

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

### ПРЕДЛОЖЕНО ПРЕДОСТАВИТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКАМ ПРАВО УЧАСТВОВАТЬ ПРИ РАССМОТРЕНИИ ВЫШЕСТОЯЩИМ НАЛОГОВЫМ ОРГАНОМ АПЕЛЛЯЦИОННОЙ ЖАЛОБЫ

**Н**а рассмотрение Государственной Думы внесен законопроект, предлагающий закрепить за налогоплательщиками право на участие в рассмотрении вышестоящим налоговым органом следующих жалоб:

- апелляции жалобы;
- жалобы на вступившее в законную силу, но не обжалованное в апелляционном порядке, решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- жалобы на вступившее в законную силу решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке.

По мнению авторов законопроекта, необходимость внесения в статью 21 НК РФ таких изменений вызвана отсутствием в действующей редакции Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) нормы, закрепляющей обязанность вышестоящих налоговых органов информировать налогоплательщика о дате рассмотрения апелляционной жалобы и обеспечивать участие последнего в ее рассмотрении.

Авторы законопроекта считают, что отсутствие такой нормы лишает налогоплательщиков права на защиту своих прав и свобод, закрепленного за ними статьей 45 Конституции Российской Федерации, на предоставление налоговым органам и их должностным лицам пояснений по уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок (подп. 7 п. 1 ст. 21 НК РФ).

## ПИСЬМА МИНФИНА РОССИИ

### ОБ УЧЕТЕ ДОХОДОВ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ТОВАРОВ С ДЛИТЕЛЬНЫМ ПРОИЗВОДСТВЕННЫМ ЦИКЛОМ

**М**инфин России в письме от 24.09.2010 № 03-03-06/1/615 разъяснил порядок учета доходов от реализации продукции с длительным производственным циклом при применении метода начисления для целей исчисления налога на прибыль.

Финансовое ведомство отметило, что пункт 2 статьи 271 НК РФ предусматривает возможность самостоятельного распределения налогоплательщиком дохода от реализации работ или услуг с длительным (более одного налогового периода) производственным циклом.

В то же время Минфин России особо обратил внимание, что в указанной норме речь идет исключительно о доходах от реализации работ и услуг. Возможность распределения доходов от реализации товаров с длительным производственным циклом НК РФ не предусмотрена.

В отношении доходов от реализации товаров с длительным производственным циклом применяются положения пункта 3 статьи 271 НК РФ, предлагающие считать датой получения дохода дату реализации товара, независимо от того, когда они были фактически оплачены.

## СОДЕРЖАНИЕ

### ▶ НОВОСТИ ОРГАНОВ ВЛАСТИ, ЗАКОНОПРОЕКТЫ

- Предложено предоставить налогоплательщикам право участвовать при рассмотрении вышестоящим налоговым органом апелляционной жалобы

### ▶ ПИСЬМА МИНФИНА РОССИИ

- Об учете доходов от реализации товаров с длительным производственным циклом
- Сведения о неполучении налогоплательщиком в отчетном периоде прибыли составляют налоговую тайну и разглашению не подлежат
- Минфин разъяснил порядок учета сумм, направленных на возмещение сотрудникам расходов на мобильную связь, в целях налога на прибыль и НДФЛ
- До утверждения Правительством РФ формы счета-фактуры, содержащей «наименование валюты», указывать данный показатель в документе не требуется

### ▶ СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

- Решение по результатам налоговой проверки должно принимать лицо, участвовавшее при рассмотрении материалов проверки
- Сведения о кадастровой стоимости земли, доведенные до налогоплательщиков после 1 марта, не подлежат применению в текущем налоговом периоде
- При принятии решения по итогам проверки учитываются результаты осмотра помещений контрагента организации, произведенного вне рамок этой проверки
- НДС можно возместить и по истечении трех лет
- Первоначальный взнос, получаемый лизингодателем до передачи имущества, является авансовым платежом

### ▶ АНАЛИТИКА

- Риски, обусловленные отсутствием в договорах поручительства условий о выплате вознаграждений

## СВЕДЕНИЯ О НЕПОЛУЧЕНИИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОМ В ОТЧЕТНОМ ПЕРИОДЕ ПРИБЫЛИ СОСТАВЛЯЮТ НАЛОГОВУЮ ТАЙНУ И РАЗГЛАШЕНИЮ НЕ ПОДЛЕЖАТ

Налоговый орган не вправе предоставлять контрагентам налогоплательщика информацию о том, что последний за какой-либо период не получает прибыли. К такому выводу пришел Минфин России в письме от 21.09.2010 № 03-02-08/52.

