

НАЛОГИ И ТАМОЖНЯ: НОВОСТИ, ПРАКТИКА, КОММЕНТАРИИ

МАРТ 2011 • №3

WWW.BDO.RU

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

НОВОСТИ ОРГАНОВ ВЛАСТИ, ЗАКОНОПРОЕКТЫ

ПРЕДЛОЖЕНО УВЕЛИЧИТЬ ПРЕДЕЛЬНУЮ ВЕЛИЧИНУ БАЗЫ ДЛЯ НАЧИСЛЕНИЯ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ

На рассмотрении Государственной Думы находится законопроект, предлагающий увеличить предельную величину базы для начисления страховых взносов во внебюджетные фонды.

Напомним, что сегодня страховыми взносами в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования облагаются лишь вознаграждения и иные выплаты, начисленные физическим лицам, в сумме, не превышающей 415 тысяч рублей в год на каждое лицо.

Законопроектом предложено увеличить данный предел до 800 тысяч рублей в год.

Кроме того, авторы законопроекта предлагают отменить до 2015 года действующий в настоящий момент порядок индексации рассматриваемой предельной величины, установленный пунктом 5 статьи 8 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ.

Предполагается, что до указанной выше даты размер предельной величины базы для начисления страховых взносов будет устанавливаться ежегодно. При этом будут учитываться данные актуарных расчетов, прогнозы Минэкономразвития России по фонду оплаты труда и потребности в средствах для финансирования расходов на выплату пенсий, пособий, компенсаций и других социальных выплат.

Авторы законопроекта предлагают устанавливать такую величину федеральным законом, утверждаемым одновременно с принятием федеральных законов о бюджетах Пенсионного фонда РФ и других внебюджетных фондов на очередной финансовый год.

ВНЕСЕНЫ ИЗМЕНЕНИЯ В НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ

22.02.2011 в Минюсте России был зарегистрирован Приказ Минфина России от 24.12.2011 № 186 н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 15.01.1997 № 3» (далее — Приказ). Указанный нормативный акт вносит существенные изменения в порядок ведения бухгалтерского учета, действующий в настоящее время.

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности

Наибольшие изменения были внесены в Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации¹ (далее — Положение).

В частности, отменена норма, обязывающая организации учитывать объекты капитального строительства, находящиеся во временной эксплуатации, как незавершенные капитальные вложения вплоть до ввода их в постоянную эксплуатацию. Теперь незавершенные капитальные вложения будут отражаться по фактическим затратам, понесенным организацией.

В ВЫПУСКЕ

- ▶ Изменения в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету
- ▶ Налоговый орган должен обеспечить возможность ознакомиться с результатами дополнительных мероприятий налогового контроля
- ▶ Суммы единовременной надбавки к пенсии, выплачиваемой генеральному директору при увольнении, не уменьшают налогооблагаемую прибыль
- ▶ При вывозе подакцизных товаров с территории РФ на территорию государств — членов Таможенного союза наличие поручительства банка или банковской гарантии не обязательно
- ▶ Расходы на мобильную связь должны быть обусловлены производственной необходимостью

¹ Утверждено Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н.

Еще одно изменение касается отражения при составлении баланса вложений в акции других организаций, котирующихся на фондовой бирже. Такие вложения после вступления в силу Приказа следует отражать на конец отчетного года по рыночной стоимости. Ранее рыночная стоимость учитывалась лишь в том случае, если она была ниже стоимости, принятой к бухгалтерскому учету, при этом на сумму разницы следовало сформировать резерв под обесценение ценных бумаг. Внесенные изменения исключают необходимость формирования указанного резерва.

Переоценку основных средств организации теперь будут производить на конец отчетного года, тогда как ранее эта процедура осуществлялась на начало года.

Из Положения исключены пункты, описывающие порядок отражения в бухгалтерском учете предметов, относящихся к средствам в обороте. Ранее предметы со сроком полезного использования менее 12 месяцев или стоимостью единицы такого имущества на дату приобретения не более 100-кратного размера установленного МРОТ было запрещено относить к основным средствам: в отношении таких предметов предусматривался особый порядок отражения в бухгалтерском учете.

Исключается также пункт, устанавливающий нормы амортизационных отчислений в расчете на 20 лет по тем нематериальным активам, по которым определение срока полезного использования невозможно.

Корректировке подверглось определение понятия сомнительной дебиторской задолженности. Теперь к ней относится не только сумма долга, не погашенного в срок, но и те суммы, о которых с высокой степенью вероятности можно сказать, что они не будут погашены. Кроме того, с вступлением в силу Приказа создание резерва по сомнительным долгам превратится из возможности в обязанность: при признании задолженности сомнительной организации должны будут создать резерв и отнести его суммы на финансовые результаты.

