

Е. В. Бехтерева

**Хозяйственные договора.
Правовые и
налоговые аспекты...**



Елена Бехтерева

**Хозяйственные договора.
Правовые и налоговые аспекты
для целей налогообложения**

«Научная книга»

2009

Бехтерева Е. В.

Хозяйственные договора. Правовые и налоговые аспекты для целей налогообложения / Е. В. Бехтерева — «Научная книга», 2009

Хозяйственная деятельность всех предприятий строится на договорных отношениях, начиная от принятия на работу сотрудников до заключения различного рода сделок. В современной деловой практике договор стал не только документом, регламентирующим отношения между сторонами, но и своеобразным инструментом налогового планирования, позволяющим предприятиям управлять финансовыми потоками. Вопросы о том, какой вид договора лучше использовать при заключении сделок, какие существенные моменты необходимо предусмотреть при выборе организации-партнера, как учитывать договорные отношения, являются достаточно сложными и ответственными. Разобраться в них бухгалтеру поможет данное издание. Практическое пособие предназначено для юристов, финансовых менеджеров, бухгалтеров и руководителей организаций.

© Бехтерева Е. В., 2009

© Научная книга, 2009

Содержание

Глава 1. Основы договорной деятельности предприятий	6
1.1. Понятие договора и его структура	6
1.2. Правовые последствия заключения и расторжения договоров	9
1.3. Понятие оспоримых и ничтожных сделок. Мнимые и притворные сделки	11
Глава 2. Использование хозяйственных договоров в деятельности предприятий. Правовые и налоговые аспекты для целей налогообложения	16
2.1. Договор купли-продажи. Существенные условия, налоговые и правовые аспекты	16
2.2. Договор мены. Контрактные оговорки для целей управления налоговыми обязательствами	37
2.3. Договор дарения. Значение для целей налогового планирования	39
2.4. Договор аренды имущества. Лизинг. Правовые, бухгалтерские и налоговые аспекты. Налоговые преимущества договора аренды и договора лизинга. Существенные моменты для целей управления налоговыми обязательствами	45
Конец ознакомительного фрагмента.	46

Елена Владимировна Бехтерева
Хозяйственные договора.
Правовые и налоговые аспекты
для целей налогообложения

Все права защищены. Никакая часть электронной версии этой книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме и какими бы то ни было средствами, включая размещение в сети Интернет и в корпоративных сетях, для частного и публичного использования без письменного разрешения владельца авторских прав.

Глава 1. Основы договорной деятельности предприятий

1.1. Понятие договора и его структура

В условиях предпринимательства хозяйствующие субъекты находятся в постоянных экономических взаимоотношениях. С целью их регулирования все контакты между субъектами оформляются договором. Все экономические связи между предприятиями-контрагентами, основанные на договорных отношениях, регулируются Гражданским кодексом Российской Федерации (ГК РФ) (части первая, вторая и третья) (с изм. и доп. от 20 февраля, 12 августа 1996 г., 24 октября 1997 г., 8 июля, 17 декабря 1999 г., 16 апреля, 15 мая, 26 ноября 2001 г., 21 марта, 14, 26 ноября 2002 г., 10 января, 26 марта, 11 ноября, 23 декабря 2003 г., 29 июня, 29 июля, 2, 29, 30 декабря 2004 г., 21 марта, 9 мая, 2, 18, 21 июля 2005 г., 3, 10 января, 2 февраля, 3, 30 июня, 27 июля 2006 г.).

Согласно Гражданскому кодексу, договором признается соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей (ст. 420 Гражданского кодекса РФ). При этом к договорам применяются те же правила и требования, которые предъявляются к двух- и многосторонним сделкам (гл. 9 Гражданского кодекса РФ).

Сделки, партнерские связи занимают особое, одно из основных, место в системе экономических отношений и гражданского права. Сделки служат средством взаимоотношений между субъектами по поводу предмета деятельности и другого имущества, прав и обязательств организации. Именно с помощью сделок и договорных отношений осуществляются все коммерческие отношения между предприятиями, между предприятиями и физическими лицами, а также физическими лицами.

Для признания сделки реальной и действительной она в обязательном порядке должна быть оформлена договором. По сути, любой вид деятельности можно представить в виде непрерывного процесса взаимосвязанных сделок. Кроме того, результаты совершенных организацией сделок определяют результаты ее деятельности, а также содержание и суть отношений с налоговыми и другими государственными органами. Именно сделками регулируются гражданские права и обязанности между субъектами.

Любой вид сделки представляет собой набор определенных юридических признаков и свойств, позволяющих оценить ее правомерность, законность, юридическую форму и экономический результат.

Правомерность является основополагающим признаком сделки. При этом под правомерностью понимается соответствие условий, на которых совершается сделка, требованиям закона и иных нормативных актов. Кроме того, особое значение имеют нравственные нормы сделки и ее соответствие требованиям добросовестности, разумности и справедливости (п. 2 ст. 6, п. 3 ст. 10 и ст. 169 Гражданского кодекса РФ).

Целью сделки является достижение какого-либо результата. Цель в сделке носит правовой характер, например приобретение права собственности, права на долю, исключительное право и другие права. При этом существенным условием сделки является ее соответствие требованиям правовых норм.

Результат сделки представляет собой определенных правовых последствий для сторон сделки. Правовой результат может наступить, только если у лиц, совершающих сделку, имелись для этого соответствующие юридические предпосылки.

Сделки могут классифицироваться по различным признакам. Как правило, в гражданском праве сделки делятся на возмездные и безвозмездные, консенсуальные и реальные, каузальные и абстрактные, односторонние, двусторонние и многосторонние.

Возмездная сделка представляет собой условия договора между лицами при наличии встречного требования, т. е. обязанность одной стороны совершить определенные действия соответствует встречной обязанности другой стороны по предоставлению соответствующего эквивалента. Примером возмездной сделки может служить договор на оказание платных услуг. По условиям такого договора одна сторона обязуется оказать услугу, а другая сторона – оплатить эту услугу каким-либо денежным или неденежным эквивалентом. В современных условиях именно возмездные сделки получили наибольшее распространение.

К основным безвозмездным сделкам, предусмотренным гражданским законодательством, относятся договоры дарения (ст. 572 Гражданского кодекса РФ) и договор безвозмездного пользования имуществом (ст. 689 Гражданского кодекса РФ). При этом сделки типа завещания к сделкам как таковым не относятся, так как отсутствует встречное предоставление. Некоторые виды сделок могут быть как возмездными, так и безвозмездными (поручение, хранение, заем).

Сделки, действительность которых зависит от основания (каузы), являются каузальными. При этом изменение или прекращение основания влечет за собой изменение либо прекращение сделки. Правовые последствия абстрактных сделок не зависят от их основания. К таким сделкам относится вексель, так как его действительность не зависит от основания выдачи. Для подтверждения действительности векселя не имеет значение, кем выдан вексель: поставщиком на своего покупателя или покупателем в пользу своего поставщика (товарный или коммерческий вексель); заемщиком кредитору по договору займа (финансовый вексель), без принятия денежной суммы и без движения товаров для учета в банке (безвалютный вексель), для обеспечения кредита (обеспечительский) и т. д.

К консенсуальным сделкам относятся сделки условия, совершение которых предусматривает момент достижения соглашения сторон. К таким сделкам относятся договоры купли-продажи, аренды, возмездного оказания услуг и пр.

Кроме того, специальными нормативными актами могут предусматриваться и другие виды сделок. Например, Законом о биржах предусматриваются сделки с реальным биржевым товаром, сделки форвардные, фьючерсные и опционные (ст. 7).

Как уже отмечалось, для признания сделки действительной и реальной она должна быть оформлена договором. К обязательствам, возникшим из условий договора, применяются общие положения об обязательствах, предусмотренные гражданским законодательством. К договорам, заключаемым более чем двумя сторонами, общие положения о договоре применяются, когда это не противоречит многостороннему характеру таких договоров.

Договор представляет собой юридический факт. Например, соглашением двух сторон является договор найма жилого помещения, условия которого предусматривают, что одна сторона – собственник жилого помещения или уполномоченное им лицо (займодаделец) – обязуется предоставить другой стороне (нанимателю) жилое помещение за плату во владение и пользование для проживания в нем (ст. 671 Гражданского кодекса РФ). Соглашением нескольких сторон может служить договор, заключаемый производственными кооперативами (ст. 107 Гражданского кодекса РФ), договор простого товарищества (договор о совместной деятельности), по которому двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной, не противоречащей закону цели (ст. 1041 Гражданского кодекса РФ).

Договор по своей сути должен выражать согласованную волю сторон, направленную на достижение соответствующей правопорядку цели. При этом некоторые виды договоров наряду с обязательственными также порождают вещные правоотношения, такие как правоотноше-

ния собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления (ст. 209, 294, 296 Гражданского кодекса РФ). В некоторых случаях договоры служат основанием возникновения не только имущественных, но и личных неимущественных правоотношений (например, договоры о продаже или иной переуступке патента на изобретение, промышленный образец).

Понятия «договор» и «обязательство» различны, так как договор в качестве соглашения двух или нескольких сторон является юридическим фактом, а обязательство – разновидность гражданского правоотношения, возникающая не только из условий договора, но и из других оснований (ст. 8 и 307 гражданского кодекса РФ).

Граждане и юридические лица свободны в заключении договора (ст. 421 Гражданского кодекса РФ). Законом не допускается понуждение к заключению договора, кроме случаев, когда обязанность заключения договора предусмотрена Гражданским кодексом РФ, законом или добровольно принятым обязательством.

Гражданским кодексом предусмотрены типичные виды договоров. Однако стороны могут заключить договор, в котором содержатся элементы различных договоров, предусмотренных законом или иными правовыми актами (смешанный договор). К отношениям сторон по смешанному договору применяются в соответствующих частях правила о договорах, элементы которых содержатся в смешанном договоре, если иное не вытекает из соглашения сторон или существа смешанного договора.

Условия договора определяются по усмотрению сторон, кроме случаев, когда содержание условия предусмотрено законом или иными правовыми актами (ст. 422 Гражданского кодекса РФ).

Заключенный между сторонами договор должен соответствовать обязательным для сторон правилам, установленным законом и иными правовыми актами (императивным нормам), действующим в момент его заключения. При этом если после заключения договора принят закон, устанавливающий обязательные для сторон правила, отличные от тех, которые действовали при заключении договора, условия заключенного договора сохраняют силу, кроме случаев, когда в законе установлено, что его действие распространяется на отношения, возникшие из ранее заключенных договоров.

1.2. Правовые последствия заключения и расторжения договоров

Любой договор может быть расторгнут. При этом такое право имеет одна или все стороны данного договора, если иное не предусмотрено законодательством (ст. 450 Гражданского кодекса РФ).

По решению суда по требованию одной из сторон договор может быть изменен или расторгнут только:

- 1) при существенном нарушении договора другой стороной;
- 2) в иных случаях, предусмотренных Гражданским кодексом РФ, другими законами или договором.

При этом существенным признается нарушение договора одной из сторон, которое влечет для другой стороны такой ущерб, что она в значительной степени лишается того, на что была вправе рассчитывать при заключении договора.

При расторжении договора в одностороннем порядке полностью или частично, когда такой отказ допускается законом или соглашением сторон, договор считается соответственно расторгнутым или измененным.

Соглашение об изменении и прекращении договора по иску третьего лица может быть признано недействительным судом, если оно нарушает его права и законные интересы или противоречит закону.

Изменение или расторжение договора по требованию одной из сторон возможно по двум вариантам.

В первом случае возникает существенное нарушение договора другой стороной, которое является основанием изменения и расторжения договора. При этом существенность нарушения договора оценивается, прежде всего, по экономическим критериям. Стороне, подавшей в суд иск об изменении или прекращении договора, необходимо доказать, что в случае продолжения действия договора она может понести ущерб в форме упущенной выгоды и тех расходов, которые возникли в процессе исполнения договора. Кроме того, понятие существенности связано с причинением неимущественного вреда, например в безвозмездных договорах. Существенность нарушения договора определяется судом и в некоторых случаях законом. Так, согласно ст. 523 Гражданского кодекса РФ, нарушение договора поставки сторонами является существенным, пока не доказано обратное, в случаях поставки товаров ненадлежащего качества; с недостатками, которые не могут быть устранены в приемлемый для покупателя срок; неоднократного нарушения сроков поставки товаров; неоднократного нарушения сроков оплаты товаров и неоднократной невыборки товаров покупателем.

Во втором случае изменение и расторжение договора допускается по основаниям, предусмотренным Гражданским кодексом, другими законами или договором. В качестве таких оснований выступают действия (бездействие) стороны договора, создающие условия для возможного причинения ущерба другой стороне, даже если они непосредственно не связаны с нарушением договорного обязательства.

Односторонний отказ от исполнения договора, как правило, допускается по таким договорам, как договоры об оказании услуг (договор поручения – ст. 977 Гражданского кодекса РФ); договор возмездного оказания услуг (ст. 782 Гражданского кодекса РФ), банковского счета (ст. 859 Гражданского кодекса РФ) и банковского вклада (ст. 837 Гражданского кодекса РФ); а также другим договорам, в которых право одной из сторон на односторонний отказ от исполнения договора неразрывно связано с юридической конструкцией данного договора. Право на односторонний отказ от исполнения договора может быть предусмотрено услови-

ями договора на стадии его заключения или изменения в форме заключения дополнительного соглашения с указанием условий его осуществления.

Следует отметить, что если одна из сторон не выполняет условия договора или выполняет их не в полной мере, то другая сторона имеет право расторгнуть договор и потребовать возмещения убытков от неисполненного договора, т. е. оплатить неустойку. Данное условие также предусматривается условиями договора на стадии его заключения.

