следует также из положений пункта 1 статьи 230 и подпункта 3 пункта 3 статьи 24 НК РФ.

В то же время часто определить доход в натуральной форме, выплаченный конкретному налогоплательщику, бывает практически невозможно. Как ни парадоксально, но если налоговый агент не выполнил свою обязанность по ведению персонифицированного учета доходов физических лиц, рассчитать налог нельзя. Налоговый кодекс не

предусматривает применение расчетных методов для исчисления налоговой базы (например, при проведении мероприятия по типу шведского стола разделить сумму расходов равномерно на всех присутствовавших). Ведь доход должен быть получен налогоплательщиком, и его сумма должна быть четко определена по правилам, установленным в статье 211 НК РФ (если речь идет о доходах в натуральной форме). При использовании любых расчетных методик невозможно точно исчислить сумму дохода, полученного налогоплательщиком. Но главное — при отсутствии персонифицированного учета нельзя установить, был ли вообще факт получения дохода конкретным физическим лицом.

Таким образом, если доходы персонифицировать невозможно (например, когда в офис закупается чай и кофе на всех сотрудников), то исчисление НДФЛ не производится.

1.13 Если получен беспроцентный заем

В подпункте 1 пункта 2 статьи 212 НК РФ предусмотрен следующий алгоритм оценки дохода, полученного в виде материальной выгоды от экономии на процентах за пользование рублевыми заемными средствами. Во-первых, рассчитывается сумма процентов, которую физическое лицо заплатило бы по долговому обязательству, если по условиям договора займа была бы предусмотрена процентная ставка, равная $2/3$ ставки рефинансирования Банка России. При этом ставка рефинансирования берется на дату фактического получения дохода. Такой датой признается дата уплаты процентов физическим лицом (подп. 3 п. 1 ст. 223 НК РФ).

Во-вторых, рассчитанная таким образом величина сравнивается с суммой процентов, фактически причитающихся с физического лица исходя из условий договора займа. В-третьих, если расчетная сумма процентов превышает фактическую, определяется разница между ними. Эта разница и является суммой дохода в виде материальной выгоды.

Если физическому лицу был выдан беспроцентный заем в рублях, материальная выгода рассчитывается как сумма процентов, исчисленная

исходя из 2/3 ставки рефинансирования Банка России за фактический срок пользования заемными деньгами. В этом случае согласно разъяснениям Минфина России (например, письмо от 04.02.2008 № 03-04-07-01/21) датой фактического получения дохода считается дата возврата заемных средств. Значит, применяется ставка рефинансирования, действующая на дату возврата займа физическим лицом. Поясним сказанное на примере. Допустим, компания 12 ноября 2009 года выдала сотруднику беспроцентный заем в сумме 200 000 руб. Половина суммы займа возвращена 11 декабря, а вторая половина — 31 декабря 2008 года. Предположим, что ставка рефинансирования Банка России на эти даты равна 12% годовых. Сумма дохода в виде материальной выгоды, полученной за 2009 год, равна $200\,000 \text{ руб.} \times 12\% \times 2/3 \div 366 \text{ дн.} \times 30 \text{ дн.} + 100\,000 \text{ руб.} \times 12\% \times 2/3 \div 366 \text{ дн.} \times 20 \text{ дн.}$ руб.

1.14 Как квалифицировать действия кредитора по освобождению должника от обязанностей по договору

Действующим законодательством установлено понятие договора. Так, согласно пункту 1 статьи 420 ГК РФ договором признается соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей. В соответствии с пунктом 1 статьи 424 ГК РФ исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон.

Выполняя свои обязательства по договору, поставщик передает покупателю имущество (товары, работы или услуги). При этом оформляются соответствующие первичные документы — счета, накладные, акты, счета-фактуры.

В каждом из названных документов отражается стоимость передаваемого имущества. Действующим порядком оформления первичных учетных документов предусмотрено, что в них следует указывать как цену товара за единицу, так и его общую стоимость.

В пункте 2 статьи 424 ГК РФ указано, что изменение цены после

заключения договора допускается в случаях и на условиях, предусмотренных договором, законом либо в установленном законом порядке. Напомню, что договор вступает в силу и становится обязательным для сторон с момента его заключения (п. 1 ст. 425 ГК РФ).

Обязательство прекращается освобождением кредитором должника от лежащих на нем обязанностей, если это не нарушает прав других лиц в отношении имущества кредитора. Основанием является статья 415 Гражданского кодекса.

При прощении долга продавец пересматривает сумму задолженности покупателя по договору купли-продажи (выполнения работ, оказания услуг), то есть освобождает покупателя от имущественной обязанности оплатить приобретенные ценности (работы, услуги) в размере, установленном в договоре. Причем изменения в первичные документы, подтверждающие отгрузку товаров (передачу результатов выполненных работ, оказание услуг) поставщиком по ранее определенной цене, не вносятся. Соответственно прощение долга не влечет за собой изменения цены передаваемых товаров (работ, услуг).

1.15 Налоговый учет сумм процентов по прощенному заемному обязательству

Согласно пункту 8 статьи 250 Налогового кодекса внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в статье 251 НК РФ. А в подпункте 10 пункта 1 статьи 251 НК РФ установлено следующее. При определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам).