Финансовое ведомство указало, что налоговый орган не вправе передавать другим лицам информацию, составляющую налоговую тайну, и ставшую известной должностным лицам налогового органа при исполнении ими своих обязанностей (п. 2 ст. 102 НК РФ). При этом к налоговой тайне относятся все сведения, за исключением перечисленных в пункте 1 статьи 102 НК РФ. Сведения о размере получаемой налогоплательщиком прибыли в указанном пункте не поименованы. Следовательно, такая информация составляет налоговую тайну и разглашению не подлежит.

## МИНФИН РАЗЪЯСНИЛ ПОРЯДОК УЧЕТА СУММ, НАПРАВЛЕННЫХ НА ВОЗМЕЩЕНИЕ СОТРУДНИКАМ РАСХОДОВ НА МОБИЛЬНУЮ СВЯЗЬ, В ЦЕЛЯХ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ И НДФЛ

Организация возмещает своему руководителю, находящемуся в другом городе без приказа на командировку, расходы на сотовую связь в пределах установленного лимита. В финансовое ведомство налогоплательщик обратился за разъяснениями, сможет ли он в таком случае учесть средства, затраченные на возмещение сотруднику расходов по оплате сотовой связи, в целях налогообложения прибыли и каким образом следует удерживать НДФЛ с сумм такого возмещения.

Минфин России в письме от 13.10.2010 № 03-03-06/2/178 указал, что расходы на оплату сотовой связи должны соответствовать требованиям пункта 1 статьи 252 НК РФ. По его мнению, для их признания организации необходимо иметь:

- утвержденный руководителем перечень должностей работников, которым в силу исполняемых ими обязанностей необходимо использование сотовой связи;
- договор с оператором на оказание услуг связи;
- счета оператора связи.

Также финансовое ведомство отметило, что при наличии в организации лимита расходов на использование сотовой связи сумма его превышения возмещается налогоплательщику его сотрудниками. В этом случае отразить сумму превышения в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, организация сможет только после возмещения ей работником указанных затрат. В то же время сумма, полученная от сотрудника, подлежит включению в доходы работодателя.

В отношении налога на доходы физических лиц Минфин России пояснил следующее. При использовании сотрудником мобильной связи для служебных целей дохода у него не возникает, так как услуги мобильной связи в этом случае оказываются в интересах организации.

Если юридическое лицо определило для своих сотрудников лимит расходов на использование сотовой связи, то она должна проводить анализ проведенных переговоров в части использования установленного лимита в служебных целях. Когда мобильная связь используется работником в личных целях, в том числе при его поездках для целей, не связанных с выполнением служебных обязанностей, у него возникает доход в натуральной форме в виде оплаты работодателем услуг сотовой связи.

## ДО УТВЕРЖДЕНИЯ ПРАВИТЕЛЬСТВОМ РФ ФОРМЫ СЧЕТА-ФАКТУРЫ, СОДЕРЖАЩЕЙ «НАИМЕНОВАНИЕ ВАЛЮТЫ», УКАЗЫВАТЬ ДАННЫЙ ПОКАЗАТЕЛЬ В ДОКУМЕНТЕ НЕ ТРЕБУЕТСЯ

В связи с внесением в НК РФ поправок, устанавливающих необходимость включения в счет-фактуру дополнительного реквизита — «наименование валюты»<sup>1</sup> контрагенты организации отказываются принимать счета-фактуры по форме, утвержденной постановлением Правительства РФ от 01.12.2000 № 914 в редакции от 26.05.2009 (далее — Постановление № 914) и не содержащей наименования валюты. В связи с чем организация обратилась в финансовое ведомство с вопросом, вправе ли она после 01.09.2010 и до утверждения Правительством РФ новой формы счета-фактуры выставлять указанные документы по форме, утвержденной Постановлением № 914.

Минфин России в письме от 12.10.2010 № 03-07-09/46 ответил, что до утверждения Правительством РФ формы счета-фактуры, содержащего показатель «наименование валюты», налогоплательщики вправе выставлять указанные документы по форме, установленной действующим Постановлением № 914, без указания в них наименования валюты.

Между тем финансовое ведомство отмечает, что указание в счетах-фактурах дополнительных реквизитов НК РФ не запрещено и не будет являться основанием для отказа в праве на вычет на основании такого документа.

