

Вашему вниманию предлагается ежемесячный бюллетень, освещающий актуальные изменения в законодательстве о налогах и сборах. Кроме того, каждый номер содержит разъяснения специалистов группы налогового консультирования по тому или иному вопросу, которые, как мы полагаем, могут быть полезны представителям бизнеса.

## НОВОСТИ ОРГАНОВ ВЛАСТИ, ЗАКОНОПРОЕКТЫ

### ОБ ИЗМЕНЕНИИ ПОРЯДКА ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ ОТСРОЧЕК, РАССРОЧЕК И ИНВЕСТИЦИОННЫХ НАЛОГОВЫХ КРЕДИТОВ

**Н**а рассмотрении Государственной Думы находится законопроект, предлагающий модифицировать процедуру изменения сроков уплаты налогов и сборов по тем федеральным налогам, которые частично подлежат зачислению в бюджет субъекта РФ. Сегодня решение о предоставлении отсрочек, рассрочек и инвестиционных налоговых кредитов по таким налогам принимает ФНС России.

Авторы законопроекта считают, что сложность решения данного вопроса на федеральном уровне не позволяет некоторым налогоплательщикам претендовать на изменение срока уплаты налогов. Поэтому они выступают с инициативой передачи права принятия решения о предоставлении налогоплательщикам отсрочек, рассрочек и инвестиционных налоговых кредитов на уровень субъекта РФ. Однако право изменять срок уплаты налога предлагается передать на региональный уровень лишь в отношении той части налога, которая зачисляется в бюджет субъекта РФ. По доле налога, подлежащей зачислению в федеральный бюджет, решение по-прежнему будет приниматься на федеральном уровне.

### О СНИЖЕНИИ НАЛОГОВЫХ СТАВОК ПО УСН С ОБЪЕКТОМ ОБЛОЖЕНИЯ «ДОХОДЫ»

На рассмотрении в Государственной Думе находится законопроект, предлагающий предоставить субъектам РФ право в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения и выбравших объект налогообложения «доходы», уменьшать ставку налога с 6 до 2 процентов в зависимости от категории налогоплательщика.

Напомним, что в отношении налогоплательщиков, применяющих УСН с объектом обложения «доходы, уменьшенные на величину расходов», возможность снижения ставки налога (с 15 до 5 процентов) предоставлена субъектам РФ с 01.01.2009 года. Авторы законопроекта предлагают с 01.01.2011 закрепить за ними подобное право и в отношении объекта обложения «доходы».

## ПИСЬМА МИНФИНА РОССИИ

### О МОМЕНТЕ ПРИЗНАНИЯ РАСХОДОВ В ВИДЕ ПРОЦЕНТОВ ПО ДОЛГОСРОЧНЫМ ЗАЙМАМ

**М**инфин России в письме от 25.03.2010 № 03-03-06/1/179 указал, что проценты по всем видам долгосрочных долговых обязательств следует включать в состав внереализационных расходов ежемесячно равными частями в течение всего срока действия договора займа независимо от наступления срока фактической уплаты процентов.

Данный вывод финансового ведомства базируется на положениях пункта 8 статьи 272 НК РФ, который устанавливает обязанность налогоплательщика признавать расходы в виде процентов по договорам займа, срок действия которого приходится более чем на один отчетный период, и включать их в состав внереализационных расходов на конец месяца соответствующего отчетного периода.

## СОДЕРЖАНИЕ

### ▶ НОВОСТИ ОРГАНОВ ВЛАСТИ, ЗАКОНОПРОЕКТЫ

- Об изменении порядка предоставления отсрочек, рассрочек и инвестиционных налоговых кредитов
- О снижении налоговых ставок по УСН с объектом обложения «доходы»

### ▶ ПИСЬМА МИНФИНА РОССИИ

- О моменте признания расходов в виде процентов по долгосрочным займам
- Об учете процентов, присужденных за нарушение условий договора
- Страховые взносы, уплаченные с сумм материальной помощи работникам, уменьшают налогооблагаемую прибыль
- О пересчете стоимости имущества, выраженной в иностранной валюте, в случае предварительной оплаты
- Отрицательная разница между выручкой от реализации права требования долга и ценой его приобретения признается убытком
- Одновременное применение сразу двух способов определения предельной величины процентов по займам невозможно
- Для определения трехлетнего срока на возмещение НДС важен период определения налоговой базы