Кроме того, при исчислении налога на прибыль не учитываются доходы в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно от

организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) передающей организации (подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Таким образом, в случае принятия организацией-кредитором решения о прощении долга в виде суммы займа и начисленных на нее процентов заемные денежные средства доходом должника не признаются, поскольку его уставный капитал более чем на 50% состоит из вклада кредитора. Это подтверждается нормами подпункта 11 пункта 1 статьи 251 НК РФ.

Что касается задолженности в виде суммы процентов по займу, списываемых путем прощения долга, то ситуация не такая однозначная. Специалисты Минфина России считают, что указанные суммы необходимо включить в состав внереализационных доходов. Свою точку зрения они мотивируют тем, что данные суммы не могут рассматриваться в качестве безвозмездно полученного имущества. Ведь отсутствует факт передачи этих средств налогоплательщику. Поэтому к ним нельзя применить положения подпункта 11 пункта 1 статьи 251 НК РФ. Более того, в налоговом учете должника суммы начисленных процентов еще до момента списания учитывались в составе расходов в порядке, установленном в пункте 8 статьи 272 НК РФ. Поэтому при прощении долга суммы процентов необходимо включить в состав внереализационных доходов организации-должника на основании пункта 18 статьи 250 НК РФ (письма Минфина России от 27.03.2009 № 03-03-05/55, от 31.12.2008 № 03-03-06/1/727 и от 17.12.2008 № 03-03-06/1/691).

Указанные разъяснения Минфина России противоречат приведенным позднее. Так, в письме от 29.06.2009 № 03-03-06/1/431 специалисты финансового ведомства признают, что полученные безвозмездно денежные средства становятся для организации-получателя (должника) собственными средствами. Следовательно, их расходование в целях налогообложения прибыли также квалифицируется как расходование собственных средств налогоплательщика. Таким образом, ситуация, при которой заемщик сначала

получает средства, тратит их и учитывает в расходах при исчислении налога на прибыль, аналогична ситуации, когда проценты по договору займа принимаются к налоговому учету. Ведь прощение долга происходит на втором этапе, после того как полученные средства были израсходованы и учтены в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль. Безусловно, прощение долга должно быть оформлено документально. Кроме того, в соглашении о прощении долга целесообразно предусмотреть условие о том, что вместе с основной суммой займа прощаются и начисленные проценты за пользование заемными средствами.

Обратите внимание: организации, приняв решение о том, что проценты по прощенному долгу по договору займа не следует включать во внереализационные доходы, должны быть готовы к тому, что данную позицию придется отстаивать в суде.

1.16 Отражение прощенной части долга во внереализационных расходах

В Налоговом кодексе отсутствует понятие «прощение долга», поэтому согласно статье 11 НК РФ следует пользоваться определением, которое дано в гражданском законодательстве. Согласно статье 415 ГК РФ обязательство прекращается освобождением кредитором должника от лежащих на нем обязанностей, если это не нарушает прав других лиц в отношении имущества кредитора. Данные нормы носят общий характер и могут применяться как ко всему обязательству, так и к его части.

Прощение долга по своей правовой природе является лишь формой прекращения обязательства должника по оплате долга и не меняет возмездного характера первоначального договора. Особенно если прощается только часть долга.

Поэтому правила налогового учета, установленные для безвозмездной передачи, по отношению к возмездному прощению долга не применяются. Соответственно кредитору не требуется проводить перерасчет налоговых обязательств ни по налогу на прибыль, ни по НДС. Однако возмездность

частичного прощения долга необходимо доказать документально. Таким документом может быть соглашение, в котором прописано, какой долг прощается, из какого обязательства он возник, а также сумма прощаемого долга. Кроме того, в соглашении нужно указать, что часть долга прощается в обмен на погашение должником непогашенной части долга. В этом случае прощаемая часть долга будет соответствовать критериям расходов, установленным в пункте 1 статьи 252 НК РФ. То есть данные затраты будут документально подтверждены и направлены на получение доходов. Поэтому часть прощаемого долга может быть учтена при расчете прибыли в качестве внереализационных расходов на основании подпункта 20 пункта 1 статьи 265 НК РФ. Ведь перечень внереализационных расходов, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль, является открытым.

Указанную позицию подтверждает и арбитражная практика. Так, согласно информационному письму Президиума ВАС РФ от 21.12.2005 № 104 частичное прощение долга не признается дарением, если оно имело своей целью восстановление платежеспособности должника и никаких доказательств, свидетельствующих о намерении кредиторов одарить должника, не было представлено. Ведь согласно пункту 1 статьи 572 ГК РФ квалифицирующим признаком дарения является его безвозмездность. А гражданское законодательство исходит из презумпции возмездности договора (п. 3 ст. 423 ГК РФ). Поэтому суды отказываются признавать соглашения о прощении части долга договорами дарения (см. также постановление ФАС Северо-Западного округа от 09.10.2008 по делу № А21-3513/2007).

Действительно, чаще всего должник не может погасить свой долг по объективным причинам, связанным с его финансовым положением. Поэтому кредитор, прощая часть долга, прежде всего, спасает себя, а не своего контрагента. У кредитора появляется уверенность в том, что он сможет получить если не весь долг, то хотя бы его часть. Иначе компания может поставить под удар уже свое финансовое состояние. Мало того, что не будет получено никакого дохода, по истечении трех лет кредиторскую

задолженность в полном объеме можно будет списать на убытки как суммы безнадежных долгов согласно подпункту 2 пункта 2 статьи 265 НК РФ.