Обстоятельства, на основе которых был заключен договор, могут измениться даже по не зависящим от сторон причинам. Такие обстоятельства, возникающие вне контроля сторон, как экономические (наличие товара на рынке, способы его доставки, рыночные цены на товар и рабочую силу и т. п.), правовые и иные факторы, которые действовали на момент заключения договора. Изменение таких обстоятельств в период действия договора не связано с действием непреодолимой силы.

Порядок изменения и расторжения договора закреплен гражданским законодательством (ст. 452 Гражданского кодекса РФ). Соглашение об изменении или о расторжении договора совершается в той же форме, что и договор, если иное не предусмотрено законодательством и другими правовыми нормативными актами и обычаям делового оборота. В случае отказа другой стороны от изменения или расторжения договора, сторона, изъявившая такую инициативу, может подать иск в суд об изменении или расторжении договора в указанные в договоре сроки, а при их отсутствии – в тридцатидневный срок.

При изменении и расторжении договора для обеих сторон имеют место определенные последствия. При этом при изменении договора обязательства сторон сохраняются в измененном виде (ст. 453 Гражданского кодекса РФ), а при расторжении договора обязательства сторон прекращаются.

Обязательства считаются измененными или прекращенными с момента заключения соглашения сторон об изменении или о расторжении договора, если иное не вытекает из соглашения или характера изменения договора, а при изменении или расторжении договора в судебном порядке – с момента вступления в законную силу решения суда об изменении или о расторжении договора.

При изменении или расторжении договора стороны не вправе требовать возвращения того, что было ими исполнено по обязательству до момента изменения или расторжения договора, если иное не установлено законом или соглашением сторон. При этом если основанием для изменения или расторжения договора явилось существенное нарушение договора одной из сторон, то другая сторона вправе требовать возмещения убытков, причиненных изменением или расторжением данного договора. Следует отметить, что норма о невозможности возврата сторонами того, что было исполнено ими по договору до момента его изменения или расторжения, не подлежит применению, если иное установлено законом или соглашением сторон. Например, согласно п. 2 ст. 475 Гражданского кодекса РФ, покупатель вправе при продаже ему вещи ненадлежащего качества расторгнуть договор и, возвратив данную вещь продавцу, потребовать от него возврата уплаченной за нее суммы.

1.3. Понятие оспоримых и ничтожных сделок. Мнимые и притворные сделки

Гражданское законодательство выделяет такие понятия, как «оспоримые» и «ничтожные» сделки, «мнимые» и «притворные» сделки.

Сделка признается недействительной по основаниям, установленным Гражданским Кодексом, в силу признания ее таковой судом (оспоримая сделка) либо независимо от такого признания (ничтожная сделка) (ст. 166 Гражданского кодекса РФ).

Недействительность сделки представляет собой отсутствие того результата, который ожидали лица, совершавшие сделку. При этом недействительность сделки зависит от характера нарушений, допущенных при ее совершении. Исходя из этого, сделки и подразделяются на оспоримые и ничтожные.

Оспоримая сделка представляет собой сделку, которая влечет за собой возникновение юридического результата для сторон. При этом если ни одна из сторон или заинтересованных лиц не предъявила иск о признании сделки недействительной, то она может быть исполнена сторонами, что не противоречит закону. Однако участник отношений для защиты своего права может подать иск в суд об исполнении сделки. Например, если несовершеннолетний в возрасте от 14 до 18 лет совершил сделку без согласия родителей, то они могут обратиться в суд и потребовать признания сделки недействительной или примириться с этой сделкой. Такая сделка является относительно недействительной.

Из самого названия сделки следует, то оспоримыми являются те виды сделок, которые дают возможность выбора между судебной формой защиты своего права и другими путями урегулирования отношений с лицами, связанными с ним по этой сделке. К оспоримым видам сделок относятся:

- 1) сделки, совершенные несовершеннолетними в возрасте от 14 до 18 лет (ст. 175 Гражданского кодекса РФ);
- 2) сделки, совершенные лицами, ограниченными судом в дееспособности (ст. 176 Гражданского кодекса РФ);
- 3) сделки, совершенные лицами, не способными понимать значение своих действий или руководить ими (ст. 177 Гражданского кодекса РФ);
- 4) сделки, совершенные под влиянием заблуждения (ст. 178 Гражданского кодекса РФ);
- 5) обмана, угрозы, насилия, злонамеренного соглашения представителя одной стороны с другой стороной или стечения тяжелых обстоятельств (ст. 179 Гражданского кодекса РФ);
- 6) сделки юридического лица, выходящие за пределы его правоспособности (ст. 173 Гражданского кодекса РФ);
- 7) совершенные лицом вне пределов его полномочий (ст. 174 Гражданского кодекса РФ).

Ничтожными сделками признаются сделки, которые признаются абсолютно недействительными. Ничтожной является сделка, совершение и исполнение которой нарушает интересы общества, противоречит его принципам и системе ценностей. При этом лицо, участвовавшее в сделке, не имеет права выбора о действительности данной сделки. Согласно Гражданскому кодексу РФ, ничтожными признаются сделки:

- 1) не соответствующие закону или иным правовым актам (ст. 168);
- 2) противные основам правопорядка и нравственности (ст. 169);
- 3) с лицами до 14 лет (ст. 172), сделки с недееспособными (ст. 171);
- 4) совершенные с нарушением формы, предписываемой законом под страхом недействительности (ст. 162, 165);
- 5) мнимые (ст. 170);
- 6) притворные (ст. 170).

Гражданский кодекс устанавливает перечень лиц, которым предоставлено право требования о признании сделки недействительной. При этом оспоримую сделку могут потребовать признать недействительной только заинтересованные в этой сделке лица, т. е. ее стороны.

Однако в некоторых случаях законодательство ограничивает круг лиц, имеющих право требования признания сделки недействительной, предоставляя это право только одной из сторон. Так, требование о недействительности сделки, совершенной представителем юридического лица с превышением полномочий, ограниченных учредительными документами, может быть предъявлено только тем лицом, в интересах которого установлены такие ограничения (ст. 174 Гражданского кодекса РФ).

Ничтожная сделка признается недействительной даже при отсутствии признания ее недействительной в судебном порядке.

Следует отметить, что одна и та же сделка может быть признана либо ничтожной, либо оспоримой в зависимости от обстоятельств, в которых она была заключена.

Действительность сделки зависит от действительности элементов, из которых состоит данная сделка. Исходя из этого, недействительные сделки могут быть сгруппированы по элементам, оказавшимся дефектными, т. е. недействительными для данных обстоятельств:

- 1) сделки с дефектом субъекта;
- 2) сделки с дефектом формы;
- 3) сделки с дефектом содержания;
- 4) сделки с дефектом воли.

При этом следует помнить, что недействительной признается любая сделка, не соответствующая требованиям законодательства или иным правовым актам.

Сделки с дефектом субъекта можно подразделить на две группы:

- 1) сделки с недееспособностью граждан;
- 2) сделки со специальной правоспособностью юридических лиц либо статусом их органов.

Для признания сделки действительной необходимо, чтобы ее участники обладали дееспособностью (полной, конкретной или ограниченной). На основании этих элементов сгруппированы следующие виды недействительных сделок:

1) сделки, совершаемые гражданином, признанным недееспособным вследствие психического расстройства, признаются ничтожными (ст. 171 Гражданского кодекса РФ). При этом каждая из сторон такой сделки обязана возвратить другой все полученное в натуре, а при невозможности возвратить полученное в натуре – возместить его стоимость в деньгах. Кроме того, дееспособная сторона обязана возместить другой стороне понесенный ею реальный ущерб, если дееспособная сторона знала или должна была знать о недееспособности другой стороны. Сделка, совершенная гражданином, признанным недееспособным вследствие психического расстройства, в его интересах может быть признана судом действительной по требованию его опекуна, в случае, если эта сделка совершена к выгоде недееспособного гражданина (п. 2 ст. 171 Гражданского кодекса РФ);

2) сделки, совершенные несовершеннолетними лицами, не достигшими 14 лет, признаются ничтожными (ст. 172 Гражданского кодекса РФ). При этом ничтожная сделка может быть признана судом действительной согласно п. 2 ст. 172 Гражданского кодекса РФ по требованию родителей, усыновителей или опекуна малолетнего, если она совершена к выгоде малолетнего. Для признания сделки, совершенной несовершеннолетними лицами, недействительной основанием выступает отсутствие письменного согласия законных представителей на ее совершение (ст. 175 Гражданского кодекса РФ);

3) сделки, совершенные лицами, ограниченными судом в дееспособности, признаются оспоримыми (ст. 176 Гражданского кодекса РФ). При этом попечитель имеет право потребовать признать совершенную сделку недействительной. Лица, признанные ограниченно дееспособными,

собными судом, имеют право совершать только мелкие бытовые сделки, которые данный гражданин имеет право совершать самостоятельно;

4) сделки юридических лиц, выходящие за пределы их правоспособности, а также сделки, совершенные органами юридического лица с превышением их полномочий, признаются оспоримыми (ст. 173, 174 Гражданского кодекса РФ).

Кроме того, в состав оспоримых сделок относятся сделки, совершенные лицом, полномочия которого ограничены учредительными документами юридического лица (ст. 174 Гражданского кодекса РФ).

Другим видом недействительных сделок являются сделки с дефектами формы. Согласно законодательству, сделка порождает права и обязанности, если соблюдена ее правовая форма (ст. 158, 162, 165 Гражданского кодекса РФ). При этом различают письменную и устную формы сделок. В свою очередь письменная форма может быть простой и нотариальной. Нарушение правовой формы сделки влечет за собой признание ее ничтожной.

Сделка совершается в письменной форме путем составления документа – договора, определяющего содержание сделки.

Обязательным условием простой формы сделки является подписание договора, уполномоченным подписанного лицом.

Обязательным условием для соблюдения требований наиболее существенных и важных сделок устанавливается нотариальная форма сделки (ст. 163 Гражданского кодекса РФ). Как правило, такая форма сделок предусматривается законодательством для таких сделок, как завещание, дарение, купля-продажа в жилищной сфере. В свою очередь несоблюдение нотариальной формы влечет за собой признание данной сделки ничтожной (ст. 165 Гражданского кодекса РФ).

Требование нотариальной формы сделки предъявляется также к сделкам, подлежащим государственной регистрации (п. 3 ст. 165 Гражданского кодекса РФ). К таким сделкам относятся, например, сделки с землей и другим недвижимым имуществом.

Для действительности сделки важны воля и волеизъявление, реально выраженные в сделках. При этом сделки с дефектом воли признаются недействительными.

Такие сделки подразделяются на совершенные без внутренней воли на совершение сделки и сделки, в которых внутренняя воля сформировалась неправильно. При этом без внутренней воли совершаются сделки, заключенные под влиянием насилия, угрозы, злонамеренного соглашения представителя одной стороны с другой стороной (ст. 179 Гражданского кодекса РФ), а также гражданином, не способным понимать значения своих действий или руководить ими (ст. 177 Гражданского кодекса РФ), и сделки, совершенные под влиянием заблуждения (ст. 178 Гражданского кодекса РФ).

Сделки, совершенные под влиянием обмана, насилия, угрозы, злонамеренного соглашения представителя одной стороны с другой или тяжелых обстоятельств, которые применяются в отношении граждан и юридических лиц, признаются оспоримыми согласно ст. 179 Гражданского кодекса РФ.

Сделки, условия которых расходятся с требованиями законодательства и иных правовых актов, являются сделками с дефектами содержания и признаются недействительными. К таким сделкам относятся сделки, совершаемые с целью, противной основам правопорядка и нравственности (ст. 169 Гражданского кодекса РФ), а также мнимые и притворные сделки (ст. 170 Гражданского кодекса РФ), которые являются ничтожными.

Сделка, совершенная гражданином, находившимся в момент ее совершения в состоянии, когда он не был способен понимать значение своих действий или руководить ими, может быть признана судом недействительной по иску этого гражданина либо иных лиц, чьи права или охраняемые законом интересы нарушены в результате ее совершения.

Мнимой признается сделка, совершенная лишь для вида, без намерения создать соответствующие правовые последствия.

Притворной является сделка, совершенная с целью прикрыть другую сделку. Ярким примером притворной сделки является сделка купли-продажи автомашин, которые оформляются как передача во временное безвозмездное пользование или путем выдачи доверенности. Как правило, такая сделка оформляется с целью избежать необходимости платить причитающуюся за совершение сделки купли-продажи автомашины государственную пошлину. Такая сделка признается недействительной, а к отношениям сторон применяются нормы сделки купли-продажи.

Особое место среди споров в судебной практике занимают иски о признании сделок недействительными и применении к ним последствий недействительности (реституция). Следует отметить, что, как правило, на момент признания судом сделки недействительной имущество, приобретенное в результате сделки, уже перепродано другому лицу. Новый владелец имущества заявляет, что не знал и не мог знать об отсутствии права у продавца отчуждать имущество и является добросовестным покупателем. При этом если имущество возмездно приобретено у лица, которое не имело права его отчуждать, о чем приобретатель не знал и не мог знать (добросовестный приобретатель), то собственник вправе истребовать это имущество от приобретателя только в случае, когда имущество было утеряно собственником или лицом, которому имущество было передано собственником во владение, либо похищено у того или другого, либо выбыло из их владения иным путем помимо их воли (ст. 302 Гражданского кодекса РФ).

Для применения последствий по требованию о недействительности сделки существует срок исковой давности. Срок исковой давности по требованию о применении последствий недействительности ничтожной сделки составляет три года. При этом начало срока исковой давности по данному требованию начинается со дня, когда началось исполнение этой сделки. Срок исковой давности по требованию о признании оспоримой сделки недействительной и о применении последствий ее недействительности составляет один год. При этом начало срока исковой давности по данному требованию начинается со дня прекращения насилия или угрозы, под влиянием которых была совершена сделка (п. 1 ст. 179 Гражданского кодекса РФ), либо со дня, когда истец узнал или должен был узнать об иных обстоятельствах, являющихся основанием для признания сделки недействительной. Как уже отмечалось, сделками признаются действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей (ст. 153 Гражданского кодекса РФ). Одной из разновидностей сделок является договор. Действительность сделки означает, что данная сделка порождает именно те правовые последствия, к которым стремились стороны сделки.