### ▶ СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

- НДС при демонтаже основных средств можно принять к вычету
- О признании сделки недействительной
- Учет затрат на приобретение транспортных услуг в расходах возможен при отсутствии товарно-транспортных накладных
- Об условиях реализации права на вычет по НДС
- О возможности учета затрат на создание обособленного подразделения до момента его постановки на налоговый учет
- О документальном подтверждении убытков прошлых лет

### ▶ АНАЛИТИКА

- Налоговые риски при предоставлении скидок

Однако необходимо отметить, что существует и иная позиция по данному вопросу. Так, Президиум ВАС РФ в постановлении от 24.11.2009 № 11200/09 указал, что внереализационный расход возникает у налогоплательщика в периоде фактической уплаты процентов и включение их в состав расходов ранее срока выплаты неправомерно. Иными словами, если проценты по займу выплачиваются одновременно в момент окончания срока действия кредитного договора, то признать их организация имеет право только в том периоде, когда они должны быть выплачены согласно договору.

### ОБ УЧЕТЕ ПРОЦЕНТОВ, ПРИСУЖДЕННЫХ ЗА НАРУШЕНИЕ УСЛОВИЙ ДОГОВОРА

Организация заключила кредитный договор, предусматривающий возврат суммы займа частями. После того, как заемщик вовремя не возвратил очередную часть долга, заимодавец обратился в суд с требованием досрочно возратить ему сумму долга и проценты за весь период действия договора. Суд требования налогоплательщика удовлетворил. Минфин России в письме от 26.03.2010 № 03-03-06/2/57 разъяснил порядок учета для целей исчисления налога на прибыль процентов, присужденных к взысканию с заемщика.

По мнению финансового ведомства, проценты, причитающиеся кредитору за тот период, когда заемщик не пользовался денежными средствами, следует рассматривать как штраф за нарушение условий договора. Датой признания таких сумм в составе доходов, учитываемых при налогообложении прибыли, является дата признания их должником, либо дата вступления в законную силу решения суда (подпункт 4 пункта 4 статьи 271 НК).

### СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ, УПЛАЧЕННЫЕ С СУММ МАТЕРИАЛЬНОЙ ПОМОЩИ РАБОТНИКАМ, УМЕНЬШАЮТ НАЛОГООБЛАГАЕМУЮ ПРИБЫЛЬ

Организация обратилась в финансовое ведомство за разъяснениями, может ли она учесть при расчете налога на прибыль суммы страховых взносов, уплаченных в ПФР, ФСС, ФФОМС и ТФОМС с сумм материальной помощи работникам.

Минфин России в письме от 02.04.2010 № 03-03-06/1/220 пришел к выводу, что невозможность включения материальной помощи, перечисляемой работникам организации, в состав расходов не влияет на право уменьшать налогооблагаемую прибыль на сумму уплаченных с нее страховых взносов. Перечисленные в ПФР, ФСС, ФФОМС и ТФОМС страховые взносы, следует учитывать в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на основании подпункта 49 пункта 1 статьи 264 НК РФ.

**Страховые взносы с выплат работникам, не учитываемых при налогообложении прибыли, уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль.**

### О ПЕРЕСЧЕТЕ СТОИМОСТИ ИМУЩЕСТВА, ВЫРАЖЕННОЙ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ, В СЛУЧАЕ ПРЕДВАРИТЕЛЬНОЙ ОПЛАТЫ

Минфин России в письме от 02.04.2010 № 03-03-06/1/221 разъяснил, что в случае предварительной оплаты имущества, стоимость которого выражена в иностранной валюте, пересчет в рубли происходит:

- по курсу Банка России, действовавшему на дату перечисления аванса в части, приходящейся на предварительную оплату;
- по курсу Банка России, действовавшему на дату перехода права собственности на имущество в части последующей оплаты.