Обратите внимание: представители финансового и налогового ведомств возражают против принятия сумм прощенных долгов к налоговому учету (письма Минфина России от 21.08.2009 № 03-03-06/1/541 и УФНС России по г. Москве от 29.03.2005 № 2008/20231). Но у налогоплательщика есть все основания отстоять свое право учесть сумму части прощенного долга в целях налогообложения прибыли при условии, что расходы будут соответствовать критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 НК РФ. То есть если они будут экономически обоснованны и документально подтверждены. Для этого, кроме соглашения о прощении долга, необходимо представить справку-расчет, в которой и будут изложены потенциальные выгоды от прощения части долга и возможные убытки. При этом нужно привести сравнительный анализ прибылей и убытков кредитора при частичном прощении долга и без него. Причем дата проведения анализа должна предшествовать дате заключения соглашения о прощении части долга.

1.17 НДС, исчисленный с прощенной части долга

В соответствии с пунктом 1 статьи 146 НК РФ безвозмездная передача товаров, результатов выполненных работ и оказанных услуг признается объектом обложения НДС. Налоговая база определяется как рыночная стоимость безвозмездно переданных товаров (работ и услуг).

В момент прощения долга кредитор уже фактически выполнил налоговые обязательства по НДС и в отношении части суммы прощенной задолженности за отгруженные товары. Ведь НДС был им исчислен в полном объеме при отгрузке товаров (работ, услуг). Значит, на дату подписания соглашения о прощении долга нет необходимости вносить изменения в книгу продаж за прошлые налоговые периоды.

Причем сумма исчисленного и уплаченного ранее НДС может быть учтена в составе расходов в целях налогообложения прибыли, поскольку налог уплачен в установленном законодательством порядке за счет

собственных средств кредитора. Однако в этом случае организации нужно быть готовой к возможным конфликтам с инспекторами при проведении налоговой проверки, поскольку они наверняка сочтут подобный расход экономически не обоснованным, а значит, не подлежащим учету в налоговой базе по налогу на прибыль.

1.18 Уменьшение уставного капитала

В Налоговом кодексе не содержится положений, позволяющих участнику общества корректировать налоговую стоимость его доли в уставном капитале общества. Соответственно суммы, которые организация-участник получила в виде компенсации за снижение номинальной стоимости доли, она должна включить в состав доходов. Более того, исходя из положений статьи 251 НК РФ, содержащей закрытый перечень доходов, не включаемых в налоговую базу по налогу на прибыль, налогоплательщик не имеет оснований не учитывать подобный вид доходов в целях налогообложения.

Итак, суммы, полученные участником при уменьшении уставного капитала общества, необходимо включить в состав внереализационных доходов организации-участника.

Что касается отражения этих сумм в налоговом учете организации-участника, то указанные выплаты не могут быть отнесены к доходам от долевого участия в других организациях. Согласно пункту 2 статьи 248 НК РФ такие суммы организация получает безвозмездно. Ведь в результате у нее не возникает обязанности передать обществу какое-либо имущество или имущественные права, выполнить для него работы либо оказать услуги. Иными словами, участнику — юридическому лицу следует учесть суммы, полученные от общества в связи с уменьшением уставного капитала, как безвозмездно полученные средства. Основанием будет являться пункт 8 статьи 250 НК РФ.

1.19 Увеличение уставного капитала

При определении налоговой базы по налогу на прибыль учитываются

все доходы налогоплательщика, кроме тех, которые перечислены в статье 251 НК РФ. Причем эта статья содержит закрытый перечень таких доходов. В подпункте 15 пункта 1 статьи 251 НК РФ указано следующее. Доходы в виде стоимости акций, дополнительно полученных организацией-акционером, либо разницы между номинальными стоимостями новых и первоначальных акций, возникшей при распределении акций между акционерами в связи с увеличением уставного капитала акционерного общества (без изменения доли участия акционера в этом акционерном обществе), освобождены от налогообложения.

Таким образом, в Налоговом кодексе установлено, что при увеличении уставного капитала организации у ее участников (акционеров) возникает доход. Но для организаций, являющихся акционерами акционерных обществ, предусмотрено освобождение названного дохода от налогообложения. К сожалению, законодательство не содержит аналогичной нормы в отношении обществ с ограниченной ответственностью. В данном случае имеет место различный подход к налогообложению в зависимости от организационно-правовой формы организации-налогоплательщика, что недопустимо. А законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения (ст. 3 НК РФ).

В то же время в сложившейся ситуации не включение организацией в налоговую базу по налогу на прибыль суммы, на которую увеличилась номинальная стоимость ее доли в уставном капитале общества, является очень рискованным.

1.20 Убыток от продажи доли в уставном капитале общества

Особенности определения расходов при реализации товаров и (или) имущественных прав установлены в статье 268 НК РФ. Согласно пункту 2 названной статьи (в редакции, действовавшей в 2008 году) в целях налогообложения прибыли можно было учитывать только убытки от реализации имущества. Ведь в этом пункте не было ссылки на подпункт 2.1 пункта 1 статьи 268 НК РФ, в котором идет речь о реализации

имущественных прав.

На данное обстоятельство неоднократно указывали и Минфин России, и ФНС России, разъясняя, что налогоплательщик при расчете налога на прибыль не вправе признавать убыток от реализации доли в уставном капитале общества (например, письмо Минфина России от 08.11.2006 № 03-03-04/1/735).