Помимо этого, организации лишены права на создание в бухгалтерском учете резервов на оплату отпусков, выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, ремонт основных средств, гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание и другие цели. Пункт 72 Положения, закреплявший право на создание перечисленных и некоторых других резервов, утрачивает силу.

Организации освобождены от обязанности представлять бухгалтерскую отчетность не ранее 60 дней после окончания отчетного года. Внесены изменения и в отношении порядка публикации отчетности: теперь наряду с бухгалтерской отчетностью нужно опубликовать не только итоговую часть аудиторского заключения, а все заключенные целиком. Однако сделать это необходимо до 1 июля следующего года (ранее — до 1 июня). То есть сроки, отведенные на публикацию отчетности, увеличены на целый месяц.

Исключены из Положения пункты 92–94, закреплявшие порядок составления федеральными министерствами и другими органами власти сводной годовой бухгалтерской отчетности по унитарным предприятиям, а также по акционерным обществам (товариществам), часть акций (долей, вкладов) которых закреплена в федеральной собственности. С вступлением в силу Приказа данный порядок утрачивает силу.

Учет основных средств

Важные изменения были внесены также в Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01² (далее — ПБУ 6/01).

Пожалуй, наиболее важное из них касается увеличения минимальной стоимости актива, включаемого в состав основных средств. Она была повышена ровно в два раза — с 20 000 до 40 000 рублей. Кроме того, изменился момент проведения переоценки групп однородных объектов основных средств. Делать это организации будут на конец отчетного года, а результаты переоценки включать в данные отчетного года.

Коснулись изменения и такого нормативного акта, как Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств³. Так, в Приказе закреплено, что амортизация по объектам недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, начисляется в общем порядке с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к учету. Те объекты недвижимости, право собственности на которые не зарегистрировано, принимаются к учету в качестве основных средств, с выделением на отдельном субсчете к счету 01.

Наконец, согласно Приказу в связи с изменением квалификации расходов и доходов термины «внереализационные» и «операционные» заменены на «прочие».

Изменения, внесенные Приказом, вступают в силу с бухгалтерской отчетности 2011 года.

Следует отметить, что на данный момент рассматриваемый документ еще не опубликован. А в соответствии с пунктом 10 Указа Президента РФ от 23.05.1996 № 763 нормативные правовые акты органов исполнительной власти, прошедшие государственную регистрацию, но не опубликованные в установленном порядке, не влекут правовых последствий, как не вступившие в силу, и не могут служить основанием для регулирования соответствующих правоотношений, применения санкций к гражданам, должностным лицам и организациям за невыполнение содержащихся в них предписаний. Следовательно, вплоть до момента официального опубликования рассматриваемый документ нельзя считать вступившим в силу и применять изложенные в нем нормы.

Существенные изменения в бухгалтерском учете и отчетности прошли регистрацию в Минюсте, но еще не вступили в силу

ПИСЬМА МИНФИНА РОССИИ

НАЛОГОВЫЙ ОРГАН ДОЛЖЕН ОБЕСПЕЧИТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКУ ВОЗМОЖНОСТЬ ОЗНАКОМИТЬСЯ С РЕЗУЛЬТАТАМИ ДОПОЛНИТЕЛЬНЫХ МЕРОПРИЯТИЙ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

По результатам рассмотрения акта выездной налоговой проверки организации было принято решение о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля. На следующий день после ознакомления с их результатами было назначено рассмотрение акта с учетом проведенных дополнительных мероприятий.

Налогоплательщик считает, что ему неправомерно не было обеспечено право представить возражения с учетом дополнительных мероприятий налогового контроля в соответствии с пунктом 6 статьи 100 Налогового Кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ).

Минфин России дал свои разъяснения по данному вопросу в письме от 18.02.2011 № 03–02–07/1–58. Он указал, что НК РФ не предусмо-

2 Утверждено Приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н.

3 Утверждено Приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н.

тreno составление акта по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля. Следовательно, положения пункта 6 статьи 100 НК РФ в отношении таких результатов не действуют.

Вместе с тем финансовое ведомство обратило внимание на то, что в соответствии с пунктом 2 статьи 101 НК РФ налоговый орган обязан до вынесения решения по результатам налоговой проверки обеспечить проверяемому налогоплательщику возможность ознакомления со всеми материалами дела, включая материалы дополнительных мероприятий налогового контроля.