**В настоящее время налогоплательщики могут не указывать в счете-фактуре наименование валюты.**

## СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

### РЕШЕНИЕ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ ДОЛЖНО ПРИНИМАТЬ ЛИЦО, УЧАСТВОВАВШЕЕ В РАССМОТРЕНИИ МАТЕРИАЛОВ ПРОВЕРКИ

**В** отношении организации налоговым органом была проведена выездная налоговая проверка. Акт проверки, возражения на него и другие материалы дела были рассмотрены заместителем руководителя налогового органа, однако никакого решения по результатам рассмотрения материалов проверки им принято не было. Решение о привлечении организации к ответственности по результатам проверки было принято в тот же день непосредственно руководителем налогового органа. Между тем, руководитель налогового органа при рассмотрении материалов налоговой проверки не присутствовал.

В решении о привлечении к ответственности содержится информация о том, что руководитель налогового органа рассматривал акт проверки в присутствии налогоплательщика. Однако фактически присутствие налогоплательщика было обеспечено лишь при рассмотрении материалов проверки заместителем руководителя налогового органа, по результатам которого никакого решения не принималось.

Коллегия судей Высшего Арбитражного Суда РФ в Определении от 28.06.2010 № ВАС-4903/10 о передаче дела на рассмотрение в порядке надзора пришла к выводу, что руководитель налогового органа при рассмотрении материалов проверки не обеспечил налогоплательщику возможность участвовать в процессе рассмотрения. При этом не имеет правового значения тот факт, что организация принимала участие при рассмотрении материалов проверки заместителем

<sup>1</sup> Поправки внесены в НК РФ Федеральным законом от 27.07.2010 № 229-ФЗ «О внесении изменений часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования».

руководителя налогового органа, поскольку по результатам этого рассмотрения решение принято не было.

Таким образом, судьи пришли к выводу, что в данном случае имеет место нарушение прав налогоплательщика, выразившееся в лишении его возможности давать пояснения относительно выводов проверяющих и материалов налоговой проверки непосредственно лицу, которое вынесло оспариваемое решение.

Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ рассмотрел обстоятельства спора 29.09.2010, поддержал выводы, сделанные коллегией судей, и признал недействительным решение налогового органа<sup>2</sup>.

**Решение по результатам налоговой проверки, принятое не тем лицом, при рассмотрении материалов налоговой проверки которым присутствовал налогоплательщик, признается недействительным.**

## СВЕДЕНИЯ О КАДАСТРОВОЙ СТОИМОСТИ ЗЕМЛИ, ДОВЕДЕННЫЕ ДО НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ПОСЛЕ 1 МАРТА, НЕ ПОДЛЕЖАТ ПРИМЕНЕНИЮ В ТЕКУЩЕМ НАЛОГОВОМ ПЕРИОДЕ

Организация подала в налоговый орган декларацию по земельному налогу, в которой не отражена кадастровая стоимость земельного участка, находящегося у налогоплательщика на праве собственности, не исчислена налоговая база и не определена сумма земельного налога, подлежащая уплате в бюджет.

По результатам камеральной налоговой проверки налоговый орган доначислил организации сумму налога, исходя из сведений о кадастровой стоимости участка, предоставленных Управлением Федерального агентства кадастра объектов недвижимости.

Между тем сведения о кадастровой стоимости участка, предоставленные указанным управлением, сформированы на основании распоряжения главы администрации субъекта РФ, датированного концом декабря года, предшествующего налоговому периоду, которое опубликовано (доведено до сведения налогоплательщиков) лишь в середине марта года, являющегося налоговым периодом, то есть с нарушением срока, установленного пунктом 14 статьи 396 НК РФ.

Следовательно, считает ФАС Северо-Кавказского округа в постановлении от 24.09.2010 № А32–43119/2009, кадастровую стоимость земли по данному участку на 1 января года, являющегося налоговым периодом, нельзя считать установленной. Довод налогового органа о том, что организация должна самостоятельно получать информацию о величине кадастровой стоимости участка, судом отклонен.

## ПРИ ПРИНЯТИИ РЕШЕНИЯ ПО ИТОГАМ ПРОВЕРКИ УЧИТЫВАЮТСЯ РЕЗУЛЬТАТЫ ОСМОТРА ПОМЕЩЕНИЙ КОНТРАГЕНТА ОРГАНИЗАЦИИ, ПРОИЗВЕДЕННОГО ВНЕ РАМОК ЭТОЙ ПРОВЕРКИ

Налогоплательщик обратился в суд с заявлением об отмене решения налогового органа о привлечении его к ответственности, принятого на основании информации, полученной при осмотре помещений контрагентов организации, проведенном вне рамок указанной проверки.

Отказывая в удовлетворении требований налогоплательщика, ФАС Восточно-Сибирского округа в постановлении от 21.09.2010 № А33–658/2010 отметил, что право должностных лиц налогового органа, производящих выездную налоговую проверку, проводить осмотр помещений налогоплательщика предусмотрено статьей 92 НК РФ.