### ОТРИЦАТЕЛЬНАЯ РАЗНИЦА МЕЖДУ ВЫРУЧКОЙ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРАВА ТРЕБОВАНИЯ ДОЛГА И ЦЕНОЙ ЕГО ПРИОБРЕТЕНИЯ ПРИЗНАЕТСЯ УБЫТКОМ

Минфин России в письме от 02.04.2010 № 03-03-06/2/67 рассмотрел вопрос учета при налогообложении прибыли убытков, полученных при реализации права требования долга в части превышения цены его приобретения над ценой продажи.

Реализация права требования долга, указывает финансовое ведомство, по своей сути является реализацией имущественного права. В отношении такой операции пункт 2 статьи 268 НК РФ указывает, что если цена приобретения имущественного права (в том числе и права требования долга) с учетом расходов, связанных с его реализацией, превышает выручку от реализации, то разница между этими величинами признается убытком и учитывается организацией при налогообложении прибыли.

### ОДНОВРЕМЕННОЕ ПРИМЕНЕНИЕ СРАЗУ ДВУХ СПОСОБОВ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПРЕДЕЛЬНОЙ ВЕЛИЧИНЫ ПРОЦЕНТОВ ПО ЗАЙМАМ НЕВОЗМОЖНО

Организация обратилась в финансовое ведомство с вопросом, возможно ли в отношении различных видов займов применять разные способы определения предельного размера процентов по долговым обязательствам, учитываемого при расчете налога на прибыль.

Минфин России в письме от 02.04.2010 № 03-03-06/2/66 разъяснил, что применять тот или иной из методов определения максимальной величины процентов организация должна по отношению ко всем обязательствам налогоплательщика. Иными словами, возможно применение лишь одного из обозначенных способов.

Напомним, что согласно статье 269 НК РФ проценты по долговым обязательствам могут включаться в состав расходов по налогу на прибыль при условии, что их размер существенно не отклоняется от среднего уровня процентов по займам, выданным в том же отчетном периоде на сопоставимых условиях. При отсутствии кредитов, выданных на сопоставимых условиях, либо по выбору налогоплательщика, максимальная величина процентов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, может быть рассчитана как ставка рефинансирования Банка России, увеличенная в 1,1 раза.

### ДЛЯ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ТРЕХЛЕТНЕГО СРОКА НА ВОЗМЕЩЕНИЕ НДС ВАЖЕН ПЕРИОД ОПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ

Минфин России в письме от 30.03.2010 № 03-07-11/79 указал, что если организация в налоговом периоде не определяет налоговую базу по НДС, то принять «входящий» налог к вычету в указанном периоде она не может. Иными словами, реализовать право на налоговые вычеты юридическое лицо сможет лишь в том налоговом периоде, когда производились облагаемые НДС операции.

При этом трехлетний срок на возмещение НДС, по мнению финансового ведомства, исчисляется после окончания периода, в котором возникла налоговая база по НДС и сумма налога, исчисленная с этой налоговой базы.

## СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

### НДС ПРИ ДЕМОНТАЖЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ МОЖНО ПРИНЯТЬ К ВЫЧЕТУ

Организацией был заключен договор о демонтаже принадлежащих ей зданий. Выставленные контрагентом счета-фактуры оплачены, а предъявленный в них НДС принят к вычету. Данные действия налоговый орган посчитал недо-

пустимыми, так как целью проведения работ было уничтожение имущества, они осуществлялись не для совершения операций, признаваемых объектом обложения НДС.

Президиум ВАС РФ 20.04.2010 рассмотрел обстоятельства данного дела (№ А56–41978/2008) и решил поддержать налогоплательщика. Еще в определении от 04.03.2010 № ВАС–17969/09, передавая дело на рассмотрение Президиума, судьи указали, что в результате ликвидации основного средства организацией получены отходы (металлолом), которые впоследствии были реализованы. Иными словами, в отношении полученных отходов юридическое лицо совершило операцию, подлежащую обложению налогом на добавленную стоимость. На основании изложенного судьи пришли к выводу, что применение организацией вычета по НДС в отношении работ по демонтажу основного средства правомерно.