СЧЕТ-ФАКТУРА, ВЫСТАВЛЕННЫЙ ПРОДАВЦОМ ДО ОФОРМЛЕНИЯ ПЕРВИЧНЫХ ДОКУМЕНТОВ, ПОДТВЕРЖДАЮЩИХ ДАТУ ОТГРУЗКИ ТОВАРОВ, НЕ ЯВЛЯЕТСЯ ОСНОВАНИЕМ ДЛЯ ВЫЧЕТА НДС

В письме от 17.02.2011 № 03-07-08/44 Минфин России рассмотрел вопрос относительно возможности принять к вычету НДС на основании счета-фактуры, выставленного продавцом до оформления первичных документов, подтверждающих дату отгрузки товаров.

Как считает финансовое ведомство, для целей применения налога на добавленную стоимость датой отгрузки товаров следует считать дату первого по времени составления первичного документа, оформленного на имя покупателя или перевозчика для доставки товаров покупателю.

Поскольку пунктом 3 статьи 168 НК РФ предусмотрено, что счет-фактура составляется продавцом не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товаров, Минфин России считает, что счет-фактура, выставленный до оформления первичных документов, подтверждающих отгрузку товара, составлен с нарушением указанных выше сроков. Соответственно, такой счет-фактура не может служить основанием для принятия к вычету сумм НДС.

ОБ УПЛАТЕ КВАРТАЛЬНЫХ АВАНСОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ

Минфин России и ФНС России в письме от 11.02.2011 № КЕ-4-3/2151 указали, что в связи с внесением Федеральным законом от 27.07.2010 № 229-ФЗ изменений в пункт 3 статьи 286 НК РФ организации, у которых доходы от реализации за каждый из предыдущих четырех кварталов не превышали в среднем 10 миллионов рублей за каждый квартал, уплачивают только квартальные авансовые платежи по налогу на прибыль.

Указанные изменения вступили в силу с 01.01.2011. Таким образом, те организации, у которых в каждом из четырех кварталов 2010 года сумма доходов от реализации в среднем не превысила 10 миллионов рублей за каждый квартал, с I квартала 2011 года уплачивают только квартальные авансовые платежи.

ОБ ОСОБЕННОСТЯХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ ПО ПРИОБРЕТЕНИЮ ТОВАРОВ У ИНОСТРАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ, НЕ СОСТОЯЩИХ НА УЧЕТЕ В НАЛОГОВЫХ ОРГАНАХ РФ

Минфин России в письме от 05.03.2011 № 03-07-08/59 рассмотрел вопрос, касающийся налогообложения операций по приобретению товаров у иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах Российской Федерации (далее — РФ, Россия) в качестве налогоплательщиков.

Финансовое ведомство пришло к выводу, что если товар приобретается за рубежом, а затем транспортируется в РФ, то местом его реализации

территория России не признается (ст. 147 НК РФ). Соответственно, у российского юридического лица в отношении такого имущества не возникает обязанности уплачивать НДС (п. п. 1 и 2 ст. 161 НК РФ).

В соответствии со статьей 246 НК РФ иностранные организации, которые получают доход от источников в Российской Федерации, являются плательщиками налога на прибыль. Между тем Минфин России считает, что доходы от реализации товаров, осуществления работ, оказания услуг на территории РФ, не приводящие к образованию постоянного представительства, налогообложению у источника выплаты не подлежат (п. 2 ст. 309 НК РФ). Исключение составляют лишь доходы от продажи недвижимого имущества, находящегося на территории России, а также доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50 процентов активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации.

ПО АРЕНДОВАННОМУ ТРАНСПОРТНОМУ СРЕДСТВУ, ПОСТАВЛЕННОМУ АРЕНДАТОРОМ НА ВРЕМЕННЫЙ УЧЕТ, ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ УПЛАЧИВАЕТ АРЕНДОДАТЕЛЬ

Налогоплательщик арендует транспортные средства и согласно условиям договора осуществляет их постановку на временный учет по месту своего нахождения.

Минфин России в письме от 04.03.2011 № 03-05-04/04 считает, что в таких обстоятельствах у организации не возникает обязанности по уплате транспортного налога по арендованным транспортным средствам. В обоснование своей позиции финансовое ведомство ссылается на положения пункта 1 статьи 363 НК РФ, где сказано, что транспортный налог подлежит уплате по месту нахождения транспортного средства. А таковым признается место государственной регистрации имущества (п. 5 ст. 83 НК РФ).

На основании указанных норм Минфин России пришел к выводу, что если государственная регистрация транспортного средства осуществлена за арендодателем, а временная — за арендатором, то уплачивать налог должен арендодатель.