Для целей налогового законодательства недействительные сделки также имеют последствия, имеющие особое значение для государственных органов.

Например, между юридическими лицами заключена сделка на оказание услуг, связанных с лицензируемой деятельностью. Исполнитель оказываемых услуг по данной сделке лицензии не имеет. При проверке совершенной сделки налоговыми органами устанавливается вывод о недействительности сделки. При этом затраты на оказанные услуги по этой сделке отнесены на уменьшение налогооблагаемой прибыли не правомерно, что влечет за собой наложение штрафных санкций и пени по неверно исчисленному налогу на прибыль. В соответствии с законодательством (ст. 173 Гражданского кодекса РФ) такая сделка является оспоримой как сделка, выходящая за пределы правоспособности юридического лица. Данная статья закрепляет круг лиц, имеющих право требовать признания такой сделки недействительной. Кроме того, обязательным условием признания сделки недействительной является факт о том, что другая сторона сделки знала или должна была знать о незаконности данной сделки.

При отсутствии решения суда о признании сделки недействительной, сделка признается действительной и произведенные расходы правомочно считать подлежащими отнесению на уменьшение налогооблагаемой прибыли.

Однако если налоговым законодательством предусмотрено наличие лицензии на данную деятельность, то без ее наличия сделка об оказании услуг считается недействительной. Так, например, для включения в состав затрат расходов на услуги по подготовке и переподготовке кадров, данные услуги должны быть оказаны образовательными учреждениями, получившими лицензию (подп. 1 п. 3 ст. 264 Налогового кодекса Российской Федерации (Налогового кодекса РФ) (с изм. и доп. от 30 марта, 9 июля 1999 г., 2 января, 5 августа, 29 декабря 2000 г., 24 марта, 30 мая, 6, 7, 8 августа, 27, 29 ноября, 28, 29, 30, 31 декабря 2001 г., 29 мая, 24, 25 июля, 24, 27, 31 декабря 2002 г., 6, 22, 28 мая, 6, 23, 30 июня, 7 июля, 11 ноября, 8, 23 декабря 2003 г., 5 апреля, 29, 30 июня, 20, 28, 29 июля, 18, 20, 22 августа, 4 октября, 2, 29 ноября, 28, 29, 30 декабря 2004 г., 18 мая, 3, 6, 18, 29, 30 июня, 1, 18, 21, 22 июля, 20 октября, 4 ноября, 5, 6, 20, 31 декабря 2005 г., 10 января, 2, 28 февраля, 13 марта, 3, 30 июня, 18, 26, 27 июля 2006 г.)).

Если сделка признана недействительной по иску лицензирующего органа, то только лишь такое признание налоговых последствий не влечет. Последствием недействительной сделки является двусторонняя реституция (возврат полученного имущества в результате незаконной сделки в натуре или в денежном выражении). Исходя из этого, стороны должны вернуть друг другу все приобретенное в результате сделки. До окончания реституции налогоплательщик не может и не должен вносить изменения в бухгалтерский и налоговый учеты и производить пересчет налоговых обязательств. Кроме того, услуга фактически была оказана и этот факт отражен в бухгалтерском учете. При этом результаты оказанной услуги использованы в дальнейшем процессе хозяйственной деятельности сторон сделки. В таком случае возврат должен быть произведен в денежном выражении в соответствии с нормами Гражданского кодекса. При отсутствии спора, как правило, сумма возмещения составляет первоначальную стоимость услуг, указанную в договоре. При этом экономическое содержание произведенных платежей не зависит от признания сделки недействительной.

Кроме того, сделка изначально может быть недействительной (ничтожной) и при этом налоговые последствия будут аналогичными. Например, по незарегистрированному договору аренды, заключенному на срок более одного года арендатор должен оплатить арендодателю стоимость использованного им помещения. При этом оплата арендованного помещения подлежит включению в расходы по аренде, уменьшающие налогооблагаемую прибыль, а НДС, уплаченный в составе этих расходов, относится на налоговые вычеты, если арендованное помещение было фактически использовано в процессе хозяйственно-финансовой деятельности арендатора.

Таким образом, недействительность сделок не влечет за собой налоговых последствий до момента проведения реституции, т. е. возвращения полученного результата от произведенной сделки.

Глава 2. Использование хозяйственных договоров в деятельности предприятий. Правовые и налоговые аспекты для целей налогообложения

2.1. Договор купли-продажи. Существенные условия, налоговые и правовые аспекты

В современных условиях экономики договор купли-продажи занимает одно из ведущих мест среди прочих договорных отношений, связанных со сделками с контрагентами и партнерами. Основные положения и требования к договору купли-продажи (Приложение 1.1) содержатся в Гражданском кодексе РФ.

По договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать имущество (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять это имущество (товар) и уплатить за него определенную денежную сумму (цену) (ст. 454 Гражданского кодекса РФ).

Отдельные особенности купли-продажи некоторых товаров определяются специальными законами и нормативными актами.

К продаже имущественных прав, если иное не вытекает из содержания или характера данных прав, применяются положения ст. 454 Гражданского кодекса РФ.

К договорам купли-продажи, в частности, относятся розничная купля-продажа, поставка товаров, поставка товаров для государственных нужд, контрактация, энергоснабжение, продажа недвижимости, продажа предприятия.

По условию договора купли-продажи товаром могут служить любые вещи с соблюдением правил, предусмотренных ст. 129 Гражданского кодекса РФ (ст. 455 Гражданского кодекса РФ).

Предметом договора купли-продажи может выступать товар, который уже имеется у продавца в момент заключения данного договора, а также товар, который будет создан или приобретен продавцом в будущем (будущие вещи). Однако отдельные виды товаров по своему характеру или в силу закона не подпадают под категорию будущих вещей. К таким вещам, например, относятся вексель, акции и другие ценные бумаги, регламентируемые Законом о рынке ценных бумаг.

Согласно ст. 456 Гражданского кодекса РФ, продавец обязан передать покупателю товар, предусмотренный договором купли-продажи в установленные договором сроки. При этом передача товара в зависимости от его вида и способа его передачи может удостоверяться различными документами, расписками, отметками в тексте договора и приложенными к нему актами о приемке-сдаче товара, а при сдаче товара перевозчику или организации связи – транспортными документами и почтовой квитанцией.

Для любого договора существует срок исполнения обязанностей по нему. Договором купли-продажи также устанавливается срок исполнения продавцом обязанности передать товар покупателю (ст. 457 Гражданского кодекса РФ). При этом если срок исполнения обязательств договором не устанавливается, то этот срок устанавливается согласно действующему законодательству.

Договор купли-продажи признается заключенным тогда, когда его условия полностью исполнены в строго определенный срок.

В договоре купли-продажи обычно предусматривается момент исполнения обязанности продавца передать товар (ст. 458 Гражданского кодекса РФ). При этом если иное не предусмотрено договором купли-продажи, то обязанность продавца передать товар покупателю считается исполненной в следующие моменты:

1) вручения товара покупателю или указанному им лицу, если договором предусмотрена обязанность продавца по доставке товара;

2) предоставления товара в распоряжение покупателя, если товар должен быть передан покупателю или указанному им лицу в месте нахождения товара.

При этом товар считается предоставленным в распоряжение покупателя, когда к сроку, предусмотренному договором, товар полностью готов к передаче в надлежащем месте и покупатель в соответствии с условиями договора осведомлен о готовности товара к передаче (п. 1 ст. 458 Гражданского кодекса РФ).

Если договором не предусмотрена обязанность продавца по доставке товара или передаче товара в месте его нахождения покупателю, то обязанность продавца передать товар покупателю считается исполненной в момент сдачи товара перевозчику или организации связи для доставки покупателю, если иное не предусмотрено договором (п. 2 ст. 458 Гражданского кодекса РФ).

При передаче товара или другого предмета договора купли-продажи может произойти повреждение или случайная гибель предмета договора. Для целей наложения ответственности о повреждении или случайной гибели предмета договора необходимо установить момент перехода риска гибели или повреждения. Этот момент предусматривается условиями договора. При этом если такой момент договором не установлен, то, согласно законодательству (п. 1 ст. 459 Гражданского кодекса РФ), риск случайной гибели или случайного повреждения товара переходит на покупателя с момента, когда в соответствии с законом или договором продавец считается исполнившим свою обязанность по передаче товара покупателю. Договор под риском определяет гибель или повреждение товара, наступившие по не зависящим от сторон причинам, вследствие возникновения случайных явлений или действия обстоятельств непреодолимой силы. При этом гибель товара включает в себя полную или частичную утрату товара, находящегося во владении продавца или покупателя и уполномоченных ими лиц, потерю и недостачу товаров в период доставки перевозчиком или почтой товара покупателю и т. д. Под повреждением товара понимается нарушение его внешнего вида или частичная утрата свойств и функций, определяемых его назначением.

Если предметом договора купли-продажи является товар, который уже находится в пути, то риск случайной гибели или повреждения товара переходит на покупателя с момента заключения договора купли-продажи, если иное не предусмотрено данным договором или обычаями делового оборота.

Следует отметить, что если по требованию покупателя риск случайной гибели или повреждения товара переходит на покупателя с момента сдачи товара первому перевозчику, то такое условие может быть признано судом недействительным, если в момент заключения договора продавец знал или должен был знать, что товар утрачен или поврежден, и не сообщил об этом покупателю.

По договору купли-продажи продавец обязан передавать товар, свободный от прав третьих лиц. Товар, обремененный какими-либо правами третьих лиц, продавец может передать по договору купли-продажи, только если покупатель согласен принять такой товар. При этом покупатель имеет право потребовать уменьшения цены на товар, обремененный правами третьих лиц, или вообще расторгнуть договор, если в момент его заключения он не знал о данном факте.

Если товар все же был передан по договору купли-продажи покупателю без его согласия и этот товар был у него изъят третьими лицами, то продавец обязан возместить покупателю

понесенные им убытки, если не будет доказано, что покупатель знал или должен был знать о наличии оснований для изъятия, имевших место до заключения договора (ст. 461 Гражданского кодекса РФ).

Третье лицо, имеющее какие-либо права на товар, проданный по договору купли-продажи по основаниям, возникшим до исполнения договора, может предъявить иск об изъятии товара у покупателя. При этом покупатель обязан привлечь продавца к участию в данном деле, а продавец обязан вступить в это дело на стороне покупателя (ст. 463 Гражданского кодекса РФ).

Законодательством предусматривается, что если продавец отказался передать проданный покупателю товар, то покупатель имеет право отказаться от исполнения договора купли-продажи.

Если продавец отказался передать покупателю относящиеся к товару принадлежности или документы, которые должны быть переданы ему в соответствии с договором и (или) законом, то покупатель вправе назначить ему разумный срок для их передачи (ст. 464 Гражданского кодекса РФ). Если документы и прочие принадлежности, относящиеся к товару, не переданы покупателю в определенный срок, то покупатель имеет право отказаться от товара, если иное не предусмотрено договором.

Договор купли-продажи определяет количество товара, который подлежит передаче покупателю в соответствующих единицах измерения или в денежном выражении. При этом если договором купли-продажи не предусмотрено количество подлежащего передаче товара, договор считается не заключенным (ст. 465 Гражданского кодекса РФ).

Если продавец нарушил договор купли-продажи и передал покупателю меньшее количество товара, чем предусмотрено договором, то покупатель имеет право (если иное не предусмотрено договором) потребовать передачи недостающего количества товара либо отказаться от переданного товара и от его оплаты, а в случае его оплаты потребовать возврата уплаченной денежной суммы.

Кроме того, продавец может передать покупателю большее количество товара, чем предусмотрено договором. В этом случае покупатель обязан известить о данном факте продавца в порядке, предусмотренном п. 1 ст. 483 Гражданского кодекса РФ. При этом если в установленный договором срок продавец не распорядился излишним количеством товара, то покупатель имеет право (если иное не предусмотрено договором) принять весь товар (ст. 466 Гражданского кодекса РФ).

Если покупатель принимает товар в количестве, превышающем предусмотренное договором купли-продажи, то дополнительно принятый товар оплачивается по цене, определенной для товара, принятого в соответствии с договором, если иная цена не определена соглашением сторон (ст. 466 Гражданского кодекса РФ).

Следует отметить, что право покупателя на принятие излишне переданного ему товара ограничено или вообще отсутствует у него в случаях, если предметом договора купли-продажи являются лицензируемые товары.

Ассортимент передаваемого товара предусматривается договором купли-продажи. При этом если по договору купли-продажи товар подлежит передаче в определенном соотношении по видам, моделям, размерам, цветам или иным признакам (ассортимент), то продавец обязан передать покупателю товар в том ассортименте, который предусмотрен договором.

Если продавец передал покупателю товар в ассортименте, не соответствующем ассортименту, определенному договором, то покупатель имеет право отказаться от принятия товара и его оплаты, а в случае его оплаты потребовать возврата уплаченной денежной суммы.

Кроме того, товар может быть передан покупателю в соответствующем и несоответствующем определенному договором ассортименте. В этом случае покупатель имеет право по своему выбору (п. 2 ст. 468 Гражданского кодекса РФ):

- 1) принять товары, соответствующие условию об ассортименте, и отказаться от остальных товаров;
- 2) отказаться от всех переданных товаров;
- 3) потребовать заменить товары, не соответствующие условию об ассортименте, товарами в ассортименте, предусмотренном договором;
- 4) принять все переданные товары.

Если в установленный договором срок покупатель не предъявил претензий к количеству и ассортименту товаров, полученных по договору купли-продажи, то такой товар считается принятым (п. 4 ст. 468 Гражданского кодекса РФ).