### О ПРИЗНАНИИ СДЕЛКИ НЕДЕЙСТВИТЕЛЬНОЙ

Организация-лизингодатель в целях исполнения договора финансовой аренды приобрела у контрагента оборудование, которое в дальнейшем было передано лизингополучателю. Налоговые органы посчитали заключение договора купли-продажи оборудования невозможным в связи с тем, что организация-продавец к моменту совершения сделки прекратила свою деятельность. Следовательно, считает налоговая инспекция, договор купли-продажи и иные документы, подтверждающие факт приобретения оборудования, не могут служить подтверждением реальности хозяйственной операции. На основании изложенного из расходов лизингодателя по налогу на прибыль были исключены затраты на приобретение указанного имущества, что явилось основанием для доначисления суммы налога на прибыль, а также штрафа и пени.

Организация с выводами налогового органа не согласилась и обратилась в суд. Лизингодатель указал, что до совершения сделки купли-продажи им были проверены факты создания и государственной регистрации продавца по реестру, который содержался в базе, размещенной на сайте ФНС России. Данные о прекращении деятельности контрагента там не значилось.

В результате рассмотрения дела в судах первой, второй и третьей инстанции были поддержаны доводы инспекции. Суды посчитали, что отсутствие в базе информации о прекращении деятельности продавца, может рассматриваться лишь как смягчающее обстоятельство за совершение налогового правонарушения обстоятельство. Вывод о документальной неподтвержденности расходов, понесенных организацией по сделке, это обстоятельство не опровергает.

Президиум ВАС РФ в постановлении от 09.03.2010 № 15574/09 пришел к прямо противоположным выводам. Судьи учли представленные организацией доказательства, подтверждающие получение оборудования по сделке, его оплату и последующую передачу лизингополучателю. Кроме того, налоговый орган не предъявил подтверждений того, что организация знала или должна была знать о прекращении деятельности ее контрагентом. На основании изложенных данных Президиум ВАС РФ пришел к выводу, что налогоплательщик при данных обстоятельствах вправе учесть в составе расходов затраты на приобретение передаваемого в лизинг оборудования.

### УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРИОБРЕТЕНИЕ ТРАНСПОРТНЫХ УСЛУГ В РАСХОДАХ ВОЗМОЖЕН ПРИ ОТСУТСТВИИ ТОВАРНО-ТРАНСПОРТНЫХ НАКЛАДНЫХ

ФАС Западно-Сибирского округа в постановлении от 25.03.2010 № Ф45–12262/2009 указал, что отсутствие у налогоплательщика товарно-транспортных накладных не является препятствием для признания в составе расходов по налогу на прибыль затрат по договору на оказание транспортных услуг.

Для признания расходов в налоговом учете необходимо, чтобы они были обоснованы и документально подтверждены (пункт 1 статьи 252 НК РФ). Судьи указали, что представленные налогоплательщиком маршрутные листы и товарные накладные надлежащим образом подтверждают факт перевозки груза и передачу его получателю. На основании чего сделан вывод о правомерном включении затрат на перевозку в состав расходов по налогу на прибыль.

### ОБ УСЛОВИЯХ РЕАЛИЗАЦИИ ПРАВА НА ВЫЧЕТ ПО НДС

Организация приобрела товары, предназначенные для использования при осуществлении конкретной хозяйственной операции, облагаемой НДС. По указанной сделке имеются надлежащим образом оформленные счета-фактуры с выделенной суммой «входящего» НДС. Однако операция, для осуществления которой указанные товары приобретались в налоговом периоде, осуществлена не была. Налоговый орган посчитал принятие к вычету НДС по таким товарам недопустимым.

ФАС Московского округа в постановлении от 17.03.2010 № КА–А40/1791–10 не согласился с доводами налоговой инспекции. Судьи указали, что главой 21 НК РФ не установлена зависимость использования права на вычет НДС по приобретенным товарам от факта исчисления налога по операциям, для осуществления которых были приобретены данные товары. Иными словами, осуществление конкретной операции, для которой приобретались указанные товары, в периоде их покупки не является условием применения налоговых вычетов.