РАСХОДЫ ПО ПРИОБРЕТЕНИЮ ЛИЦЕНЗИИ НА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ПРОГРАММНЫХ ПРОДУКТОВ ЧЕРЕЗ ИНТЕРНЕТ УМЕНЬШАЮТ НАЛОГООБЛАГАЕМУЮ ПРИБЫЛЬ

Организация приобретает лицензии на использование программных продуктов через Интернет. При этом договоры на бумажном носителе, накладные и акты приема-передачи не оформляются. Порядок приобретения программных продуктов следующий:

- после оплаты счета правообладатель передает приобретателю лицензии код для скачивания программы с его сайта;
- лицензионное соглашение заключается сторонами в электронном виде путем принятия лицензиатом стандартных условий, изложенных на сайте правообладателя, в момент установки программы.

Налогоплательщик обратился в финансовое ведомство за разъяснениями относительно возможности отнесения затрат на приобретение лицензий на использование программных продуктов в состав расходов по налогу на прибыль. Также организацию интересует, какими документами при подобных обстоятельствах она может подтвердить понесенные расходы.

Минфин России выразил свое мнение по данному вопросу в письме от 05.03.2011 № 03-03 06/1/127. Финансовое ведомство пришло к выводу, что расходы на приобретение неисключительных прав на использование программы для ЭВМ по лицензионному соглашению, заключенному через Интернет, можно учесть для целей

налогообложения прибыли. Естественно, сделать это возможно лишь при соответствии рассматриваемых затрат требованиям статьи 252 НК РФ — в частности, при надлежащем документальном подтверждении таких затрат.

Так, документами, доказывающими реальность понесенных расходов при приобретении лицензии на использование программных продуктов через Интернет, могут выступать документы, подтверждающие оплату предусмотренного лицензионным соглашением вознаграждения, а также распечатка электронного письма, подтверждающего поставку программы для ЭВМ покупателю, заверенная в установленном порядке.

Расходы на ПО, приобретенное через Интернет, учитываются в целях налогообложения прибыли при соответствии требованиям статьи 252 НК РФ

АМОРТИЗАЦИЯ СКВАЖИНЫ, ВВЕДЕННОЙ В ЭКСПЛУАТАЦИЮ, НАЧИНАЕТСЯ ТОЛЬКО ПОСЛЕ ПОЛУЧЕНИЯ РАСПИСКИ О ПРИЕМЕ ДОКУМЕНТОВ НА РЕГИСТРАЦИЮ ПРАВА СОБСТВЕННОСТИ

Организация осуществляет деятельность по добыче полезных ископаемых. Для осуществления указанной деятельности она строит и вводит в эксплуатацию скважины. В силу определенных обстоятельств по ряду скважин, построенных и введенных в эксплуатацию в 2009 и 2010 годах, документы на государственную регистрацию права собственности были поданы лишь в декабре 2010 года.

Налогоплательщик интересуется, может ли он в подобных обстоятельствах начислять амортизацию по рассматриваемым скважинам в периоде подачи документов на регистрацию.

Минфин России в письме от 04.03.2011 № 03-03-06/1/116 указал, что для начала начисления амортизации по основным средствам, права на которые подлежат государственной регистрации, необходимо выполнение двух условий:

- включение основного средства в амортизационную группу (наличие документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав);
- ввод его в эксплуатацию.

Таким образом, в рассматриваемой ситуации финансовое ведомство считает возможным начисление амортизации при соблюдении перечисленных выше условий. Документом, подтверждающим факт подачи документов на государственную регистрацию права собственности на объект недвижимости, по мнению Минфина России, может быть расписка регистрационной палаты о приеме документов на регистрацию.

ОБ ОТСУТСТВИИ ОСНОВАНИЙ ДЛЯ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ В НАЛОГОВЫЙ ОРГАН БАНКОВСКОЙ ГАРАНТИИ ИЛИ ПОРУЧИТЕЛЬСТВА БАНКА ДЛЯ ОСВОБОЖДЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ АКЦИЗОВ В СЛУЧАЕ ВЫВОЗА ПОДАКЦИЗНЫХ ТОВАРОВ С ТЕРРИТОРИИ РФ НА ТЕРРИТОРИЮ ГОСУДАРСТВ — ЧЛЕНОВ ТАМОЖЕННОГО СОЮЗА

В письме от 11.03.2011 № 03-07-06/62 Минфин России разъяснил вопрос о вывозе подакцизных товаров с территории РФ.

Уполномоченный орган, сославшись на Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте в Таможенном союзе от 11.12.2009, указал, что Протоколом не предусмотрено поручительство банка или банковская гарантия при экспорте товаров с территории одного государства — члена Таможенного союза на территорию другого государства — члена Таможенного союза.

Не предусмотрена банковская гарантия или поручительство и статьей 198 НК РФ, в которой указан перечень документов, подтверждающих правомерность освобождения от налогообложения акцизами экспортируемых товаров.

СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА

О ПОСЛЕДСТВИЯХ ПРОВЕДЕНИЯ РЕОРГАНИЗАЦИИ В ФОРМЕ ВЫДЕЛЕНИЯ

Организация «А» была реорганизована путем выделения из нее организации «Б». При этом на основании разделительного баланса выделившаяся организация получила все активы, в то время как на балансе реорганизованного юридического лица числится задолженность по уплате налогов.

Налоговым органом неоднократно предпринимались действия по взысканию задолженности с реорганизованного налогоплательщика, однако это оказалось невозможным в связи с отсутствием у должника имущества, на которое может быть обращено взыскание.

В таких обстоятельствах налоговый орган пришел к выводу, что реорганизация была проведена с целью уклонения от уплаты налогов, поскольку при осуществлении реорганизации в форме выделения у выделившейся организации не возникает правопреемства в части исполнения обязательств по уплате налогов преобразуемого юридического лица. Это следует из положений пункта 8 статьи 50 НК РФ.

Поскольку у преобразованной организации отсутствует возможность исполнить обязанность по уплате налогов, налоговый орган привлек ее и выделившееся из ее состава юридическое лицо к солидарному исполнению обязанности по уплате налогов.

ФАС Московского округа в постановлении от 03.03.2011 № КА-А40/17120-10 поддержал выводы, сделанные налоговым органом.

Суд подтвердил возможность возложения солидарной обязанности по уплате налогов на созданные в результате выделения из реорганизованного юридического лица организации

ОШИБОЧНОЕ УКАЗАНИЕ В НАЛОГОВОЙ ДЕКЛАРАЦИИ ЗАНИЖЕННОЙ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ ПО НДС НЕ ВЛИЯЕТ НА РАЗМЕР НАЛОГОВЫХ ВЫЧЕТОВ

Организация приобрела и полностью оплатила (в том числе сумму НДС) товар, который впоследствии был реализован в таможенном режиме экспорта. Налогоплательщиком в налоговый орган представлена налоговая декларация и документы, подтверждающие

правомерность применения налоговой ставки по НДС 0 процентов. НДС, уплаченный продавцу товара, в представленной декларации заявлен к возмещению.

Налоговый орган отказал в возмещении НДС на том основании, что организацией в налоговой декларации занижена сумма налоговой базы по операции реализации товара на экспорт. Налоговый орган отметил, что заявленная сумма НДС соотносится с большей суммой реализации, нежели указана в декларации, в то время как заявленная в декларации налоговая база может соотноситься лишь с меньшей суммой НДС к возмещению.

Между тем коллегия судей ВАС РФ в определении о передаче дела для рассмотрения в порядке надзора от 30.11.2010 № ВАС-13995/10 указала на то, что пропорциональный учет налоговых вычетов предусмотрен главой 21 НК РФ лишь в случаях осуществления операций, как облагаемых НДС, так и освобожденных от налогообложения. Иных случаев пропорционального исчисления налоговых вычетов НК РФ не устанавливает.

В отношении операций по реализации на экспорт товаров, по которым применяется ставка НДС 0 процентов, сумма налога исчисляется отдельно по каждой такой операции. Производство налоговой базы (с учетом претензий налогового органа, касающихся размера валютной выручки) на налоговую ставку, равную 0 процентов, не образует положительной суммы налога, только при наличии которой возможно уменьшение суммы возмещения.

На основании всего вышеизложенного коллегия судей ВАС РФ, а впоследствии и Президиум ВАС РФ, который рассмотрел обстоятельства данного дела 01.03.2011, пришли к выводу, что у налогового органа отсутствовали основания для отказа в возмещении сумм НДС. Ошибочное указание налоговой базы на размер налоговых вычетов в данном случае не влияет.

СУММЫ ЕДИНОВРЕМЕННОЙ НАДБАВКИ К ПЕНСИИ, ВЫПЛАЧИВАЕМОЙ ГЕНЕРАЛЬНОМУ ДИРЕКТОРУ ПРИ УВОЛЬНЕНИИ, НЕ УМЕНЬШАЮТ НАЛОГООБЛАГАЕМУЮ ПРИБЫЛЬ

Налоговый орган посчитал неправомерным включение в состав расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, суммы единовременной надбавки к пенсии, выплаченной при увольнении генеральному директору.

По мнению организации, мнение налогового органа не основано на нормах действующего законодательства. Налогоплательщик указал, что его обязанность выплатить генеральному директору при увольнении единовременную надбавку к пенсии в размере 24 среднемесячных окладов установлена положениями трудового договора, следовательно, такие суммы можно учесть при налогообложении прибыли.