Согласно законодательству, продавец обязан передать покупателю товар соответствующего договору качества. Для регулирования договорных отношений по поводу качества товара договором должно быть предусмотрено условие о его качестве. Если таковых условий в договоре не определено, то продавец обязан передать покупателю товар, пригодный для целей, для которых товар такого рода обычно используется.

Если договор купли-продажи товара предусматривает его соответствие определенному образцу и описанию, то продавец обязан передать именно такой товар, такого качества, образца и соответствующего заданному описанию.

Если условиями договора предусмотрены определенные обязательные требования к качеству продаваемого товара, то продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязан передать покупателю товар, соответствующий этим обязательным требованиям (п. 4 ст. 469 Гражданского кодекса РФ).

Условиями договора купли-продажи может быть предусмотрена гарантия качества продаваемого товара. На основе этого продавец обязан передать покупателю товар, который должен соответствовать требованиям, предусмотренным законодательством (ст. 469 Гражданского кодекса РФ), в течение определенного времени, установленного договором, т. е. в течение гарантийного срока.

Согласно Закону РФ от 07.02.1992 г. № 2300-1 «О защите прав потребителей» (с изм. и доп. от 2 июня 1993 г., 9 января 1996 г., 17 декабря 1999 г., 30 декабря 2001 г., 22 августа, 2 ноября, 21 декабря 2004 г., 27 июля 2006 г.), под гарантийным сроком понимается период, в течение которого в случае обнаружения в товаре (работе) недостатка изготовитель (исполнитель), продавец, уполномоченная организация или уполномоченный индивидуальный предприниматель, импортер обязаны удовлетворить требования потребителя, установленные ст. 18 и 29 Закона «О защите прав потребителей».

Если гарантийный срок не установлен изготовителем, то продавец сам может установить на товар гарантийный срок.

Начало гарантийного срока начинается с момента передачи товара покупателю, если иное не предусмотрено договором купли-продажи.

Кроме того, законом и иными правовыми актами, обязательными требованиями государственных стандартов может быть установлена проверка качества передаваемого товара.

Одной из основных обязанностей покупателя является оплата принятого товара. Согласно законодательству (п. 1 ст. 486 Гражданского кодекса РФ), покупатель обязан оплатить товар до или после передачи ему продавцом товара, если иное не предусмотрено законом и иными правовыми актами или договором купли-продажи и не вытекает из существа обязательства. Если договор не предусматривает рассрочки платежа за товары, то покупатель обязан уплатить продавцу цену переданного товара полностью. При несвоевременной оплате товара продавец вправе потребовать оплаты товара и уплаты процентов за просрочку платежа в соответствии со ст. 395 Гражданского кодекса РФ.

Договором может быть предусмотрена оплата товара полностью или частично до момента передачи продавцом товара, т. е. на условиях предварительной оплаты. При этом покупатель

должен произвести оплату в срок, предусмотренный договором, а если такой срок договором не предусмотрен, в срок, определенный в соответствии со ст. 314 Гражданского кодекса РФ.

Кроме того, условиями договора купли-продажи может быть предусмотрена продажа товара в кредит. Условия такой купли-продажи также устанавливаются договором, в котором отражаются условия и сроки оплаты, принятия и передачи товара, а также уплата процентов за продажу в кредит, если они предусмотрены договором.

Наряду с продажей товаров в кредит условиями договора купли-продажи может быть предусмотрена оплата товара в рассрочку. Договор в этом случае также предусматривает все необходимые условия такой передачи товара. При этом если покупатель не производит в установленный договором срок очередной платеж за проданный в рассрочку и переданный ему товар, продавец имеет право отказаться от исполнения договора и потребовать возврата проданного товара (кроме случаев, когда сумма платежей, полученных от покупателя, превышает половину цены товара).

В силу определенных обстоятельств договором купли-продажи может быть предусмотрена обязанность продавца или покупателя его страхования (ст. 490 Гражданского кодекса РФ). При этом если сторона, которая обязана застраховать товар, не осуществляет страхование в соответствии с условиями договора, то другая сторона может произвести страхование товара сама и потребовать возмещения расходов на страхование другой стороной, обязанной застраховать товар, либо отказаться от исполнения договора.

Кроме основного вида договора купли-продажи, существует договор розничной купли-продажи. В данном договоре сторонами выступают продавец – юридическое лицо или гражданин, осуществляющий деятельность по продаже товаров поштучно или в небольших количествах. И покупатель – любой субъект гражданского права, который приобретает товар, пригодный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью (одежда, игрушки, электробытовые приборы). Однако приобретаемый товар также может иметь и производственное назначение, но приобретенный для целей, не связанных с предпринимательской деятельностью (домашние компьютеры и оргтехника, различные виды строительной и садовой техники).

Согласно законодательству, договор розничной купли-продажи является публичным договором. При этом публичным договором признается договор, заключенный коммерческой организацией и устанавливающий ее обязанности по продаже товаров, выполнению работ или оказанию услуг, которые по характеру своей деятельности эта организация должна осуществлять в отношении каждого, кто к ней обратится (розничная торговля, перевозка транспортом общего пользования, услуги связи, энергоснабжение, медицинское, гостиничное обслуживание и т. п.) (ст. 426 Гражданского кодекса РФ).

Договор розничной купли-продажи считается заключенным в надлежащей форме с момента выдачи продавцом покупателю кассового или товарного чека или иного документа, подтверждающего оплату товара (ст. 493 Гражданского кодекса РФ).

Если товар предлагается неопределенному кругу лиц в рекламе, каталогах и описаниях товаров, такое предложение признается публичной офертой товара (ст. 494 Гражданского кодекса РФ). Однако для этого это предложение должно содержать все существенные условия договора розничной купли-продажи.

При заключении договора розничной купли-продажи покупатель вправе в течение четырнадцати дней с момента передачи ему непродовольственного товара, если более длительный срок не объявлен продавцом, обменять купленный товар в месте покупки и иных местах, объявленных продавцом, на аналогичный товар других размера, формы, габарита, фасона, расцветки или комплектации, произведя в случае разницы в цене необходимый перерасчет с продавцом либо вернуть товар и получить уплаченную за него сумму (ст. 502 Гражданского кодекса РФ).

Гражданский кодекс и Закон «О защите прав потребителей» устанавливает правила обмена товара ненадлежащего качества и перечня товаров, которые не подлежат обмену.

Для некоторых категорий продавцов заключение договора розничной купли-продажи является очень удобным, так как в нем можно предусмотреть все условия, регулирующие отношения между продавцом и покупателем, особенности товара, его недостатки, если они имеются и о которых покупателю заранее известно.

Естественно, заключать договор купли-продажи, например, продуктов питания в розничном отделе продаж нет необходимости, кроме того, это было бы лишним. При этом если речь идет о продаже дорогостоящей техники, мебели или иного дорогостоящего предмета длительного пользования, обладающего некими техническими характеристиками, то заключение такого договора было бы наиболее оптимальным вариантом и для покупателя и для продавца.

Как правило, заключение договора купли-продажи является необходимостью при продаже товара в кредит, когда покупатель оплачивает не полностью стоимость товара при его покупке, а в течение установленного договором времени после передачи путем отдельных платежей. При оформлении такого договора покупатель оформляет поручение-обязательство, содержащее условия договора о цене и условиях расчетов, а также другие условия, необходимые для урегулирования отношений между продавцом и покупателем.

Составитель договора, естественно, находится в наиболее выгодном положении, так как может предусмотреть в нем все необходимые для себя условия, а, как правило, составителем договора розничной купли-продажи является продавец. С помощью грамотного юриста продавец может учесть в договоре выгодные для себя условия, так как покупатели, как правило, в момент покупки особо не вчитываются в предложенный договор, надеясь на добросовестность продавца. Конечно, противозаконных условий в этом договоре не будет, иначе сделка будет признана недействительной. Однако наиболее выгодные для продавца условия предусмотреть возможно (Приложение 1.2).

Согласно законодательству, одной из разновидностей договоров купли-продажи является договор поставки (Приложение 2).

По договору поставки поставщик – продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок или сроки, производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием (ст. 506 Гражданского кодекса РФ). В настоящее время этот вид договора получил определенное распространение, так как с помощью него, как правило, осуществляется основная часть товарооборота на внутреннем и мировом рынке.

Договор поставки в силу своих особенностей и признаков является особым видом договора купли-продажи, а потому его правовое регулирование имеет ряд особенностей.

Одной из особенностей договора поставки является специальный субъектный состав. Иными словами, в качестве продавца-поставщика всегда должно выступать лицо, занимающееся предпринимательской деятельностью, т. е. коммерческое юридическое лицо, некоммерческое юридическое лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность для достижения своих уставных целей, гражданин-предприниматель, договорные объединения юридических лиц (концерны, консорциумы и пр.). В качестве покупателя также выступает предприниматель, так как товары, передаваемые по данному договору, предназначены использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, кроме личного использования.

Кроме того, в договоре поставке может принимать участие независимая фигура – получатель (ст. 509 Гражданского кодекса РФ), который не является стороной договора, но на которого возложены определенные обязанности, прежде всего обязанность принять товар, а в некоторых случаях и произвести оплату (ст. 516 Гражданского кодекса РФ).

Другой особенностью договора поставки являются специфические особенности объекта поставки. Это связано с тем, что предметом договора поставки является товар как материальный объект, т. е. продукт труда, обладающий потребительской стоимостью и изготовленный для реализации на рынке. Как правило, объектами поставки являются партии однородных товаров, оптовые партии и т. п.

К особенностям договора поставки также относятся сроки его исполнения, устанавливаемые данным договором. При заключении договора поставки присутствует временной разрыв между моментом заключения договора и его исполнением. Именно эта особенность отличает договор купли-продажи от договора поставки.

К прочим особенностям договора поставки относится, как правило, длительный период взаимодействия сторон, возникающий, когда передача товара осуществляется в течение определенного периода времени – года, поэтапно, оговоренными партиями.

Поставка товара поставщиком осуществляется путем отгрузки (передачи) товаров покупателю, являющемуся стороной договора поставки, или лицу, указанному в договоре в качестве получателя (ст. 509 Гражданского кодекса РФ). Доставка осуществляется путем их отгрузки транспортом, предусмотренным договором поставки, и на определенных в договоре условиях.

Если покупатель (получатель) в соответствии с законом, иными правовыми актами или договором поставки отказывается от переданного поставщиком товара, то он обязан обеспечить сохранность этого товара (ответственное хранение) и незамедлительно уведомить об этом факте поставщика.

Согласно определенному в договоре порядку и форме расчетов, покупатель обязан произвести оплату за полученные им товары. Если договором порядок и форма расчетов не определена, то оплата осуществляется платежными поручениями.

Договором определяются порядок, условия поставки товаров, их комплектность, качество, количество, а также тара и упаковка данного товара. В случае неисполнения данных условий договора виновная сторона несет ответственность, определенную договором, законом и иными правовыми актами. Кроме того, за недоставку товара поставщик уплачивает определенную договором или законом и иными правовыми актами неустойку.

В случае существенного нарушения условий договора (п. 2 ст. 450 Гражданского кодекса РФ) одной из сторон другая сторона имеет право в одностороннем порядке расторгнуть договор поставки.

При этом существенными нарушениями условий договора поставщиком являются следующие нарушения:

- 1) поставка товаров ненадлежащего качества с недостатками, которые не могут быть устранены в приемлемый для покупателя срок;
- 2) неоднократное нарушение сроков поставки товаров.

Существенными нарушениями условий договора покупателем являются следующие нарушения:

- 1) неоднократное нарушение сроков оплаты товаров;
- 2) неоднократная невыборка товаров.

Если при расторжении договора поставки в одностороннем порядке по инициативе покупателя он (в разумный срок) приобрел товар у другого поставщика по более высокой, но разумной цене взамен предусмотренного договором, то покупатель может предъявить продавцу требование о возмещении убытков в виде разницы между установленной в договоре ценой и ценой по совершенной взамен сделке (п. 1 ст. 524 Гражданского кодекса РФ). Если после расторжения договора продавец продал товар другому покупателю по более низкой, но разумной цене, то он имеет право потребовать от покупателя возмещения убытков в виде разницы между уста-

новленной в договоре ценой и ценой по совершенной взамен сделке (п. 2 ст. 524 Гражданского кодекса РФ).

Бухгалтерский учет операций, связанных с куплей-продажей любого имущества, осуществляется согласно требованиям бухгалтерского законодательства (Федеральный закон «О бухгалтерском учете») и другим нормативным актам и положениям (Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 1/98 – 20/03.)

Операции по купле-продаже любого имущества для целей налогообложения регулируются налоговым законодательством РФ и, главным образом, гл. 25 Налогового кодекса РФ. Согласно требованиям именно этой главы, принимаются к налоговому учету доходы и расходы по операциям, связанным с куплей-продажей имущества.

В связи с тем, что эти договоры занимают одну из основных составляющих договорных отношений, налоговый учет результатов операций по купле-продаже для целей налогового учета имеет особое значение.

Для отражения операций по договору купле-продажи в бухгалтерском учете продавца необходимо определить дату продажи и соответствующий счет реализации (90 «Продажи» или 91 «Прочие доходы и расходы»), который зависит от основного вида деятельности организации-продавца.

Организации, осуществляющие розничную торговлю и ведущие бухгалтерский учет товаров по продажным ценам, при учете реализации по кредиту счета 90 отражают продажную стоимость проданных товаров (в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов), а по дебету – учетную стоимость (в корреспонденции со счетом 41 «Товары») с одновременным сторнированием сумм скидок (накидок), относящихся к проданным товарам (в корреспонденции со счетом 42 «Торговая наценка»). В случае разовой продажи, не являющейся основным видом деятельности, применяется счет 91 «Прочие доходы и расходы».

В момент перехода права собственности в бухгалтерском учете продавца оформляется следующая проводка.

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,
Кредит счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» (91 «Прочие доходы и расходы») – на сумму выручки от реализации.