Судьи указали, что формы налогового контроля не могут ограничиваться исключительно рамками выездных и камеральных налоговых проверок. Осмотр помещений, используемых для извлечения дохода, как раз и является одним из способов налогового контроля. Причем статья 92 НК РФ не запрещает осмотр помещений и территорий иных лиц, не тех, в отношении которых проводится проверка.

По мнению суда, иное толкование норм НК РФ препятствовало бы осуществлению налоговыми органами действенного и своевременного контроля за правильностью, полнотой и своевременностью исполнения обязанности по уплате налогов и сборов.

## НДС МОЖНО ВОЗМЕСТИТЬ И ПО ИСТЕЧЕНИИ ТРЕХ ЛЕТ

Организация в 2003 году подала в налоговый орган декларацию по НДС, где заявила к вычету сумму налога по приобретенным товарам. Поскольку в указанный период у юридического лица отсутствовала налоговая база по рассматриваемому налогу, суммы НДС были заявлены к возмещению. После чего организация получила от налогового органа письмо, согласно которому она имеет право на вычет только тогда, когда есть налогооблагаемая база. В связи с этим налогоплательщиком были поданы уточненные декларации за 2003 год, в которых отсутствовали и налоговая база и налоговые вычеты.

В 2007 году у юридического лица появилась налоговая база по НДС, поэтому в уточненной декларации за этот год оно заявило налог к возмещению. Подана указанная декларация была в 2009 году, в связи с чем налоговый орган в результате камеральной проверки пришел к выводу о пропуске налогоплательщиком трехлетнего срока для предъявления НДС к возмещению.

ФАС Восточно-Сибирского округа в постановлении от 20.09.2010 № А10–5994/2009 указал, что в данной ситуации у налогоплательщика имелись объективные обстоятельства, препятствовавшие реализации права на возмещение из бюджета НДС. Исходя из этого, суд признал обоснованным заявление налоговых вычетов за 2003–2006 год в налоговой декларации за 2007 год.

## ПЕРВОНАЧАЛЬНЫЙ ВЗНОС, ПОЛУЧАЕМЫЙ ЛИЗИНГОДАТЕЛЕМ ДО ПЕРЕДАЧИ ИМУЩЕСТВА, ЯВЛЯЕТСЯ АВАНСОВЫМ ПЛАТЕЖОМ

Организация осуществляет лизинговую деятельность с использованием типовых договоров. Условиями договоров предусмотрена уплата лизингодателю лизингополучателем первоначального взноса, перечисляемого до момента получения лизингового имущества. Указанный взнос равными долями включается в ежемесячные лизинговые платежи в течение всего срока действия договора.

Налоговый орган доначислил организации налог на прибыль на том основании, что, по его мнению, первоначальный взнос является ни чем иным, как первым лизинговым платежом.

Следовательно, его сумма подлежит включению в доходы на дату осуществления расчетов в соответствии с условиями договоров, либо на дату предъявления лизингодателю документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо в последний день отчетного периода.

Между тем в самом договоре лизинга прописано, что спорный платеж является именно авансовым платежом и подлежит зачету в счет общей суммы лизинговых платежей.

Арбитражный суд г. Москвы в решении от 19.10.2010 № А40–69517/10–76–3393 напомнил, что в соответствии с положениями подпункта 1 пункта 1 статьи 251 НК РФ доходы, полученные налогоплательщиком в порядке предоплаты, не учитываются при определении налоговой базы.

<sup>2</sup> Рассматривая аналогичный эпизод по делу № А41-К2-19961/07, в котором принимали участие налоговые юристы ЗАО «БДО», ФАС Московского округа в постановлении от 13.11.2008 № КА-А41/10639-08 пришел к такому же выводу

<sup>3</sup> Интересы налогоплательщика в данном судебном разбирательстве представляли налоговые юристы ЗАО «БДО»

Для организаций, применяющих метод начисления, доход признается на дату реализации товаров, работ или услуг (п. 3 ст. 271 НК РФ). При этом реализация не зависит от фактического поступления денежных средств в оплату указанных товаров, работ или услуг.

Суд считает, что положения типового договора, которые предусматривают реализацию лизинговых услуг в размере текущего лизингового платежа и части аванса, пропорциональной количеству месяцев действия договора лизинга, соответствуют указанным выше положениям налогового законодательства.