Суд первой инстанции с доводами налогоплательщика не согласился. Он подчеркнул, что наличие возможности включить выплаты в пользу работников в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, зависит от того, связаны ли указанные выплаты с выполнением работниками своих трудовых обязанностей в рамках трудовых договоров. Поскольку спорные выплаты носят непроизводственный характер и с оплатой труда не связаны, у налогоплательщика отсутствуют основания для учета их при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Апелляционный суд опроверг доводы суда первой инстанции, отметив, что обязательства выплатить генеральному директору

единовременную надбавку к пенсии вытекают из условий трудового договора и по своей правовой природе относятся к выплатам компенсационного характера.

Суд кассационной инстанции поддержал позицию суда первой инстанции и налогового органа. Он сослался на пункт 25 статьи 270 НК РФ, согласно которому при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде надбавок к пенсиям и единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда.

Определением ВАС РФ от 29.11.2010 № ВАС-13018/10 дело направлено на рассмотрение в порядке надзора. Президиум ВАС РФ 01.03.2011 ознакомился с обстоятельствами спора и поддержал выводы, сделанные судами первой и кассационной инстанций.

ЛИЗИНГОДАТЕЛЬ ОПРЕДЕЛЯЕТ МОМЕНТ ВВОДА АМОРТИЗИРУЕМОГО ИМУЩЕСТВА В ЭКСПЛУАТАЦИЮ КАК ДАТУ ЕГО ПЕРЕДАЧИ ЛИЗИНГОПОЛУЧАТЕЛЮ

Налоговый орган исключил из состава расходов налогоплательщика, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, суммы амортизационных отчислений, начисленных по основному средству, переданному в лизинг. Основанием для такого решения послужил тот факт, что спорное оборудование не введено в эксплуатацию.

Между тем ФАС Уральского округа в постановлении от 28.01.2011 № Ф09-651/11-СЗ подчеркнул, что лизингодатель приобретает имущество, составляющее предмет договора лизинга, с целью передачи его в финансовую аренду лизингополучателю. Таким образом, в том случае, если предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя и подлежит у него амортизации, момент ввода такого основного средства в эксплуатацию для целей налогообложения прибыли определяется по дате передачи предмета лизинга лизингополучателю.

ВОЗНИКНОВЕНИЕ ПРАВА НА ВЫЧЕТ НДС ПО ПРИОБРЕТЕННОМУ ОБОРУДОВАНИЮ НЕ ЗАВИСИТ ОТ ФАКТА ВВОДА ЕГО В ЭКСПЛУАТАЦИЮ

Одним из оснований отказа налоговым органом в праве на вычет НДС и доначисления сумм данного налога стал тот факт, что приобретенное налогоплательщиком имущество не было введено в эксплуатацию.

ФАС Уральского округа в упомянутом выше постановлении пришел к выводу, что ввод оборудования в эксплуатацию не является основанием для возникновения права на налоговый вычет НДС, поскольку такое требование не поименовано в статьях 171 и 172 НК РФ. Исходя из этого, суд признал несостоятельными доводы налогового органа относительно необходимости ввода оборудования в эксплуатацию для реализации права на вычет НДС.

НАЛОГОВЫЙ ОРГАН НЕ МОЖЕТ ОПРЕДЕЛИТЬ СУММЫ НАЛОГОВЫХ ВЫЧЕТОВ ПО НДС С ПРИМЕНЕНИЕМ РАСЧЕТНОГО МЕТОДА

Президиум ВАС РФ 09.03.2011 поддержал коллегия судей ВАС РФ, пришедшую к выводу о невозможности определения суммы налоговых вычетов по НДС путем применения расчетного метода в определении от 17.12.2010 № ВАС-14473/10.

По мнению судей, налоговый орган не имел права определять сумму налоговых вычетов по НДС с применением расчетного

метода, несмотря на факт непредставления налогоплательщиком документов, подтверждающих применение вычетов, заявленных в декларации по налогу на добавленную стоимость.

Коллегия судей ВАС РФ отметила, что возможность применения расчетного метода установлена Налоговым кодексом Российской Федерации только для целей расчета налоговой базы по НДС. Поскольку сумма налоговых вычетов не влияет на определение налоговой базы, положения пункта 7 статьи 166 НК РФ в отношении налоговых вычетов неприменимы.

В данной ситуации, считают судьи, налоговый орган мог отказать в праве на налоговые вычеты, поскольку налогоплательщик не исполнил свою обязанность по подтверждению данного права. Однако оснований для определения сумм вычета с применением расчетного метода у налогового органа не имеется.