Покупатель в тот же самый момент оформляет проводку такого типа, как:
Дебет счетов 01 «основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары» и т. д.,
Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на стоимость приобретенного имущества.

В свою очередь бухгалтерский учет операций по договору поставки отличается от договора купли-продажи. В случае отражения операций по договору поставщику не требуется определять счет учета продаж, так как поставка товаров не может носить для организации разовый характер. В связи с этим операции по реализации по договору поставки отражаются по счету 90 «Продажи». Сумма выручки от реализации товаров и продукции независимо от метода определения финансового результата, закреплённого в учетной политике организации, отражается по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Вместе с этим себестоимость проданных товаров и продукции списывается с кредита счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство» и прочих счетов в дебет счета 90 «Продажи».

Особое значение для организации бухгалтерского учета операций по договору поставки имеет момент перехода права собственности на предмет договора, так как от этого зависит, на какой счет должны быть оприходованы ценности – на балансовые счета или на забалансовые счета.

Как уже отмечалось, для учета расчетов с поставщиками товаров по договору поставки предназначен счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». На этом счете отражаются расчеты с поставщиками за полученные товары, за товары, расчетные документы на которые не поступили (неотфактурованные поставки), за излишки товаров, выявленные при приемке поступившего товара, а также по авансам и предоплатам. При этом операции, связанные с расчетами за полученный товар, подлежат отражению на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» независимо от факта оплаты.

При этом если счет поставщика был акцептован и оплачен до поступления товаров, а при их приемке была обнаружена недостача, то на сумму недостачи оформляется проводка:

Дебет счета 76 «расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 2 «Расчеты по претензиям», Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму недостачи.

Расчеты по предоплате отражаются на счете 60 обособленно от других операций.

Подтверждающим исполнение договора купли-продажи документом, как правило, является накладная на предмет договора.

Особое значение на организацию бухгалтерского и налогового учета имеют условия договора о моменте перехода права собственности на отгруженную продукцию, расчетов за поставленную продукцию, а также цены, указанные в договоре.

Если договор купли-продажи (поставки) предусматривает отличный от общего порядка момент перехода права собственности (владения, пользования и распоряжения) на отгруженные товары и риска их случайной гибели, то операции по учету реализации товаров и продукции отражаются по счету 45 «Товары отгруженные».

Кроме того, полученные товары могут приходоваться на забалансовый счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» в случаях, если:

- 1) договором определен отличный от общепринятого момент перехода права собственности;
- 2) покупатель на законных основаниях отказался от акцепта счетов платежных требований и их оплаты на полученные от поставщиков ценности;
- 3) договором предусмотрено, что полученные неоплаченные ценности не могут быть расходуемы до их оплаты;
- 4) принятия товарно-материальных ценностей на ответственное хранение по прочим причинам.

В случаях приобретения товара в розничных организациях сумма расходов и стоимость приобретенных товаров отражаются в бухгалтерском учете на основании авансового отчета с приложенными к нему документами (товарными чеками и прочими документами) на счете 41 «Товары», 10 «Материалы» и других счетах.

Согласно налоговому законодательству, операции по договору купли-продажи, как правило, облагаются налогом на добавленную стоимость, кроме товаров, предусмотренных ст. 149 Налогового кодекса РФ. При этом налоговый учет операций по договорам купли-продажи и поставки осуществляется в общеустановленном порядке. Объектами налогообложения для этих видов договоров признается реализация товаров на территории РФ, в том числе реализация предметов залога и передача товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации (ст. 146 Налогового кодекса РФ). При этом если договором или законом не предусмотрено иное, то моментом перехода права собственности у покупателя является момент отражения получения товаров.

В целях налогообложения датой реализации товаров признается наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день отгрузки товара;
- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг).

Кроме того, операции по купле-продаже и поставке товаров имеют значение для целей налогообложения прибыли.

При этом для продавца или поставщика объектом налогообложения по налогу на прибыль признается прибыль, полученная налогоплательщиком, исходя из полученного дохода от реализации (ст. 247 Налогового кодекса РФ). Доходом от реализации в целях налогообложения признается выручка от реализации товаров как собственного производства, так и ранее приобретенных (ст. 249 Налогового кодекса РФ). В свою очередь, выручка от реализации определяется, исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за приобретенные товары, выраженные в денежной и (или) натуральной формах. Для покупателя стоимость приобретенных им товаров и продукции, а также расходы, связанные с их приобретением и доставкой в соответствии с договором, определяется и принимается к налоговому учету для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль по основной деятельности и прочим операциям.

В настоящее время в целях борьбы оптовых предприятий в условиях конкуренции за сбыт товаров розничным сетям стало основной задачей маркетинга и поиска клиентов. Одним из инструментов такой борьбы является предоставление скидок покупателям согласно договору купли-продажи товаров и договору поставки. Предоставление скидок для целей налогообложения имеет ряд особенностей. Скидка может предоставляться путем продажи товаров покупателю с учетом снижения цены на него, выплаты вознаграждения покупателю, пересмотра его задолженности за уже поставленный товар или путем дополнительной отгрузки товара.

При учете операций по купле-продаже товаров с учетом скидок для целей налогообложения имеет значение порядок документального оформления скидок. Предоставление скидки в обязательном порядке должно быть предусмотрено договором. Скидка может быть предусмотрена договором в различных вариантах, применение которых не всегда дает возможность учесть предоставленную скидку для целей налогообложения. Так, скидка может быть предоставлена, когда на основании условий договора поставщик в одностороннем порядке принимает решение о прощении покупателю части долга за поставленный товар. При этом в адрес покупателя необходимо направить извещение об освобождении его от оплаты отдельных товаров. Также договором может быть предусмотрено условие, согласно которому возможно изменение цены на товар при выполнении определенных условий.

В каждом отдельном случае порядок предоставления скидки и ее документальное оформление влияют на порядок исчисления налоговой базы по налогу на прибыль.

Так, с 1 января 2006 г., согласно налоговому кодексу (подп. 19.1 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ), в состав внереализационных расходов включаются расходы в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения условий договора, в частности объема покупок. Однако не все скидки можно признать внереализационным расходом. Для признания скидки для целей налогообложения продавец товара должен учесть ее предоставление условиями договора, причем с четким определением того, за что она предоставляется.

Кроме того, покупатель в обязательном порядке должен выполнить поставленные условия договора. Если же покупатель условия не выполнил, а продавец все же предоставил скидку, то такая скидка не может быть учтена для целей налогообложения в виде внереализационного расхода, уменьшающего налоговую базу по налогу на прибыль.

Особые налоговые последствия возникают в случаях, когда договором купли-продажи предусмотрено предоставление скидки в виде пересмотра цены на товар. Продавец такие скидки для целей налогообложения учитывать не может.

Кроме того, для целей налогообложения скидок особое значение имеет дата ее предоставления. Например, если условиями договора предусмотрено предоставление скидки в случае, если покупатель приобретает товар на определенную сумму, то цена на следующую партию

снижается. При этом поставщик в целях формирования налоговой базы по налогу на прибыль определяет выручку от реализации товара уже с учетом скидки.

Исходя из этого, можно выделить определенные условия, удовлетворение которых позволяет учесть предоставленные скидки в составе внереализационных расходов:

- 1) скидки должны быть предусмотрены договором купли-продажи или мены и предоставляться после реализации товара;
- 2) предоставление скидки не должно быть предусмотрено договором в виде изменения цены реализуемого товара;
- 3) затраты поставщика в виде выплаченных или предоставленных скидок должны быть экономически оправданными;
- 4) скидки могут быть предоставлены за определенные обязательства покупателя перед продавцом, которые должны быть выполнены.

Примером таких скидок являются скидки за выполнение объема продаж и так называемые «ассортиментные» скидки. Первый вид скидок является наиболее распространенным и предоставляется в случае достижения покупателем определенного объема закупок у продавца. «Ассортиментные» скидки представляют собой скидку в виде освобождения покупателя от оплаты части товара, если он приобретает полный ассортимент продукции продавца. Для получения такой скидки покупатель обязан приобрести в собственность полный ассортимент продукции продавца. Как правило, такая скидка предоставляется производителем товара, заинтересованным в продвижении на рынок своего товара.

Кроме того, скидки могут предоставляться не только путем списания части долга покупателя, но и путем выплаты покупателю денежной премии или бесплатной отгрузки товара в его адрес.

Скидка в виде пересмотра задолженности покупателя оформляется путем составления акта сверки взаиморасчетов и акта о списании задолженности покупателя. При этом продавец учитывает скидку в качестве внереализационных расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль в том отчетном (налоговом) периоде, в котором предоставляет данную скидку, т. е. на дату подписания сторонами акта о пересмотре задолженности покупателя. Следует учесть тот факт, что в сумме скидки не учитывается НДС, приходящийся на стоимость товара, от оплаты которого освобожден покупатель. Кроме того, доходом продавца, исчисляющего налог на прибыль методом начисления, признается полная стоимость реализованного покупателю товара, предусмотренная договором купли-продажи. Организации-поставщики, определяющие налог на прибыль кассовым методом, учитывают доходы исходя из фактически оплаченной выручки. С целью избежания двойного учета скидки, организации, учитывающие доходы с учетом скидки, не могут включить скидку в состав внереализационных расходов.

Покупатель на сумму предоставленной скидки должен увеличить внереализационный доход с учетом НДС, учитываемый для целей налогообложения прибыли (п. 8 ст. 250 Налогового кодекса РФ). Кроме того, покупатель при реализации товара, приобретенного со скидкой, включает в расходы стоимость приобретения данного товара, определенную исходя из цены его без учета скидки. При этом для организаций, применяющих кассовый метод, расходы признаются после их фактической оплаты (п. 3 ст. 273 Налогового кодекса РФ). Исходя из того, что приобретенный товар оплачивается с учетом скидки, то при формировании стоимости приобретенного товара необходимо учесть его цену с учетом скидки.

Рассмотрим на примере порядок налогообложения сторон, если предоставленная скидка признается для целей налогообложения внереализационным расходом.

Пример.

6 марта 2006 г. ООО «Зима-лето» (поставщик) и ООО «Паритет» (покупатель) заключили договор поставки одежды на сумму 180 000 руб. (в т. ч. НДС – 27 450 руб.).

По условиям договора поставщик предоставляет покупателю «ассортиментную» скидку, в случае приобретения им полного ассортимента продукции продавца. Скидка предоставляется в виде прощения суммы задолженности покупателя в размере 5 % от стоимости товара, поставленного в течение месяца.

Товар отгружен покупателю 13 марта 2006 г.

30 марта 2006 г. покупатель частично оплатил поставщику товар на сумму 150 000 руб. (в т. ч. НДС – 22 875 руб.).

31 марта 2006 г. по итогам проведенной инвентаризации товарного остатка в магазинах покупателя было выявлено наличие 100 % ассортимента товаров поставщика. Исходя из этого, поставщик предоставляет покупателю «ассортиментную» скидку в прощении суммы задолженности в размере 5 % от стоимости товара, которая составит 9000 руб. (в т. ч. НДС – 1372,50 руб.).

Поставщик предоставил скидку на основании акта инвентаризации письмом № 03–02/12 от 31.03.2006 об освобождении покупателя от оплаты поставленного товара на сумму 9000 руб. (в т. ч. НДС – 1372,50 руб.).

3 апреля 2006 г. покупатель оплатил оставшуюся часть задолженности в размере 21000 руб. (в т. ч. НДС – 3202,50 руб.).

Согласно учетной политике ООО «Зима-лето», для целей налогообложения применяет метод начисления.

Исходя из этого, в состав внереализационных расходов необходимо включить сумму предоставленной скидки за вычетом НДС:

9000 руб. – 1372,50 руб. = 7627,50 руб.

Скидка подлежит включению в состав внереализационных расходов 31 марта 2006 г.

Выручка от реализации товара определяется исходя из общей стоимости реализованного товара (без учета НДС):

180 000 руб. – 27 450 руб. = 152 550 руб.

Порядок предоставления скидок в виде выплачиваемой покупателю денежной премии аналогичен порядку предоставления и учета скидок в виде пересмотра задолженности покупателя.

Кроме того, в качестве бонусов, выплачиваемых за выполнение определенных условий договора, могут служить не только денежные премии, но предоставление продавцом покупателю партии товара бесплатно.

При этом продавец стоимость дополнительно поставленной бесплатной продукции без вычета НДС учитывает в составе внереализационных расходов.

В свою очередь покупатель стоимость безвозмездно полученной продукции включает в состав внереализационных доходов.

При реализации безвозмездно полученной продукции покупатель включает в состав доходов всю выручку от реализации.

Кроме того, скидка может быть предоставлена в виде изменения цены на товар. При этом если цена изменилась уже после отгрузки товара, то сторонам необходимо провести корректировку налоговых обязательств путем представления уточненных налоговых деклараций.

При этом поставщику необходимо произвести пересчет суммы налога на прибыль в сторону уменьшения, а покупателю – в сторону увеличения.

При предоставлении такого рода скидок следует учитывать, чтобы цена товара со скидкой не отклонялась более чем на 20 % от цены на аналогичный товар, реализуемый в сопоставимых условиях (ст. 40 Налогового кодекса РФ).

Кроме каких-либо товаров, продукции и других ценностей в коммерческих отношениях в роли объекта выступает недвижимость.

Договор купли-продажи недвижимости (договор продажи недвижимости) представляет собой договор, согласно которому продавец обязуется передать в собственность покупателя земельный участок, здание, сооружение, квартиру или другое недвижимое имущество (ст. 130 и 549 Гражданского кодекса РФ).

Договор продажи недвижимости заключается в письменной форме путем составления одного документа, подписанного сторонами. При несоблюдении формы договора продажи недвижимости сделка признается недействительной.