Кроме того, судьи обратили внимание на тот факт, что лизингополучатели не могут признать перечисленные в качестве аванса денежные средства в качестве расхода в соответствии с пунктом 14 статьи 270 НК РФ. По мнению суда, это еще раз подтверждает, что лизингодатель правомерно признал авансовый платеж предоплатой за услуги по лизингу, которые будут оказаны в будущем.

Также судьи указали на необходимость соблюдения принципа относимости доходов к конкретному налоговому периоду. Следовательно, если стороны в договоре определили, что в отношении первоначального взноса услуги оказываются ежемесячно на его часть, то доход у лизингодателя возникает только в этой части. В остальной части первоначальный взнос следует рассматривать как авансовый платеж.

**Если в договоре лизинга предусмотрена уплата лизингополучателем первоначального взноса, сумма которого включается в состав ежемесячных лизинговых платежей равными долями в течение всего срока действия договора, то такой взнос следует рассматривать как авансовый платеж и включать в состав доходов по налогу на прибыль по мере отнесения в состав лизинговых платежей.**

## АНАЛИТИКА

### РИСКИ, ОБУСЛОВЛЕННЫЕ ОТСУТСТВИЕМ В ДОГОВОРАХ ПОРУЧИТЕЛЬСТВА УСЛОВИЙ О ВЫПЛАТЕ ВОЗНАГРАЖДЕНИЙ

**В** проверяемом периоде были заключены договоры поручительства, согласно которым поручителями организации по кредитным договорам выступали третьи лица. Условий о выплате организацией вознаграждений поручителям за выданные поручительства договоры также не содержат.

В проверяемом периоде организация выступала поручителем по обязательствам третьих лиц по договорам поручительства. Условий о выплате организацией сумм вознаграждений за выданное поручительство договор не содержит.

Нормами статьи 779 ГК РФ предусмотрено, что договор оказания услуг является возмездным. Поскольку стороны не установили цену сделки, стоимость услуг поручительства может быть определена исходя из цены по аналогичным сделкам.

Это правило содержится в статье 424 ГК РФ. Причем, за точку отсчета может быть взята цена, уплачиваемая по банковским гарантиям. Таким образом, у поручителя с момента подписания с кредитором договора поручительства возникает реализация услуг, а у должника — обязанность их оплатить.

### Налог на прибыль

На основании пункта 8 статьи 250 НК РФ доход в виде безвозмездно полученных услуг признается в качестве внереализационного дохода в целях главы 25 НК РФ. Оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений статьи 40 НК РФ.

Таким образом, у организации существуют риски по налогу на прибыль, связанные с безвозмездно полученными услугами по полученным поручительствам по обязательствам организации.

### Налог на добавленную стоимость

В соответствии со статьей 146 НК РФ оказание услуг на безвозмездной основе признается объектом налогообложения по НДС. На основании пункта 2 статьи 154 НК РФ при реализации услуг на безвозмездной основе, налоговая база по НДС определяется как стоимость оказанных услуг, исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному статьей 40 НК РФ.

По мнению Минфина России, у организации возникает обязанность по уплате НДС со стоимости безвозмездно оказанных услуг по выдаче поручительства за третьих лиц (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ)<sup>4</sup>. Судебные органы в отдельных случаях также признают договоры поручительства возмездными<sup>5</sup>. Вместе с тем, известны и противоположные решения арбитражных судов<sup>6</sup>.

Таким образом, у организации существуют риски по НДС, связанные с неисчислением НДС при оказании услуг по предоставлению поручительства по обязательствам третьих лиц.

4 Письмо Минфина РФ от 12.03.2007 № 03-07-07/07

5 Постановления ФАС Московского округа от 02.09.2003 № КГ-А40/5989-03, Северо-Западного округа от 28.04.2001 № А56-21078/2000

6 Постановление ФАС Дальневосточного округа от 14.12.2004 по делу № Ф03-А73/04-1/3561

## 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

**Иваненко Виталий Владимирович**  
E-mail: v.ivanenko@bdo.ru

Несмотря на то, что данная публикация была тщательно подготовлена специалистами компании, она может быть использована только для получения общего представления об обсуждаемом в ней предмете. Не рекомендуется использовать представленную в публикации информацию в качестве профессиональной консультации по конкретному вопросу. Прежде чем предпринять какие-либо действия или воздержаться от принятия каких-либо действий на основании данной публикации, необходимо получить профессиональную консультацию специалиста. Группа компаний БДО, ее партнеры, сотрудники и агенты не несут никакой ответственности за любые убытки, понесенные в связи с принятием или отказом от принятия каких-либо действий или решений на основе информации, содержащейся в данной публикации.

ЗАО «БДО», компания со 100-процентным 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, британского общества с ответственностью, ограниченной гарантией его 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.