ПРИ КОРРЕКТИРОВКЕ ТАМОЖЕННОЙ СТОИМОСТИ ОБЯЗАННОСТЬ ПО ДОКАЗЫВАНИЮ НЕПРАВОМЕРНОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ МЕТОДА, ВЫБРАННОГО ДЕКЛАРАНТОМ, ЛЕЖИТ НА ТАМОЖЕННЫХ ОРГАНАХ

Организация ввезла оборудование на территорию РФ, таможенную стоимость ввезенного товара определила по первому методу (по стоимости сделки с ввозимыми товарами). При этом в обеспечение уплаты ввозной таможенной пошлины юридическим лицом на счет таможенного органа были перечислены денежные средства.

Таможенный орган произвел корректировку таможенной стоимости и выставил инкассовое поручение для списания денежных средств в бесспорном порядке со счета декларанта. Не согласившись с корректировкой таможенной стоимости, общество обратилось в арбитражный суд.

ФАС Московского округа в постановлении от 11.03.2011 № КА-А41/1347-11 рассмотрел обстоятельства спора и пришел к выводу, что корректировка таможенной стоимости была неправомерной.

Суд указал, что таможенным органам при осуществлении корректировки таможенной стоимости вменяется обязанность доказать наличие оснований для ее осуществления и обосновать правомерность применения иного метода определения таможенной стоимости.

АНАЛИТИКА

НАЛОГОВЫЕ РИСКИ В ЧАСТИ НЕПРИНЯТИЯ РАСХОДОВ ПО УСЛУГАМ МОБИЛЬНОЙ СВЯЗИ

Налог на прибыль

Аудитором были проверены первичные документы по учету услуг мобильной связи, а также экономическая обоснованность списания данного вида затрат на расходы при исчислении налога на прибыль. В результате проверки выявлены следующие факты:

- организация заключила договор на оказание услуг мобильной связи с операторами:
 - «Мегафон» (тариф корпоративный VIP);
 - «МТС» (тариф корпоративный «Москва-бизнес»);

- в трудовых договорах сотрудников (Приложениях к трудовому договору), которым предоставляется мобильная связь, оплачиваемая организацией, не закреплена необходимость в данной услуге в соответствии с занимаемой сотрудником должностью;
- организация осуществляет выдачу собственных мобильных телефонов работникам в пользование, и работники используют собственные телефоны;
- имеется приказ, утвержденный руководителем организации о закреплении SIM-карт за сотрудниками;
- утвержденный производственный перечень телефонных номеров отсутствует;
- организация не утвердила лимиты расходов на мобильную связь.

Аудитор отмечает, что согласно подпункту 25 пункта 1 статьи 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся затраты организации на оплату услуг связи, включая расходы по оплате услуг операторов мобильной телефонной связи. При этом такие расходы должны соответствовать критериям признания расходов для целей налогообложения прибыли, установленным в пункте 1 статьи 252 НК РФ.

Так, согласно пункту 1 статьи 252 НК РФ расходы учитываются в целях налогообложения прибыли, если они экономически обоснованы, документально подтверждены и связаны с деятельностью налогоплательщика, направленной на получение доходов.

Необходимость использования мобильной связи в производственных целях должна быть закреплена как в трудовом договоре, так и в должностных инструкциях работников.

Для подтверждения экономического обоснования расходов на мобильную связь необходимо:

- четко прописать установленный в компании порядок пользования корпоративной сотовой связью как в служебных целях, так и в целях реализации социальной политики;
- указать установленный лимит расходов (стоимостный или временной) на использование сотовой связи, превышение которого подлежит возмещению компании работником за счет собственных средств;
- установить порядок возмещения: периодичность, форма оплаты, на основании каких первичных документов;
- предусмотреть использование безлимитного тарифа для отдельных работников, необходимость переадресации звонков и других услуг оператора сотовой связи для отдельных работников и т. д.

Кроме того, необходимы следующие подтверждающие документы⁴:

- договоры с оператором сотовой связи, в которых оговорены все существенные условия⁵;
- ежемесячные детализированные счета операторов сотовой связи за фактически оказанные услуги связи. В них должны быть указаны все числящиеся за организацией абонентские номера, даты и время переговоров, продолжительность звонков, тарификация услуги⁶;
- приказ по организации, утверждающий списки работников (должностей), которым в силу их должностных обязанностей необходимо использование сотовой связи. В приказе отражаются номера сотовых телефонов и SIM-карт, закрепленных за конкретными работниками в целях реализации социальной политики и в служебных целях. В этом документе организация может также установить список базовых телефонных номеров абонентов, связь с которыми осуществля-

4 Письмо Минфина России от 27.07.2006 № 03-03-04/3/15.

5 Требования к оформлению договора об оказании услуг подвижной связи, а также существенные условия такого договора изложены в пунктах 19 и 20 Правил оказания услуг подвижной связи, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 25.05.2005 № 328.