При оформлении договора продажи недвижимости переход права собственности на недвижимость к покупателю подлежит государственной регистрации (Федеральный закон «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» от 21.07.1997 г. № 122-ФЗ (с изм. и доп. от 5 марта, 12 апреля 2001 г., 11 апреля 2002 г., 9 июня 2003 г., 11 мая, 29 июня, 22 августа, 2 ноября, 29, 30 декабря 2004 г., 5, 31 декабря 2005 г., 17 апреля, 3, 30 июня, 18 июля 2006 г.)).

При продаже здания, сооружения или другой недвижимости по договору продажи недвижимости покупателю одновременно с передачей права собственности на такую недвижимость передаются права на ту часть земельного участка, которая занята этой недвижимостью и необходима для ее использования (п. 1 ст. 552 Гражданского кодекса РФ). При этом если продавец является собственником земельного участка, на котором находится продаваемая недвижимость, то покупателю передается право собственности либо предоставляется право аренды или предусмотренное договором продажи недвижимости иное право на соответствующую часть земельного участка.

Если продавец не является собственником земельного участка, на котором находится недвижимость, то продажа недвижимости без согласия собственника этого участка допускается, если это не противоречит условиям пользования таким участком, установленным законом или договором. При этом покупатель приобретает право пользования соответствующей частью земельного участка на тех же условиях, что и продавец недвижимости.

Закрепление земельного участка за объектом недвижимости, находящемся на нем, кроме случаев, предусмотренных федеральными законами, осуществляется на основе требований Земельного кодекса РФ № 136-ФЗ от 25.10.2001 г. (с изм. и доп. от 30 июня 2003 г., 29 июня, 3 октября, 21, 29 декабря 2004 г., 7 марта, 21, 22 июля, 31 декабря 2005 г., 17 апреля, 3, 30 июня, 27 июля 2006 г.). Согласно данному кодексу, все прочно связанные с земельными участками объекты следуют судьбе земельных участков.

Договором продажи недвижимости должны быть предусмотрены все необходимые для продажи данные и характеристики, позволяющие определить недвижимое имущество, подлежащее передаче покупателю по договору, в том числе данные, определяющие расположение недвижимости на соответствующем земельном участке либо в составе другого недвижимого имущества.

Кроме того, договор недвижимости в обязательном порядке должен содержать стоимость данной недвижимости. При отсутствии в договоре цены недвижимости договор продажи недвижимости считается незаключенным. При этом правила определения цены, предусмотренные п. 3 ст. 424 Гражданского кодекса РФ, не применяются.

Следует отметить, что если иное не предусмотрено законом или договором продажи недвижимости, то установленная договором цена здания, сооружения или другого недвижимого имущества, находящегося на земельном участке, включает в себя цену передаваемой вместе с этим недвижимым имуществом соответствующей части земельного участка или права на нее.

Передача недвижимости продавцом и принятие ее покупателем производится на основании подписываемому сторонами передаточному акту, акту приема-передачи или иному документу о передаче.

Продажа жилого дома, квартиры, части жилого дома или квартиры имеет ряд особенностей. Так, существенным условием договора продажи такого рода недвижимости, в которой проживают лица, сохраняющие в соответствии с законом право пользования этим жилым помещением после его приобретения покупателем, является перечень этих лиц с указанием их прав на пользование продаваемым жилым помещением. Кроме того, договор продажи жилого дома, квартиры, части жилого дома или квартиры подлежит обязательной государственной регистрации и считается заключенным с момента этой регистрации. Порядок государственной регистрации договоров купли-продажи и перехода права собственности на жилые помещения закреплен Инструкцией о порядке государственной регистрации договоров купли-продажи и перехода права собственности на жилые помещения, утвержденной приказом Минюста РФ от 06.08.2001 г. № 233.

Согласно договору купли-продажи недвижимости, продавец обязуется передать в собственность покупателя недвижимое имущество (п. 1 ст. 549 Гражданского кодекса РФ). При этом если иное не предусмотрено законом или договором, то обязательство продавца по передаче имущества покупателю признается исполненным после вручения данного имущества покупателю и подписания сторонами соответствующего документа о передаче (например, акта приема-передачи) (п. 1 ст. 556 Гражданского кодекса РФ).

Объекты недвижимости являются амортизируемым имуществом и, кроме того, данные объекты подлежат обязательной государственной регистрации.

Одним из необходимых условий для признания выручки в бухгалтерском учете является момент перехода права собственности на товар от поставщика к покупателю (Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 26 октября 2005 г. № 03-03-04/1/301 «Об отражении в бухгалтерском и налоговом учете операций по купле-продаже основного средства»). При купле-продаже объектов недвижимости это имеет еще большее значение, так как от этого зависит начало начисления амортизации у покупателя, ее окончание – у продавца, а также размер налоговой базы по налогу на имущество.

Договор купли-продажи недвижимости (кроме жилых помещений и предприятий) вступает в силу с момента его заключения. В связи с этим доход от реализации недвижимого имущества в бухгалтерском учете продавца необходимо отразить в момент подписания договора купли-продажи и всех связанных с этим документов, в том числе передаточного акта. В целях налогообложения прибыли при использовании метода начисления (ст. 271 Налогового кодекса РФ) датой получения дохода признается дата реализации имущества независимо от его оплаты.

В ПБУ 6/01 «Учет основных средств» закреплены условия, согласно которым объект учета относится к основным средствам. В случае невыполнения хотя бы одного условия объект к основным средствам не относится. Таким образом, при купле-продаже объекта основным средством его списание со счетов учета продавца необходимо осуществить в момент прекращения отнесения объекта к основным средствам. В связи с тем, что данные условия прекращают выполняться в момент передачи продавцом покупателю основное средство по акту приемки-передачи здания (форма № ОС-1а). Следовательно, датой списания объекта недвижимости признается дата его передачи покупателю, а не дата государственной регистрации права собственности. Кроме того, при приобретении объекта недвижимости покупатель на дату акта формы № ОС-1а отражает затраты на его приобретение, в том числе его стоимость, на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». В связи с этим, если продавец не снимет в этот же момент объект с учета, то возникнет факт двойного учета одного и того же объекта основных средств на двух балансах различных организаций.

При этом в налоговом учете остаточная стоимость проданного объекта недвижимости включается в расходы продавца в том месяце, в котором будет отражен налогооблагаемый доход от его реализации (подп. 1 п. 1 ст. 268 Налогового кодекса РФ), отражаемый на дату

подписания акта формы № ОС-1а (Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ № 03-03-04/1/301).

Начисление амортизации в бухгалтерском учете прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем списания объекта основных средств со счетов учета (п. 22 ПБУ 6/01). Начисление амортизации в налоговом учете также прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем списания основных средств (п. 2 ст. 259 Налогового кодекса РФ).

В бухгалтерском учете покупателя покупная стоимость основного средства отражается по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Включению в состав основных средств купленное имущество подлежит в момент передачи документов на государственную регистрацию и начала фактической эксплуатации.

В бухгалтерском (п. 21 ПБУ 6/01) и налоговом (п. 2 ст. 259 Налогового кодекса РФ) учете начисление амортизации начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем введения объекта в эксплуатацию.

Пример.

ООО «Галлион» (продавец) заключило договор купли-продажи здания с ООО «Альфа» (покупатель). Первоначальная стоимость здания по данным бухгалтерского учета ООО «Галлион» составляет 2 000 000 руб., сумма начисленной амортизации – 190 000 руб. Продажная цена здания составляет 2 100 000 руб. (в том числе НДС – 320 250 руб.).

В апреле 2006 г. был подписан акт приема-передачи, в мае были поданы документы на государственную регистрацию права собственности, а в июне – получено свидетельство о регистрации. Эксплуатация здания покупателем бала начата в апреле.

В бухгалтерском учете ООО «Галлион» операция по реализации здания будет отражена следующим образом:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» – на сумму продажной цены здания в размере 2 200 000 руб.;

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»,

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму НДС в размере 320 250 руб.;

Дебет счета 01 субсчет «Выбытие основных средств»,

Кредит счета 01 субсчет «Основные средства в эксплуатации» – на сумму первоначальной стоимости здания в размере 2 000 000 руб.;

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»,

Кредит счета 01 субсчет «Выбытие основных средств» – на сумму начисленной амортизации в размере 190 000 руб.;

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»,

Кредит счета 01 субсчет «Выбытие основных средств» – на сумму остаточной стоимости здания в размере 1 810 000 руб.;

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»,

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» – на сумму прибыли от реализации основного средства в размере 69 750 руб. (2 200 000 руб. – 320 250 руб. – 1 810 000 руб.).

В бухгалтерском учете ООО «Альфа» операция по покупке здания отражается следующим образом (при этом сумма ежемесячной амортизации, предположим, составляет 4000 руб.).

В апреле:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму покупной стоимости здания по акту приема-передачи Ф. № ОС-1а в размере 1 879 750 руб. (2 200 000 руб. – 320 250 руб.);

*Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,
Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму НДС в размере 320 250 руб.;*

*Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
Кредит счета 51 «Расчетные счета» – на сумму перечисленных денежных средств продавцу в размере 2 200 000 руб.*

В мае:

*Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»,
Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму расходов, связанных с подачей документов на государственную регистрацию здания в размере 10 000 руб.;*

*Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы»,
Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» – на сумму начисленной амортизации за май в размере 4000 руб.*

В июне:

*Дебет счета 01 «Основные средства»,
Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» – на стоимость основных средств введенных в эксплуатацию в размере 1 879 760 руб. (1 879 750 руб. + 10 000 руб.);*

*Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»,
Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – на сумму НДС, принятого к зачету в размере 320 250 руб.;*

*Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы»,
Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» – на сумму начисленной амортизации за июнь в размере 4000 руб.*

Согласно законодательству (п. 1 ст. 425 Гражданского кодекса РФ), любой договор правовых отношений вступает в силу с момента его заключения. При этом в случаях, когда договор подлежит государственной регистрации, он считается заключенным с момента его регистрации (п. 3 ст. 433 Гражданского кодекса РФ). Обязательная регистрация договоров предусмотрена только для договоров купли-продажи жилых помещений (п. 2 ст. 558 Гражданского кодекса РФ) и предприятий (п. 3 ст. 560 Гражданского кодекса РФ).

Исходя из этого, договор купли-продажи жилых помещений и предприятий действителен с момента его регистрации, а остальные договора купли-продажи – с момента его подписания. При этом государственной регистрации подлежит не сам договор купли-продажи, а переход права собственности на недвижимость по данному договору.

Кроме продажи недвижимости организация (продавец) может продать в собственность другой организации (покупатель) предприятие в целом как имущественный комплекс (ст. 132 Гражданского кодекса РФ), кроме прав и обязанностей, которые продавец не вправе передавать другим лицам (ст. 559 Гражданского кодекса РФ).

При этом права на фирменное наименование, товарный знак, знак обслуживания и другие средства индивидуализации продавца и его товаров, работ или услуг, а также принадлежащие ему на основании лицензии права использования таких средств индивидуализации переходят к покупателю, если иное не предусмотрено договором.

Кроме того, передача покупателю в составе предприятия обязательств, исполнение которых покупателем невозможно при отсутствии у него лицензии на такое исполнение обязательств, не освобождает продавца от соответствующих обязательств перед кредиторами. При этом за неисполнение данных обязательств продавец и покупатель несут перед кредиторами солидарную ответственность.

Договор купли-продажи предприятия, заключаемый в письменной форме, подлежит государственной регистрации и считается заключенным с момента такой регистрации.

Договором купли-продажи предприятия на основе полной инвентаризации определяется состав и стоимость продаваемого предприятия. При этом до подписания договора необходимо полностью составить и рассмотреть обеими сторонами акт инвентаризации, бухгалтерский баланс, заключение независимого аудитора о составе и стоимости предприятия, а также перечень всех долгов и обязательств, включаемых в состав предприятия, с указанием кредиторов, характера, размера и сроков их требований.

При продаже предприятия кредиторы по обязательствам, включенным в состав продаваемого предприятия, до его передачи покупателю должны быть письменно уведомлены о его продаже одной из сторон договора.

Передача предприятия как имущественного комплекса покупателю осуществляется на основании передаточного акта, содержащего все данные о составе предприятия и уведомлении кредиторов о продаже предприятия, а также сведения о выявленных недостатках переданного имущества и перечень имущества, обязанности по передаче которого не исполнены продавцом ввиду его утраты.

Моментом передачи предприятия покупателю и перехода риска случайной гибели или случайного повреждения имущества, переданного в составе предприятия, признается момент подписания передаточного акта. При этом переход права собственности на предприятие переходит с момента государственной регистрации права собственности.

Если договором купли-продажи предприятия предусмотрено сохранение права собственности на предприятие за продавцом до его оплаты или наступления иных обязательств, то покупатель вправе распоряжаться имуществом и правами, входящими в состав переданного предприятия, в той мере, в какой это необходимо для целей, для которых предприятие было приобретено, до перехода к нему права собственности.

Договор продажи предприятия представляет собой сложную комплексную сделку, предметом которой выступает предприятие как имущественный комплекс, состоящий из группы активов и обязательств.

Обязательства по исполнению договора купли-продажи в целях бухгалтерского и налогового учета имеют ряд особенностей.

При этом отражение операций по договору продажи предприятия в бухгалтерском и налоговом учете продавца предполагает:

- 1) списание материального имущества и нематериальных активов, передаваемых в собственность покупателя;
- 2) отражение перевода прав требования и обязательств к покупателю;
- 3) признание выручки от реализации предприятия как имущественного комплекса;
- 4) начисление всех причитающихся налогов.

При реализации предприятия как имущественного комплекса и исполнения обязательств по нему, прежде всего, необходимо определить все налоговые последствия данной сделки для продавца. Согласно налоговому законодательству (п. 3 ст. 38 Налогового кодекса РФ), для целей налогообложения товаром признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. При этом под имуществом понимаются все виды объектов гражданских прав (кроме имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом РФ (п. 2 ст. 38 Налогового кодекса РФ).