Допустим, организация все-таки уменьшила налогооблагаемую прибыль за 2008 год на сумму указанного убытка. Это неизбежно повлечет претензии со стороны налоговых органов. Поэтому свою позицию налогоплательщику, скорее всего, придется отстаивать в суде.

В 2009 году убытки, полученные от реализации доли в уставном капитале общества, организация может смело учитывать при исчислении налога на прибыль. Соответствующие поправки внесены в пункт 2 статьи 268 НК РФ Федеральным законом от 22.07.2008 № 158-ФЗ, который вступил в силу с 1 января 2009 года.

1.21 Что включается в расходы продавца при продаже предприятия

Особенности признания доходов и расходов при реализации (приобретении) предприятия как имущественного комплекса определены в статье 268.1 НК РФ. Но в ней в основном говорится о налогообложении покупателя. Причем во всех расчетах цена покупки предприятия сопоставляется с величиной его чистых активов. Лишь пункт 4 данной статьи посвящен продавцу. В нем указано, что продавец, получивший убыток от реализации предприятия как имущественного комплекса, имеет право перенести этот убыток на будущее. Следовательно, в Налоговом кодексе не предусмотрено особого порядка определения налогооблагаемой базы при продаже предприятия как имущественного комплекса. Вместе с тем, проанализировав положения статьи 268.1 НК РФ, можно сделать вывод, что организации-продавцу следует определять финансовый результат сделки как разницу между ценой продажи предприятия и стоимостью его чистых активов. Хотя данный вывод не является бесспорным.

При расчете налога на прибыль продавец включает выручку от продажи предприятия в доходы от реализации. В качестве расходов по сделке продавец вправе признать остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов, проданных в составе предприятия, а также себестоимость материальных ресурсов, ценных бумаг, прочего имущества и величину дебиторской задолженности. Стоимость указанных активов нужно определять на основании данных налогового учета.

Рассчитывая финансовый результат от продажи предприятия как имущественного комплекса, продавец должен определить его отдельно по каждому виду активов, входящих в состав предприятия. Но такое требование касается только расчета налоговой базы по НДС (ст. 158 НК РФ) и не распространяется на порядок налогового учета. Более того, вряд ли продавец сможет назвать цену реализации отдельно по каждому активу. Ведь предприятие продается в целом, оно является единым товаром и за него устанавливается одна цена. Следовательно, при расчете налогооблагаемой прибыли продавец не должен делить доходы и расходы от реализации предприятия по видам активов, входящих в его состав.

1.22 Стоимость передаваемого имущества

Налоговый кодекс не содержит соответствующих разъяснений о том, может ли заемщик учесть в целях налогообложения в составе расходов либо убытков возникающую разницу, если стоимость передаваемого в погашение кредита имущества больше стоимости полученного имущества. Существует две точки зрения. Первая заключается в следующем. Согласно пункту 1 статьи 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Стоимость материально-производственных запасов, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения. Это установлено в пункте 2 статьи 254 НК РФ.

Следовательно, стоимость товаров, полученных по договору товарного кредита, в налоговом учете заемщика равна стоимости имущества, приобретенного для возврата кредита. Поэтому, если условия пункта 1 статьи 252 НК РФ выполнены, должник имеет право учесть в целях налогообложения рассматриваемую отрицательную разницу.

Если же разница положительная, то есть стоимость имущества, приобретенного для возврата, меньше стоимости полученного имущества, соответствующая разница в налоговом учете заемщика должна быть учтена в составе внереализационных доходов.

Исходя из второй точки зрения, при определении налоговой базы по налогу на прибыль налогоплательщик-заемщик не признает доход в виде стоимости товаров, полученных от заимодавца по договору займа. Кроме того, он не может учесть расход в виде стоимости товаров, переданных кредитору в погашение задолженности (подп. 10 п. 1 ст. 251 и п. 12 ст. 270 НК РФ). Значит, превышение стоимости переданных кредитору товаров (ранее приобретенных у поставщика) над суммой задолженности перед кредитором (за вычетом предъявленного НДС) также не учитывается в целях налогообложения прибыли. Отметим, что данной позиции придерживаются специалисты финансового ведомства (письмо Минфина России от 13.02.2007 № 03-03-06/1/82).

Как видим, вторая точка зрения в большей степени соответствует действующему налоговому законодательству, поскольку именно норма пункта 12 статьи 270 НК РФ напрямую относится к расходам в виде имущества, передаваемого по договорам кредита или займа. В рассматриваемом случае применение положений пункта 2 статьи 254 НК РФ неправомерно, так как заемщик, заключая договор товарного кредита, ставит целью не приобретение имущества, а получение его в пользование.

В бухучете превышение стоимости имущества, приобретенного у поставщика, над стоимостью имущества, полученного от кредитора, отражается по дебету счета 91 «Прочие расходы». Как уже отмечалось,

данный расход в целях налогообложения по налогу на прибыль не учитывается. Поэтому в учете заемщика возникает постоянная разница, приводящая к образованию постоянного налогового обязательства (п. 4 и 7 ПБУ 18/02).

1.23 Если от продажи предприятия получен убыток

Согласно пункту 4 статьи 268.1 НК РФ убыток, полученный продавцом от реализации предприятия как имущественного комплекса, признается расходом, учитываемым в целях налогообложения прибыли в порядке, установленном в статье 283 НК РФ. Значит, организация-продавец вправе уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль за текущий налоговый период на всю сумму убытка от продажи предприятия либо на часть данной суммы. Это зависит от размера прибыли, полученной в том же налоговом периоде от других видов деятельности. Впоследствии сумму оставшегося убытка можно перенести на будущее. Такой перенос производится в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен убыток (ст. 283 НК РФ).