### О ВОЗМОЖНОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ НА СОЗДАНИЕ ОБОСОБЛЕННОГО ПОДРАЗДЕЛЕНИЯ ДО МОМЕНТА ЕГО ПОСТАНОВКИ НА НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

Арбитражный суд города Москвы в решении от 07.04.2010 № А40–75285/09–98–505<sup>1</sup> поддержал доводы налогоплательщика и указал на возможность учета организацией расходов по обособленному подразделению до даты постановления на налоговый учет по месту его нахождения. В ходе рассмотрения дела судьи указали, что обязанность уплаты налога через обособленное подразделение возникает только с момента его постановки на учет (статья 288 НК РФ). Однако указанная норма не запрещает расходы, связанные с созданием или содержанием этого подразделения, принимать к учету в целом по организации. Поэтому при наличии соответствующего документального подтверждения такие затраты можно включить в состав расходов по налогу на прибыль до даты постановления подразделения на учет в налоговом органе (пункт 1 статьи 252 НК РФ).

**Организация вправе учесть расходы на обособленное подразделение до даты постановления на налоговый учет этого подразделения.**

### О ДОКУМЕНТАЛЬНОМ ПОДТВЕРЖДЕНИИ УБЫТКОВ ПРОШЛЫХ ЛЕТ

В указанном выше решении судом был рассмотрен вопрос о необходимости хранения документов, касающихся убытков прошлых лет, в течение всего срока, когда налогоплательщик уменьшает на их величину базу по налогу на прибыль. Судьи указали, что хранить организации обязаны документы, подтверждающие объем убытков, а не первичные документы по расходам. Данный вывод следует из буквального толкования положений пункта 4 статьи 283 НК РФ.

<sup>1</sup> Интересы налогоплательщика в суде по данному делу представляли налоговые юристы ЗАО «БДО»

## АНАЛИТИКА

### НАЛОГОВЫЕ РИСКИ ПРИ ПРЕДОСТАВЛЕНИИ СКИДОК

Существенное количество поставщиков предоставляет организации скидки за достигнутый объем поставок. В указанных случаях цена на приобретенный товар сторонами не пересматривается. Организация принимает к учету приобретенные товары по стоимости, указанной в первичных документах поставщика. НДС, предъявленный по приобретенным товарам, принимается к вычету в полном объеме.

Согласно типовому договору порядок расчета скидки поставщиком осуществляется следующим образом:

- сторонами устанавливается размер скидки в процентном выражении (в рассматриваемом договоре 7%) от общей стоимости поставленного товара без учета НДС;
- к расчету скидки за первый и второй месяцы соответствующего квартала текущего года принимается общая стоимость поставленного и принятого Обществом товара в течение первых двух месяцев отчетного квартала без учета НДС;
- к расчету за третий месяц отчетного квартала принимается сумма, равная среднеарифметической стоимости поставленного и принятого Обществом товара двух первых месяцев, умноженная на коэффициент соответствующего квартала без учета НДС;
- коэффициенты для кварталов установлены в размере:
  - 1 квартал — 1;
  - 2 квартал — 1;
  - 3 квартал — 1,1;
  - 4 квартал — 1.

Данный расчет скидки подтверждается ежемесячным актом (отчетом), подписываемым сторонами договора, в котором указывается:

- объем поставок за определенный месяц без учета НДС;
- размер скидки в процентном выражении и в рублевом эквиваленте.

При этом НДС Обществом не начислялся, счета-фактуры поставщику не выставались. Оплата скидки производилась на основании счетов организации, выставленных за каждый месяц последним его числом. Для целей налога на прибыль суммы полученных скидок учитывались организацией в составе внереализационных доходов.

Порядок учета для целей налогообложения полученных скидок, согласно разъяснениям налоговых и финансовых органов, зависит от наличия (отсутствия) в договорах условий об изменении цены на приобретенный товар.

Так, по мнению налоговых органов, при наличии в договоре условий об изменении цены ранее поставленного товара, в выставленный при отгрузке счет-фактуру продавец должен внести исправления,

а покупатель на основании полученного исправленного счета-фактуры должен скорректировать принятые к вычету суммы НДС<sup>2</sup>. Для целей исчисления налога на прибыль в данном случае корректировке подлежит стоимость товара<sup>3</sup>.