В свою очередь предприятие как имущественный комплекс является объектом права собственности, а согласно налоговому законодательству (п. 1 ст. 39 Налогового кодекса РФ), реализацией товаров, работ или услуг признается передача на возмездной основе права собственности на товары, результаты выполненных работ или оказание услуг. Исходя из этого, реализация предприятия в целом как имущественного комплекса учитывается для целей налогообложения НДС. При этом налоговая база определяется отдельно по каждому из видов активов предприятия (п. 1 ст. 158 Налогового кодекса РФ).

Таким образом, продажа предприятия признается объектом обложения НДС не как реализация недвижимости, а как реализация отдельных составляющих данного имущественного комплекса, таких как товары, материалы, основные средства, дебиторская задолженность и прочие активы.

При этом если цена реализации предприятия ниже балансовой стоимости реализованного имущества, то для целей налогообложения применяется поправочный коэффициент, рассчитанный как отношение цены реализации предприятия к балансовой стоимости указанного имущества (п. 2 ст. 158 Налогового кодекса РФ). Если цена реализации предприятия выше балансовой стоимости реализованного имущества, то для целей налогообложения применяется поправочный коэффициент, рассчитанный как отношение цены реализации предприятия, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке), к балансовой стоимости реализованного имущества, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке). В этом случае поправочный коэффициент к сумме дебиторской задолженности (и стоимости ценных бумаг) не применяется. Кроме того, для целей налогообложения цена каждого вида имущества принимается равной произведению его балансовой стоимости на поправочный коэффициент (п. 3 ст. 158 Налогового кодекса РФ).

Продавцом предприятия составляется сводный счет-фактура с указанием в графе «Всего с НДС» цены, по которой предприятие продано. При этом в сводном счете-фактуре выделяются в самостоятельные позиции основные средства, нематериальные активы, прочие виды имущества производственного и непроизводственного назначения, сумма дебиторской задолженности, стоимость ценных бумаг и другие позиции активов баланса. К сводному счету-фактуре прилагается акт инвентаризации.

В сводном счете-фактуре цена каждого вида имущества принимается равной произведению его балансовой стоимости на поправочный коэффициент.

По каждому виду имущества, реализация которого облагается налогом, в графах «Ставка НДС» и «Сумма НДС» указываются соответственно расчетная налоговая ставка в размере 15,25 % и сумма налога, определенная как соответствующая расчетной налоговой ставке в размере 15,25 % процентная доля налоговой базы.

В бухгалтерском учете, наоборот, реализация предприятия рассматривается как реализация целого имущественного комплекса. В связи с тем, что предприятие как имущественный комплекс не является готовой продукцией или товарами, закупленными для последующей перепродажи, финансовый результат от реализации предприятия отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

При этом по кредиту счета 91.1 отражается выручка от реализации предприятия и сумма обязательств (кредиторской задолженности), переведенных на покупателя предприятия. По дебету счета 91.2 отражаются расходы по реализации предприятия, в состав которых включаются следующие статьи расходов:

- 1) учетная (остаточная) стоимость передаваемого имущества, входящего в состав реализуемого предприятия;
- 2) суммы уступаемых прав требования покупателю (дебиторской задолженности), расходы продавца по подготовке предприятия к передаче, в том числе составление передаточного акта, осуществляемые за счет продавца (ст. 563 Гражданского кодекса РФ);
- 3) начисляемая сумма задолженности по НДС в бюджет с оборота по реализации элементов предприятия как имущественного комплекса.

Пример.

В собственности акционерного общества ОАО «Премьер» находится несколько предприятий, одно из которых реализуется ОАО «Альфа» по договору продажи предприятия.

Согласно передаточному акту, комплекс имущества и обязательств состоит из следующих позиций:

1) основных средств:

1.1. сальдо счета 01 «Основные средства» – 1000 000 руб.;

1.2. сальдо счета 02 «Амортизация основных средств» – 450 000 руб.;

2) капитальных вложений:

2.1. сальдо счета 08 «Капитальные вложения» – 250 000 руб.;

3) инвентаря:

3.1. сальдо счета 10 «Материалы» – 150 000 руб.;

4) товаров:

4.1. сальдо счета 41 «Товары» 100 000 руб.;

5) расчетов с покупателями:

5.1. сальдо счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» 200 000 руб.;

6) расчетов с кредиторами:

6.1. сальдо счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 140 000 руб.

Продажная стоимость реализуемого предприятия составляет 2 000 000 руб.

Балансовая стоимость активов реализуемого предприятия составит 2 290 000 руб., т. е. цена реализации ниже балансовой стоимости активов.

Исходя из этого, для целей налогообложения НДС к реализации имущественных составляющих реализуемого предприятия необходимо применить поправочный коэффициент, рассчитанный как отношение цены реализации предприятия к балансовой стоимости указанного имущества:

$$K = 2000\ 000\ \text{руб.} / 2290\ 000\ \text{руб.} = 0,87.$$

Таким образом, для целей налогообложения цена реализации составит:

1) по основным средствам: $(1000\ 000\ \text{руб.} - 450\ 000\ \text{руб.}) \times 0,87 = 608\ 500\ \text{руб.}$;

НДС: $608\ 500\ \text{руб.} \times 15,25\ \% = 92\ 796,25\ \text{руб.}$;

2) по незавершенным капитальным вложениям: $250\ 000\ \text{руб.} \times 0,87 = 217\ 500\ \text{руб.}$;

НДС: $217\ 500\ \text{руб.} \times 15,25\ \% = 33\ 168,75\ \text{руб.}$;

3) по инвентарю: $150\ 000\ \text{руб.} \times 0,87 = 130\ 500\ \text{руб.}$;

НДС: $130\ 500\ \text{руб.} \times 15,25\ \% = 19\ 901,25\ \text{руб.}$;

4) по товарам: $100\ 000\ \text{руб.} \times 0,87 = 87\ 000\ \text{руб.}$;

НДС: $87\ 000\ \text{руб.} \times 15,25\ \% = 13\ 267,50\ \text{руб.}$;

Таким образом, общая сумма НДС, подлежащая начислению с операции по реализации данного предприятия, составит: 159 134 руб. ($92\ 796,50\ \text{руб.} + 33\ 168,75\ \text{руб.} + 19\ 901,25\ \text{руб.} + 13\ 267,50\ \text{руб.}$).

В учетной политике ОАО «Премьер» предусмотрено, что моментом признания выручки для целей налогообложения НДС является факт перехода права собственности на реализуемые товары к покупателю. Исходя из этого, в бухгалтерском учете ОАО «Премьер» операции по реализации предприятия получают следующее отражение:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»,

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы» – на сумму выручки от реализации предприятия в размере 2000 000 руб.;

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»,

Кредит счета 01 «Основные средства» – на сумму амортизации по передающимся основным средствам в размере 450 000 руб.;

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»,

Кредит счета 01 «Основные средства» – на сумму стоимости списываемых основных средств, передающихся покупателю в размере 650 000 руб.;

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»,

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» – на сумму передающихся капитальных вложений в размере 250 000 руб.;

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»,

Кредит счета 10 «Материалы» – на сумму передаваемых материалов в размере 150 000 руб.;

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»,

Кредит счета 41 «Товары» – на сумму передаваемых товаров в размере 100 000 руб.;

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»,

Кредит счета 62 «расчеты с покупателями и заказчиками» – на сумму списываемой дебиторской задолженности в размере 200 000 руб.;

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму передаваемой кредиторской задолженности в размере 140 000 руб.;

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»,

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму начисленного НДС бюджету в размере 159 134 руб.

Поставка товаров может осуществляться предприятиями для государственных или муниципальных нужд. При этом такая поставка осуществляется на основе государственного или муниципального контракта на поставку товаров для государственных или муниципальных нужд, а также заключаемых в соответствии с ним договоров поставки товаров для государственных или муниципальных нужд. Если иное не предусмотрено законодательством, то к отношениям по поставке товаров для государственных или муниципальных нужд применяются правила о договоре поставки (ст. 506–522 Гражданского кодекса РФ).

По договору поставки товаров для государственных или муниципальных нужд поставщик (исполнитель) обязуется передать товары государственному или муниципальному заказчику либо по его указанию иному лицу, а государственный или муниципальный заказчик обязуется обеспечить оплату поставленных товаров (ст. 526 Гражданского кодекса РФ).

Согласно законодательству, государственный или муниципальный контракт заключается на основе заказа на поставку товаров для государственных или муниципальных нужд, размещаемого в порядке размещения заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд.

Порядок заключения государственного или муниципального контракта закреплен в ст. 528 Гражданского кодекса РФ, согласно которому проект государственного или муниципального контракта разрабатывается государственным или муниципальным заказчиком и направляется поставщику (исполнителю), если иное не предусмотрено соглашением между ними. При этом сторона, получившая проект государственного или муниципального контракта, не позднее тридцатидневного срока подписывает его и возвращает один экземпляр другой стороне, а при наличии разногласий составляет протокол разногласий и направляет его вместе с подписанным государственным или муниципальным контрактом другой стороне либо уведомляет ее об отказе от заключения государственного или муниципального контракта. Сторона, получившая государственный или муниципальный контракт с протоколом разногласий, должна в течение тридцати дней рассмотреть разногласия, принять меры по их согласованию с другой стороной и известить другую сторону о принятии государственного или муниципального контракта в ее редакции либо об отклонении протокола разногласий.

Если иное не предусмотрено законом либо государственным или муниципальным контрактом, то убытки, причиненные поставщику (исполнителю) в связи с выполнением государственного или муниципального контракта, подлежат возмещению государственным или муниципальным заказчиком не позднее тридцати дней со дня передачи товара в соответствии с государственным или муниципальным контрактом.

Если иное не предусмотрено законом, то государственный или муниципальный заказчик вправе полностью или частично отказаться от товаров, поставка которых предусмотрена государственным или муниципальным контрактом, при условии возмещения поставщику убытков, причиненных таким отказом.

Еще одним видом договора купли-продажи является договор контрактации (ст. 535 Гражданского кодекса РФ). По договору контрактации производитель сельскохозяйственной продукции обязуется передать выращенную (произведенную) им сельскохозяйственную продукцию заготовителю – лицу, осуществляющему закупки такой продукции для переработки или продажи. К данному договору также применяются правила договора поставки, а в отдельных случаях правила договора поставки товаров для государственных нужд.

Согласно договору контрактации, заготовитель обязан принять сельскохозяйственную продукцию у производителя по месту ее нахождения и обеспечить ее вывоз. При этом если принятие сельскохозяйственной продукции осуществляется в месте нахождения заготовителя или ином указанном им месте, заготовитель не вправе отказаться от принятия сельскохозяйственной продукции, соответствующей условиям договора контрактации и переданной заготовителю в обусловленный договором срок.

К видам договоров купли-продажи также относится договор энергоснабжения. Согласно этому договору энергоснабжающая организация обязуется подавать абоненту (потребителю) через присоединенную сеть энергию, а абонент обязуется оплачивать принятую энергию, а также соблюдать предусмотренный договором режим ее потребления, обеспечивать безопасность эксплуатации находящихся в его ведении энергетических сетей и исправность используемых им приборов и оборудования, связанных с потреблением энергии (ст. 529 Гражданского кодекса РФ).

К отношениям по договору энергоснабжения, не закрепленным гражданским законодательством, применяются законы и иные правовые акты об энергоснабжении, а также обязательные правила, принятые в соответствии с ними.

Оплата энергии абонентом производится за фактически принятое им количество энергии в соответствии с данными учета энергии, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или соглашением сторон. Порядок расчетов за энергию определяется законом, иными правовыми актами или соглашением сторон.

Абонент может передавать энергию, принятую им от энергоснабжающей организации через присоединенную сеть, другому лицу (субабоненту) только с согласия энергоснабжающей организации (ст. 545 Гражданского кодекса РФ).

Изменение и расторжение договора энергоснабжения осуществляется на основе требований законодательства (ст. 546 Гражданского кодекса РФ).

В случаях неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательств по договору энергоснабжения сторона, нарушившая обязательство, обязана возместить причиненный этим реальный ущерб.

2.2. Договор мены. Контрактные оговорки для целей управления налоговыми обязательствами

В процессе своей деятельности многие организации заключают договоры, связанные с товарообменными (бартерными) операциями.

Все товарообменные операции регулируются Гражданским кодексом РФ (гл. 31 Гражданского кодекса РФ).

Согласно договору мены (Приложение 4) каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой (ст. 567 Гражданского кодекса РФ). При этом если это не противоречит правилам закона и существу мены, то к договору применяются правила договора купли-продажи. Бартерная сделка – это та же реализация, оплата за которую осуществляется в натуральном выражении.

Если договором не установлено иное, то товары, подлежащие обмену, предполагаются равноценными, а расходы на их передачу и принятие осуществляются в каждом случае той стороной, которая несет соответствующие обязанности.

Если обмениваемые товары признаются неравноценными, то сторона, обязанная передать товар, цена которого ниже цены товара, предоставляемого в обмен, должна оплатить разницу в ценах непосредственно до или после исполнения ее обязанности передать товар, если иной порядок оплаты не предусмотрен договором (ст. 568 Гражданского кодекса РФ).

Право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам, выступающим по договору мены в качестве покупателей, одновременно после исполнения обязательств передать соответствующие товары обеими сторонами, если иное не предусмотрено договором (ст. 570 Гражданского кодекса РФ).

Для учета товаров и осуществления операций по их приобретению, хранению и продаже в бухгалтерском учете предназначен счет 41 «Товары». Данный счет дебетуется на стоимость оприходованных товаров без НДС в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При осуществлении обменных операций величина поступления и (или) дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей) (п. 6.3 ПБУ 9/99).

Для целей налогообложения договор мены и сделку по обмену товарами, работами, услугами признают бартером. При этом бартерные операции представляют собой сделки, по которым поставка товара одной стороной для другой стороны осуществляется в обмен на встречную поставку.