1.24 Налог на имущество с основных средств проданного предприятия

Для российских организаций объектом обложения налогом на имущество признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухучета (п. 1 ст. 374 НК РФ). Исходя из данной нормы начисление налога на имущество прекращается с момента выбытия имущества из состава основных средств организации. При продаже предприятия как имущественного комплекса таким моментом является дата передачи активов покупателю, которая подтверждается передаточным актом, подписываемым обеими сторонами. Но предприятие в целом как имущественный комплекс признается объектом недвижимости, и право собственности на него подлежит государственной регистрации на основании пункта 1 статьи 564 ГК РФ. В отношении объектов недвижимости, переход

права собственности на которые подлежит государственной регистрации, Минфин России считает, что обязанность по уплате налога на имущество возникает с начала использования объекта в хозяйственной деятельности, а не с момента государственной регистрации прав на него (см. письмо от 11.04.2007 № 03-05-06-01/30).

Таким образом, организация, продавшая предприятие, вправе прекратить уплату налога на имущество с основных средств, входящих в его состав, со дня подписания передаточного акта продавцом и покупателем.

1.25 Первоначальная стоимость покупаемого автомобиля

Сделку по обмену старого автомобиля на новый можно оформить договором мены или двумя договорами купли-продажи с последующим зачетом взаимных требований. Например, приобретая новый автомобиль по договору мены, организация-покупатель передает продавцу свой подержанный автомобиль и доплачивает разницу в стоимости.

Затраты по оценке, ремонту и прочие расходы, связанные с предпродажной подготовкой старого транспортного средства, организация-покупатель не вправе включить в первоначальную стоимость нового автомобиля. По моему мнению, рассматриваемые затраты не включаются и в стоимость старого автомобиля. Данные расходы, являющиеся косвенными, в налоговом учете покупателя могут одновременно учитываться в том периоде, к которому относятся (п. 2 ст. 318 НК РФ).

1.26 Определение стоимости подержанного автомобиля

Первоначальная стоимость основного средства, полученного по договору мены, рассчитывается исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений статьи 40 НК РФ. Обычно организация-покупатель передает старый автомобиль, получает новый и доплачивает автосалону разницу между стоимостью нового и старого автомобиля.

Таким образом, первоначальная стоимость нового автомобиля у покупателя формируется из суммы доплаты и цены реализации старого автомобиля. Считаю, что стороны сделки в договоре мены должны указать

цены реализации, как старого, так и нового автомобиля исходя из рыночных цен.

1.27 Покупка подержанного автомобиля

Налогоплательщик, приобретающий объекты основных средств, бывшие в употреблении, в целях применения линейного метода начисления амортизации по этим объектам вправе определять норму амортизации с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками (п. 7 ст. 258 НК РФ). Полагаю, данное правило следует соблюдать только в тех случаях, когда предыдущий собственник правомерно определил норму амортизации (включил основное средство в нужную амортизационную группу). Предположим, бывший собственник ошибочно включил основное средство в другую амортизационную группу. Тогда новый собственник должен определить амортизационную группу для этого объекта в соответствии с Классификацией основных средств.

При применении нелинейного метода норма амортизации зависит не от оставшегося срока полезного использования основного средства, а от амортизационной группы, к которой оно относится согласно статье 258 НК РФ (п. 5 ст. 259.2 НК РФ).

1.28 Учет НДС со стоимости СМР, выполненныххозспособом и связанных с созданием объекта внешнего благоустройства

В пункте 6 статьи 171 НК РФ указано следующее. НДС, начисленный при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, принимается к вычету при условии, что такие работы связаны с имуществом, предназначенным для осуществления облагаемых НДС операций. Если СМР связаны с созданием объекта имущества, стоимость которого не учитывается в целях налогообложения прибыли, то скорее всего это имущество не используется для осуществления операций, облагаемых НДС. Тогда сумму НДС, начисленную со стоимости СМР, нельзя принять к вычету, но она может быть признана в составе расходов, учитываемых в целях

налогообложения прибыли.

В то же время косвенный налог, которым является НДС, не может учитываться в расходах, а должен уплачиваться конечным потребителем. Это не соответствует нормам налогового законодательства. Кроме того, Налоговый кодекс предусматривает случаи, когда выставить НДС покупателю невозможно (например, при передаче продукции в рекламных целях) или по какой-либо операции покупатель отсутствует (например, при передаче товаров, результата выполненных работ, оказанных услуг для собственного потребления нужд).

Подпункт 1 пункта 1 статьи 264 НК РФ позволяет включить в состав прочих расходов суммы налогов, начисленных в соответствии с законодательством РФ, за исключением налогов, которые указаны в статье 270 НК РФ.

Таким образом, если налог начислен согласно требованиям налогового законодательства, то признание его в составе расходов в налоговом учете правомерно. Поскольку глава 21 НК РФ требует начислить НДС со стоимости СМР, связанных с имуществом, не используемым для осуществления операций, облагаемых НДС, и не позволяет принять сумму налога к вычету, такой налог может быть признан в налоговом учете в составе прочих расходов.