6 Письмо УФНС России по г. Москве от 09.02.2005 № 20-12/8153.

ется в рамках производственной деятельности. После поступления от операторов счетов за фактически оказанные услуги сотовой связи работники представляют в бухгалтерию пояснения по тем номерам счетов, которые не были оговорены в приказе. В частности, указываются наименование контрагента, его местонахождение (город, населенный пункт), вид деятельности (если сотрудник занимался поиском потенциальных клиентов или поставщиков);

- специальные ведомости передачи работникам сотовых телефонов, находящихся в собственности организации, либо иные аналогичные документы;
- специальные ведомости передачи работникам SIM-карт, приобретенных организацией, или другие подобные документы;
- должностные инструкции работников, содержащие указание, что работнику в служебных целях нужно пользоваться именно сотовой связью⁷.

По мнению Аудитора, в должностной инструкции работника, пользующегося мобильной связью, должна быть обоснована необходимость ведения им переговоров по мобильному телефону в служебных целях. Если в силу своих должностных обязанностей работник целый день находится в офисе, где имеется стационарная телефонная связь, то доказать экономическую обоснованность затрат на сотовую связь такого работника будет трудно.

По мнению налоговых органов, производственную необходимость звонков, указанных в детализированном счете, подтвердят, например, договор с контрагентом, письменное распоряжение руководства сделать звонки, отчет работника о результатах переговоров⁸.

К детализированному отчету должны быть приложены расшифровки, составленные организацией в произвольной форме и заверенные руководителем, подтверждающие факт того, что конкретный телефонный номер принадлежит юридическому лицу (другому лицу), с которым у организации установлены производственные связи либо эти связи будут установлены в будущем. При этом требуется, чтобы перечень абонентов, с которыми велись переговоры по служебному мобильному телефону, был подкреплен данными

⁷ Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 24.04.2007 по делу № А33-10149/06-Ф02-2062/07.

⁸ Письмо УФНС России по г. Москве от 20.09.2006 № 20-12/83834.1; Письмо УФНС России по г. Москве от 18.06.2009 № 16-15/061735; Письмо Минфина России от 19.01.2009 № 03-03-07/2; Письмо Минфина России от 05.06.2008 № 03-03-06/1/350; Письмо Минфина России от 27.07.2006 № 03-03-04/3/15; Письмо Минфина России от 23.05.2005 № 03-03-01-04/1/275; Письмо УФНС России по г. Москве от 20.09.2006 № 20-12/83834; Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 10.06.2008 по делу № А29-2210/2007.

об этих абонентах в деловой переписке, договорной документации предприятия. Указывается, что к косвенным доказательствам производственного характера расходов могут быть отнесены письменное распоряжение (служебное задание) сделать звонки, а также отчет сотрудника-исполнителя о результатах переговоров в письменной форме. Оба документа составляются в произвольной форме, но с отражением всех реквизитов, предусмотренных для первичных документов пунктом 2 статьи 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Если документы, подтверждающие производственный характер переговоров, проведенных сотрудниками по мобильным телефонам, отсутствуют, такие переговоры рассматриваются как звонки частного характера и расходы на связь не учитываются для целей налогообложения прибыли.

По мнению Аудитора, у организации существует риск признания налоговыми органами расходов на мобильную связь документально неподтвержденными, в части экономической обоснованности затрат.

Расходы на мобильную связь должны быть обусловлены производственной необходимостью

Налог на добавленную стоимость

Также в случае отказа в учете расходов при расчете налогооблагаемой прибыли возникает риск отказа в вычетах НДС, начисленного по таким расходам. Так, подпунктом 1 пункта 1 статьи 171 НК РФ установлено, что вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им по услугам, приобретаемым для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения. Расходы на приобретение вышеуказанных услуг могут быть признаны налоговыми органами не связанными с операциями, облагаемыми НДС.

Таким образом, у организации может возникнуть риск доначисления налоговыми органами НДС ранее принятого к вычету при оприходовании услуг.

С целью минимизации налоговых рисков Аудитор рекомендует привести в соответствие с требованиями налогового законодательства документы по учету данного вида расхода, в частности в соответствии с вышеуказанными нормативными актами.

КОНТАКТЫ

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

Симоянов Николай Викторович
n.simoyanov@bdo.ru

Иваненко Виталий Владимирович
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», ЗАО «БДО Техническая Экспертиза», ООО «БДО Юникон Консалтинг», ЗАО «БДО Юникон Бизнес Солюшнс», ООО «БДО Менеджмент», зарегистрированные в соответствии с законодательством Российской Федерации, являются членами 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.

© ООО «БДО Менеджмент». Все права защищены.