В случае если по условиям договоров продавец товаров предоставляет покупателю скидку без изменения цены товара, то для целей исчисления налога на прибыль у покупателя сумма скидки подлежит включению во внереализационные доходы<sup>4</sup>, НДС не облагается<sup>5</sup>, суммы НДС к вычету по приобретенным товарам корректировке не подлежат<sup>6</sup>.

В рассматриваемом договоре скидка названа в качестве скидки за достигнутый объем поставки, и подлежит уплате на основании выставленного счета покупателя, в силу чего можно сделать вывод, что скидка уплачивается продавцом при достижении определенных условий поставок в качестве премии покупателю, без изменения цены поставленного товара.

Однако, по договору условия расчета скидки таковы, что цена поставляемого товара с учетом скидки по первым двум месяцам может быть определена уже к моменту поставки товара, поскольку в отношении стоимости товаров, поставляемых в первом и втором месяце квартала, установлена фиксированная скидка в размере 7%. В то же время окончательная стоимость товаров, поставленных в третьем месяце квартала, может быть определена только после осуществления всех поставок в данном месяце.

Таким образом, система применяемых скидок в рамках анализируемого договора является неоднозначной. Поэтому мы не исключаем квалификации налоговыми органами условий получения организацией скидок в виде условий, влекущих изменение цены поставленного товара либо условий, позволяющих определить цену поставляемого товара с учетом скидки уже к моменту его поставки (по первым двум месяцам квартала).

В связи с вышеизложенным, считаем, что у организации существует риск предъявления налоговыми органами требований по уменьшению принятых к вычету сумм НДС по приобретенным товарам.

В таком случае рекомендуем подготовить аргументированную позицию на случай предъявления налоговыми органами претензий.

2 Письмо ФНС РФ от 30.08.2007 № ШС-6-03/688@, Письмо УФНС по г. Москва от 21.11.2006 № 19-11/1

3 Письмо Минфина РФ от 02.05.2006 № 03-03-04/1/411, Письмо Минфина РФ от 14.11.2005 № 03-03-04/1/354, Письмо УФНС по г. Москва от 30.07.2006 № 19-11/58920, Письмо УФНС по г. Москва от 21.03.2007 № 19-11/25335

4 Письмо Минфина РФ от 14.11.2005 № 03-03-04/1/354, Письмо УФНС по г. Москва от 30.07.2006 № 19-11/58920, Письмо УФНС по г. Москва от 21.03.2007 № 19-11/25335

5 Письмо Минфина РФ от 16.11.2006 № 03-04011/219, Письмо УФНС по г. Москва от 20.12.2006 № 03-03-04/1/847, Письмо УФНС по г. Москва от 03.04.2007 № 1911/030227

6 Письмо УФНС по г. Москва от 03.04.2007 № 1911/030227

## КОНТАКТЫ

Тел.: +7 (495) 797 5665  
 Факс: +7 (495) 797 5660  
 E-mail: reception@bdo.ru  
 www.bdo.ru

**Рапопорт Марина Васильевна**

E-mail: m.rapoport@bdo.ru

**Стрельников Дмитрий Сергеевич**

E-mail: d.strelnikov@bdo.ru

**Иваненко Виталий Владимирович**

E-mail: v.ivanenko@bdo.ru

Название «БДО» относится ко всем компаниям, входящим в группу БДО в России. ЗАО «БДО», компания со 100% российским капиталом, зарегистрированная в соответствии с законодательством Российской Федерации, является членом международного объединения независимых компаний BDO. Название BDO относится к фирмам, являющимся участниками BDO International Limited, британской компании с ответственностью, ограниченной гарантией ее участников. Каждая компания объединения является самостоятельным юридическим лицом и не выступает в качестве агента BDO International Limited или любой другой компании объединения. BDO — торговая марка объединения BDO и каждой компании-участницы объединения.

© 2010 ЗАО «БДО». Все права защищены.