1.29 Бухучет объектов благоустройства, которые не способны приносить организации экономические выгоды

Согласно действующим нормативным актам по бухгалтерскому учету материально-вещественные объекты подразделяются на две категории: основные средства (внеоборотные активы) и материально-производственные запасы (оборотные активы).

Основным отличием оборотного актива от внеоборотного является срок его полезного использования (за исключением объектов стоимостью не более 20 000 руб. за единицу, категорию которых организация определяет самостоятельно в учетной политике).

Для основных средств данный срок составляет более 12 месяцев, а для МПЗ — менее года. В ПБУ 5/01 и ПБУ 6/01 приведены критерии, согласно которым объект относится к той или иной категории активов.

Если организация приобрела (создала) объект внешнего благоустройства со сроком полезного использования свыше 12 месяцев, то она должна включить его в состав основных средств. Этот объект соответствует всем признакам основных средств, указанным в пункте 4 ПБУ 6/01.

При квалификации активов в качестве основных средств в целях бухгалтерского учета нужно учитывать следующее. Во-первых, не следует придавать буквальный смысл выражению "использование в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации", приведенному в подпункте "а" пункта 4 ПБУ 6/01. Эту фразу нужно читать в более широком понимании: использование в деятельности организации для производственных, управленческих и общехозяйственных нужд. В действующих нормативных актах по бухучету понятия "общехозяйственные нужды (расходы)" и "управленческие нужды (расходы)" не разграничиваются и нередко используются как аналоги. Так, в Плане счетов сказано, что на счете 26 отражается информация о расходах для нужд управления, и приводится перечень общехозяйственных и управленческих расходов. В форме № 2 "Отчет о прибылях и убытках" по строке 040 "Управленческие расходы" отражаются общехозяйственные и управленческие расходы, учтенные на счете 26.

Во-вторых, в нормативных актах по бухучету отсутствует четкое определение понятия "экономическая выгода (доход)". Нередко этот термин для целей бухучета понимают в том смысле, в котором он дан в налоговом законодательстве, то есть исходя из возможности использования для получения прибыли. Но такая суженная трактовка данного понятия в бухучете недопустима.

В пункте 2 ПБУ 9/99 указано, что доходами организации признается

увеличение экономических выгод, в частности, в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества), приводящее к увеличению капитала этой организации. А в пункте 3 ПБУ 10/99 отмечено, что выбытие активов в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов не признается расходами организации. Таким образом, приобретение основных средств как части внеоборотных активов приводит к увеличению экономических выгод организации, так как благодаря этому возрастает ее капитал.

Можно привести много доказательств того, что объекты внешнего благоустройства полностью соответствуют упомянутым выше признакам основных средств. Они имеют общее производственное и (или) общее хозяйственное назначение и находятся на территории организации: так, по асфальтовому покрытию ездят автомобили организации и ходят ее сотрудники), для управленческих нужд (например, забор ограждает территорию предприятия), а для общехозяйственных целей (в частности, урны на территории способствуют поддержанию чистоты).

Объекты внешнего благоустройства способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Кроме того, благоустроенная территория улучшает имидж организации на рынке (то есть способствует увеличению сбыта продукции, а значит, и прибыли). Наличие урн на территории позволяет облегчить трудозатраты дворников и нанимать их на работу в меньшем количестве. Ограждение территории необходимо для сохранения целостности имущества, находящегося на ней.

С 2006 года в бухучете по объектам внешнего благоустройства начисляется амортизация в общеустановленном порядке. Такие изменения были внесены в ПБУ 6/01 не случайно. Объекты внешнего благоустройства соответствуют всем признакам основных средств, факт их использования в хозяйственной деятельности организации неоспорим и от их использования организация получает определенные экономические выгоды. Именно поэтому

было принято решение переносить стоимость этих объектов на затраты и учитывать ее при формировании финансового результата по итогам отчетного периода. Таким образом, в бухгалтерском учете объекты внешнего благоустройства следует учитывать на счете 01, а начисленную по ним амортизацию — на счете 26.

1.30 Учет расходов на благоустройство земельного участка, взятого в аренду

Если организация возьмет в аренду земельный участок и создаст на нем какие-либо объекты благоустройства, то ей будет достаточно трудно обосновать налоговым органам правомерность признания таких затрат для целей налогообложения прибыли. И прежде всего потому, что в подпункте 4 пункта 2 статьи 256 НК РФ установлено, что объекты внешнего благоустройства не подлежат амортизации. Кроме того, налоговые органы обязательно проверят, есть ли в договоре аренды земли условие о том, что арендатор за свой счет должен облагораживать арендованную территорию. Если такого условия в договоре нет, то для них это еще один повод отказать в признании подобных расходов.

Допустим, в договоре аренды земли предусмотрено обязательство арендатора осуществить те или иные виды внешнего благоустройства земельного участка. Тогда задача арендатора — убедить проверяющих, что эти объекты являются основными средствами, используемыми в производственных целях, а не просто украшением территории, и затраты на их приобретение экономически целесообразны. Доказать это достаточно сложно. Поэтому организация, осуществившая затраты на благоустройство арендованного земельного участка, прежде чем принять их в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль, должна учитывать возможные риски в ходе налоговой проверки».

Речь идет о пункте 6 ПБУ 6/01, который, во-первых, указывает на то, что инвентарный объект (единица бухгалтерского учета) — это комплекс

конструктивно-сочлененных предметов. Поэтому ничего лишнего включить в первоначальную стоимость объекта нельзя: стоимость одного объекта не может формировать первоначальную стоимость другого объекта. Если при благоустройстве возникает самостоятельный объект, который вместе с возводимым основным средством нельзя квалифицировать как комплекс конструктивно-сочлененных предметов, то включить расходы на благоустройство в первоначальную стоимость возводимого (создаваемого) объекта основных средств нельзя. А во-вторых, если сроки полезного использования частей объекта существенно отличаются, то в бухгалтерском учете каждая учитывается как самостоятельный инвентарный объект. Соблюдение данного правила в большинстве случаев приводит к невозможности включения в бухучете в первоначальную стоимость, например, строящегося здания расходов на внешнее благоустройство.

Еще раз подчеркну, что отсутствие подобных ограничений в налоговом учете позволяет сформировать первоначальную стоимость с учетом расходов на благоустройство. Таким образом, в бухгалтерском учете может быть отражено несколько объектов, а в налоговом — только один. Нужно сказать, что такая ситуация скорее всего вызовет вопросы со стороны проверяющих при выездной налоговой проверке.

1.31 Учет объектов внешнего благоустройства в составе объекта ОС

Согласно пункту 1 статьи 257 НК РФ под основными средствами в налоговом учете понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией.

Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением НДС и акцизов, кроме случаев, предусмотренных Налоговым кодексом.

Минфин России в письме от 25.04.2005 № 03-0301-04/1/201 разъяснил следующее. Расходы на создание объектов внешнего благоустройства, в том числе на асфальтирование, устройство дорожек, газонов, установку внешнего электрического освещения, не учитываются в составе первоначальной стоимости объекта основных средств, а формируют первоначальную стоимость объектов внешнего благоустройства, которые в соответствии с положениями Налогового кодекса являются самостоятельным амортизируемым имуществом, не подлежащим амортизации.

1.32 Передача покупного товара для собственных нужд и начисление НДС

В подпункте 2 пункта 1 статьи 146 НК РФ указано, что передача на территории России товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не учитываются при расчете налога на прибыль (в том числе через амортизационные отчисления), признается объектом обложения НДС. Значит, если организация решила использовать для собственных нужд имущество, ранее приобретенное в целях перепродажи, ей следует понять, будет ли стоимость этого имущества уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль (в том числе путем начисления амортизации).

Допустим, в соответствии с положениями главы 25 НК РФ стоимость имущества, передаваемого для использования на собственные нужды, уменьшает налогооблагаемую прибыль. Следовательно, передача такого имущества со склада организации в другое структурное подразделение не облагается НДС. И наоборот, если стоимость передаваемого имущества нельзя учесть при расчете налога на прибыль, НДС придется начислить.

1.33 Вычет НДС, предъявленного кредитором

Чтобы должник при получении товара мог точно определить сумму «входного» НДС, в договоре товарного кредита целесообразно указать стоимость передаваемого товара и величину налога. Однако НДС может быть и не указан в договоре, если:

- предметом договора товарного кредита являются медицинские товары, протезно-ортопедические изделия, реализация которых не подлежит обложению НДС на основании пункта 2 статьи 149 НК РФ;

- кредитор воспользовался правом на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС (ст. 145 НК РФ);

- кредитор перешел на УСН или ЕНВД (п. 3 ст. 346.11 и п. 4 ст. 346.26 НК РФ).

Возвращая товарный кредит, заемщик будет расплачиваться с кредитором собственным имуществом. Поэтому он не может принять «входной» НДС к вычету в общеустановленном порядке.

Дело в том, что при принятии к вычету «входного» НДС, указанного в счете-фактуре кредитора, надо руководствоваться нормами пункта 2 статьи 172 НК РФ. Согласно данной норме с 1 января 2008 года при использовании налогоплательщиком собственного имущества в расчетах за приобретенные товары (работы, услуги) вычетам подлежат суммы НДС, фактически уплаченные им в случаях и порядке, которые предусмотрены в пункте 4 статьи 168 НК РФ. То есть при осуществлении товарообменных операций сумма НДС, предъявляемая налогоплательщиком-продавцом покупателю товаров, уплачивается налогоплательщику на основании платежного поручения на перечисление денежных средств.

Иными словами, должник имеет право принять к вычету НДС, предъявленный кредитором, при выполнении следующих условий:

- товар принят к учету (п. 1 ст. 172 НК РФ);
- товар приобретен для осуществления операций, признаваемых объектом обложения НДС в соответствии с главой 21 НК РФ (п. 2 ст. 171 НК РФ);

- у заемщика имеется в наличии соответствующий счет-фактура, составленный с учетом требований статьи 169 НК РФ;

- должник перечислил кредитором сумму НДС отдельным платежным поручением (п. 4 ст. 168 НК РФ).

1.34 НДС при погашении кредита

При возврате товаров кредитору и при выплате ему процентов в вещественной форме происходит реализация товаров (п. 1 ст. 39 НК РФ). Следовательно, при наступлении этих событий у заемщика возникает объект обложения по НДС.

Обычно, чтобы вернуть товарный кредит, должник у поставщика по договору купли-продажи покупает имущество, аналогичное полученному. Он имеет право принять к вычету “входной” НДС по имуществу, приобретенному для возврата кредитору, в общем порядке. Оплачивать налог, предъявленный поставщиком, отдельным платежным поручением не надо. Понятно, что “входной” НДС можно принять к вычету, если имущество приобретено для использования в операциях, облагаемых НДС (подп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ).

Теперь посмотрим, из какой стоимости имущества при возврате его в счет погашения товарного кредита заемщик должен начислить к уплате в бюджет НДС. При реализации товаров по товарообменным (бартерным) операциям налоговая база по НДС рассчитывается как стоимость указанных товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному в статье 40 НК РФ. Это следует из пункта 2 статьи 154 НК РФ. Поэтому, если цена товара, установленная сторонами сделки, отклоняется в сторону понижения более чем на 20% от рыночной цены идентичных (однородных) товаров, налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении НДС и взимании пеней, рассчитанных таким образом, как если бы результаты сделки были оценены исходя из рыночных цен на соответствующие товары.

Следовательно, если цена возвращаемого товара по данным учета должника и цена полученного товара, закрепленная в договоре, не отклоняются более чем на 20% от рыночной цены идентичного (однородного) товара, должник может начислить к уплате в бюджет налог на добавленную стоимость исходя из любой из этих цен. Для исчисления НДС это

непринципиально. Лучше рассчитать налог исходя из цены получаемого товара, поскольку тогда НДС, предъявленный кредитором, и налог, выставленный должником по имуществу для возврата кредита, совпадут.

Чтобы избежать споров по поводу суммы налога, которую заемщик должен уплатить в бюджет, в договоре товарного кредита стороны должны указать стоимость возвращаемого товара и сумму процентов (при уплате процентов в вещественной форме), а также величину налога на добавленную стоимость. Если при заключении договора этого не сделали, можно заключить соответствующее дополнительное соглашение к договору.

В случае, когда договором товарного кредита предусмотрены проценты в натуральной форме, передача должником товаров в счет уплаты процентов также рассматривается как реализация имущества. Значит, по таким процентам у заемщика возникает оборот, облагаемый НДС.

1.35 Проценты в натуральной форме

Алгоритм расчета суммы процентов и признания их в целях налогообложения прибыли можно представить так.

1. Определяется доля товаров, переданных сверх полученных от кредитора.
2. Исходя из полученной доли и стоимости приобретения товаров, предназначенных для передачи кредитору, исчисляется сумма процентов.
3. На основании ставки рефинансирования Банка России или 20-процентного отклонения от среднего уровня процентов по аналогичным обязательствам (ст. 269 НК РФ) рассчитывается предельная сумма процентов.
4. Сумма процентов, не превышающая предельную, признается в целях налогообложения.

Поясним сказанное на примере. Предположим, по условиям договора товарного кредита пекарня получила 1000 кг муки и обязана вернуть 1150 кг муки.

В соответствии с учетной политикой пекарня исчисляет сумму процентов, признаваемых в целях налогообложения, исходя из ставки

рефинансирования Банка России, увеличенной в 1,1 раза. Ставка рефинансирования — 10,5% (Указание ЦБ РФ от 28.04.2008 № 1997-У).

Для возврата муки, израсходованной на изготовление хлебобулочных изделий, был заключен договор поставки.

Согласно условиям этого договора мука приобретена пекарней по цене 70 руб. за 1 кг (без учета налога на добавленную стоимость).

Проценты в натуральной форме составляют 150 кг (1150 кг – 1000 кг), а в процентном отношении — 15% ($150 \text{ кг} \div 1000 \text{ кг} \times 100\%$).

Сумма процентов, уплачиваемых кредитору, в денежном выражении равна 10 500 руб. ($70 \text{ руб./кг} \times 150 \text{ кг}$).

Предельная процентная ставка, исходя из которой рассчитывается величина процентов, уменьшающих налоговую базу, — 11,55% ($10,5\% \times 1,1$). Таким образом, предельная величина процентов в натуральном выражении, которую должник вправе учесть для целей налогообложения, равна 132,83 кг ($1150 \text{ кг} \times 11,55\%$), а в денежном выражении этот показатель составит 9298 руб. ($132,83 \text{ кг} \times 70 \text{ руб./кг}$). Разница — 1202 руб. ($10\,500 \text{ руб.} - 9298 \text{ руб.}$) в целях налогообложения не учитывается.

Сумма процентов 9298 руб. признается в налоговом учете в составе внереализационных расходов.

Передача должником товара за пользование кредитом признается реализацией имущества, то есть НДС исчисляется с рыночной стоимости товара, передаваемого в счет уплаты процентов.

В рассматриваемом примере пекарня в качестве уплаты процентов по товарному кредиту передает муку. Поэтому она должна исчислить к уплате в бюджет НДС в сумме 1890 руб. ($150 \text{ кг} \times 70 \text{ руб./кг} \times 18\%$). Стоимость муки соответствует рыночным ценам.

При получении процентов по товарному кредиту кредитор обязан увеличить налоговую базу по НДС на сумму, превышающую размер процентов, рассчитанных в соответствии со ставками рефинансирования, действовавшими в периодах их расчета (подп. 3 п. 1 ст. 162 НК РФ).

Геннадий Алексеевич Трошин,
доцент кафедры «Финансы» АмГУ, канд. экон. наук;

Организация и методика проведения налоговых проверок (с решениями).
Учебно-методическое пособие.

Изд-во АмГУ. Формат 60x84/16. Усл. печ. л. 3,25. Тираж 100. Заказ 227.