Как уже отмечалось, договор мены представляет собой ту же реализацию, но только с оплатой неденежными средствами. Следовательно, такая операция подлежит обложению НДС (подп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ). Для целей налогообложения под реализацией товаров, работ, услуг признается передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, работы, услуги на возмездной основе, а в случаях, предусмотренных законодательством, – на безвозмездной основе.

При товарообменных операциях момент определения налоговой базы зависит от принятой для целей налогообложения учетной политики (ст. 167 Налогового кодекса РФ). Момент определения налоговой базы является наиболее ранняя из дат:

- 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

При исполнении договора мены может возникнуть ситуация, при которой одна сторона (налогоплательщик) получила товары от поставщика, а свои товары в обмен еще не передала. В этом случае обязанности по уплате НДС не возникает.

Если плательщик использует в расчетах за приобретенные товары собственное имущество, то суммы НДС, фактически уплаченные при приобретении данных товаров, определяют исходя из балансовой стоимости имущества (с учетом его переоценок и амортизации), переданного в счет их оплаты (п. 2 ст. 172 Налогового кодекса РФ). Таким образом, вычету подлежит не вся сумма НДС, указанная в счете-фактуре, а только в пределах суммы, рассчитанной исходя из балансовой стоимости товара. Для того чтобы НДС можно было принять к вычету, необходимо, чтобы товары были предназначены для продажи или осуществления операций, облагаемых НДС. Кроме того, товары должны быть приняты к учету на основе первичных документов, а также должна быть проведена встречная поставка товаров.

Сторона, полностью исполнившая свои обязанности по договору мены, имеет право произвести вычет в том отчетном (налоговом) периоде, в котором она примет к учету встречные товары. При этом если товары получены от поставщика раньше, чем поставлены свои, то вычет производится в том периоде, в котором будут отгружены свои товары.

Для целей налогообложения прибыли доходы по договорам мены принимаются к учету аналогично выручке от реализации. В целях налогообложения доходом от реализации признается выручка от реализации товаров как собственного производства, так и ранее приобретенных. При этом выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары, работы, услуги, выраженные в денежной и (или) натуральной формах (ст. 249 Налогового кодекса РФ).

При формировании налоговой базы по налогу на прибыль доходы, полученные в натуральной форме в результате реализации товаров, работ, имущественных прав (в том числе в результате товарообменных операций), учитываются исходя из цены сделки с учетом положений ст. 40 Налогового кодекса РФ. Внереализационные доходы, полученные в натуральной форме, при определении налоговой базы учитываются исходя из цены сделки с учетом требований ст. 40 Налогового кодекса РФ.

Если по договорам мены получены материально-производственные запасы, товары, основные средства, нематериальные активы, продукция и прочие активы, то их фактическая себестоимость в бухгалтерском учете определяется исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организации. При этом стоимость таких активов определяется исходя из цены, по которой оценивается в сравнимых обстоятельствах стоимость аналогичных активов.

2.3. Договор дарения. Значение для целей налогового планирования

По договору дарения одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность либо имущественное право (требование) к себе или к третьему лицу либо освобождает или обязуется освободить ее от имущественной обязанности перед собой или третьим лицом (ст. 572 Гражданского кодекса РФ).

При этом обещание подарить все свое имущество или часть всего своего имущества без указания на конкретный предмет дарения в виде вещи, права или освобождения от обязанности ничтожно. Договор, предусматривающий передачу дара одаряемому после смерти дарителя, также признается ничтожным, а к таким договорам применяются требования гражданского законодательства о наследовании.

Следует отметить, что одаряемый имеет право в любое время до передачи ему дара от него отказаться. В этом случае договор дарения считается расторгнутым.

Договор дарения может быть заключен устно и письменно. При этом договор дарения может быть заключен в виде:

- 1) безвозмездной передачи вещного дара в собственность одариваемого;
- 2) безвозмездной передачи имущественного права одариваемому лицу в отношении дарителя или третьего лица. Как правило, дарение права в отношении дарителя не осуществляется. Примером, дарения права в отношении третьего лица может служить уступка права (цессия), осуществляемая на безвозмездной основе;
- 3) безвозмездного освобождения одариваемого от имущественной обязанности перед самим дарителем или перед третьим лицом. Примером данного договора дарения может стать прощение долга должника кредитором без каких-либо условий.

Договор дарения должен быть заключен в письменной форме в следующих случаях (ст. 574 Гражданского кодекса РФ):

- 1) дарителем является юридическое лицо, а стоимость дара превышает пять установленных законодательством минимальных размеров оплаты труда;
- 2) договор содержит обещание дарения в будущем;
- 3) предметом дарения является объект недвижимости;
- 4) договор дарения подлежит нотариальному удостоверению;
- 5) предметом договора дарения является передача одариваемому имущественного права или освобождение от обязанности путем перевода долга.

Следует отметить, что договор дарения недвижимого имущества подлежит государственной регистрации.

Безвозмездный характер договора дарения является его основной особенностью. Исходя из этого в случаях, когда договором предусматривается условие встречной передачи одариваемым вещи или имущественного права либо исполнения одариваемым какого-либо встречного обязательства в пользу дарителя, то к такому договору применяются правила о притворности сделки (п. 2 ст. 70 Гражданского кодекса РФ). Согласно данным правилам сделка, которая имеет своей целью прикрыть другую сделку, признается ничтожной, а к сделке, реально заключенной сторонами, применяются относящиеся к ней правила.

Договор дарения может быть заключен в виде обещания (обязательства) дарителя безвозмездно передать одариваемому вещь или имущественное право либо освободить одариваемого от имущественной обязанности. При этом для признания такой сделки действительной необходимо соблюдение двух условий:

- 1) такая сделка обязательно должна быть заключена в письменной форме, а при дарении объекта недвижимости обязательна государственная регистрация;

2) сделка должна содержать ясное и точное намерение дарителя безвозмездно передать одариваемому вещь или имущественное право либо освободить одариваемого от имущественной обязанности.

Кроме того, при заключении договора дарения необходимо иметь в виду, что:

1) юридическое лицо, которому вещь принадлежит на праве хозяйственного ведения или оперативного управления, вправе подарить ее с согласия собственника, если законом не предусмотрено иное, кроме обычных подарков небольшой стоимости;

2) дарение имущества, находящегося в общей совместной собственности, допускается по согласию всех участников совместной собственности с соблюдением правил, предусмотренных ст. 253 Гражданского кодекса РФ;

3) дарение принадлежащего дарителю права требования к третьему лицу осуществляется с соблюдением правил, предусмотренных ст. 382–386, 388 и 389 Гражданского кодекса РФ;

4) дарение посредством исполнения за одаряемого его обязанности перед третьим лицом осуществляется с соблюдением правил, предусмотренных п. 1 ст. 313 Гражданского кодекса РФ. Дарение посредством перевода дарителем на себя долга одаряемого перед третьим лицом осуществляется с соблюдением правил, предусмотренных ст. 391 и 392 Гражданского кодекса РФ;

5) доверенность на совершение дарения представителем, в которой не назван одаряемый и не указан предмет дарения, признается ничтожной.

Законодательством запрещается заключение договора дарения, кроме подарков, стоимость которых не превышает пяти минимальных размеров оплаты труда, установленных законодательством, в случаях, если:

1) договор заключается от имени малолетних (до 14 лет) и граждан, признанных недееспособными, их законными представителями, т. е. опекунами;

2) договор дарения заключается гражданами, находящимися в лечебных, воспитательных учреждениях, учреждениях социальной защиты и других аналогичных учреждениях на лечении, содержании или воспитании, супругами и родственниками этих граждан в отношении работников этих учреждений;

3) договор дарения заключается в отношении государственных служащих и служащих органов муниципальных образований в связи с их должностным положением или исполнением ими служебных обязанностей (п. 6 ст. 17 Федерального закона № 79-ФЗ от 27.07.2004 г. «О государственной гражданской службе РФ» (с изм. и доп. от 2 февраля 2006 г.));

4) сторонами договора дарения являются коммерческие организации, кроме случаев, когда в качестве дара передаются обычные подарки, стоимость которых не превышает пяти минимальных размеров оплаты труда.

Даритель имеет право отказаться от исполнения договора дарения, содержащего обещание передать в будущем одаряемому вещь или право либо освободить одаряемого от имущественной обязанности, если после заключения договора имущественное или семейное положение либо состояние здоровья дарителя изменилось настолько, что исполнение договора в новых условиях приведет к существенному снижению уровня его жизни (ст. 577 Гражданского кодекса РФ).

Кроме того, законодательством (ст. 578 Гражданского кодекса РФ) установлены основания, по которым даритель имеет право отменить дарение. Согласно этим основаниям даритель имеет право отменить дарение, если одаряемый совершил покушение на его жизнь, жизнь кого-либо из членов его семьи или близких родственников либо умышленно причинил дарителю телесные повреждения. Если одариваемый умышленно лишил жизни дарителя, наследники дарителя имеют право требовать отмены дарения в суде.

Даритель имеет право потребовать в судебном порядке отмены дарения, если обращение одаряемого с подаренной вещью, представляющей для дарителя большую неимущественную

ценность, создает угрозу ее безвозвратной утраты. Кроме того, по требованию заинтересованного лица суд может отменить дарение, совершенное индивидуальным предпринимателем или юридическим лицом в нарушение положений закона о несостоятельности (банкротстве) за счет средств, связанных с его предпринимательской деятельностью, в течение шести месяцев, предшествовавших объявлению такого лица несостоятельным (банкротом).

Также договор дарения может быть отменен дарителем, если он переживет одаряемого.

В случае отмены дарения одаряемый обязан возвратить подаренную вещь, если она сохранилась в натуре к моменту отмены дарения.

Согласно ст. 579 Гражданского кодекса РФ правила об отказе от исполнения договора дарения и об отмене дарения не применяются к обычным подаркам небольшой стоимости.

Права одаряемого, которому по договору дарения обещан дар, не переходят к его наследникам (правопреемникам), если иное не предусмотрено данным договором дарения (ст. 581 Гражданского кодекса РФ). При этом обязанности дарителя, обещавшего дарение, переходят к его наследникам (правопреемникам), если иное не предусмотрено данным договором дарения.

Согласно законодательству (ст. 582 Гражданского кодекса РФ) подвидом договора дарения является пожертвование. Под пожертвованием понимается дарение в общепользовных целях.

Пожертвования могут производиться гражданам, лечебным, воспитательным учреждениям, учреждениям социальной защиты и другим аналогичным учреждениям, благотворительным, научным и учебным учреждениям, фондам, музеям и другим учреждениям культуры, общественным и религиозным организациям, а также государству и субъектам РФ. Кроме того, на принятие пожертвования не требуется чье-либо согласия. Договор дарения содержит условие об использовании пожертвования по определенному назначению. При отсутствии такого условия к договору применяются правила и требования такие же, как к договору дарения. Наличие данного условия является отличительной чертой договора дарения от договора о пожертвовании.

В бухгалтерском учете юридического лица, получившего пожертвование на определенные цели, учет операций по использованию пожертвования ведется обособленно.

Если использование пожертвованного имущества вследствие изменившихся обстоятельств по указанному жертвователем назначению невозможно, то с согласия жертвователя оно может быть использовано по другому назначению. При этом в случае смерти жертвователя или ликвидации юридического лица – жертвователя назначение жертвованного имущества может быть изменено по решению суда (п. 4 ст. 582 Гражданского кодекса РФ).

Использование жертвованного имущества не по назначению или изменение определенного назначения с нарушением требований законодательства дает основания жертвователю, его наследникам или другим правопреемникам требовать отмены пожертвования (п. 5 ст. 582 Гражданского кодекса РФ).

Другой формой дарения согласно законодательству является благотворительность. Под благотворительностью понимается добровольная деятельность граждан и юридических лиц по бескорыстной (безвозмездной или на льготных условиях) передаче гражданам или юридическим лицам имущества, в том числе денежных средств, бескорыстному выполнению работ, предоставлению услуг, оказанию иной поддержки (ст. 1 Федерального закона № 135-ФЗ от 11.08.1995 г. «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» (с изм. и доп. от 21 марта, 25 июля 2002 г., 4 июля 2003 г., 22 августа 2004 г.)).

Как уже отмечалось, согласно законодательству безвозмездная передача одной коммерческой организацией другого имущества стоимостью свыше пяти минимальных размеров оплаты труда, представляющая собой операцию по договору дарения, запрещена (ст. 575 Гражданского кодекса РФ). Однако на практике согласно ч. 1 Гражданского кодекса РФ существует возможность заключения договора на безвозмездной основе. Как правило, безвозмезд-

ная передача имущества и (или имущественных прав) имеет место при взаимоотношениях в рамках группы взаимосвязанных организаций, между коммерческими организациями и органами государственного и местного управления, а также между некоммерческими организациями.

В связи с этим проблема правильной организации бухгалтерского и налогового учета является одной из актуальных, особенно в условиях постоянно меняющегося законодательства. Общие вопросы организации и ведения бухгалтерского учета операций, связанных с получением, использованием и списанием безвозмездно полученных активов, регламентируются требованиями положений по бухгалтерскому учету (ПБУ 5/01, ПБУ 6/01, ПБУ 9/99, ПБУ 13/2000), а также Инструкцией по применению Плана счетов.

Общие принципы учета безвозмездно полученного имущества содержатся в ПБУ 9/99. При этом активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения, являются вне-реализационными доходами (п. 8 ПБУ 9/99). Активы, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости (п. 10.3 ПБУ 9/99). При этом рыночная стоимость безвозмездно полученных активов определяется организацией на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов. Данные о ценах, действующих на дату принятия к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы.

При этом при учете операций по безвозмездной передаче и (или) получению имущества и (или) имущественных прав необходимо учитывать другие нормы и требования иных законодательных, нормативных и иных актов.

Например, при реализации товаров, работ, услуг на безвозмездной основе налоговая база по НДС определяется как стоимость данных товаров, работ, услуг, исчисленная исходя из цен, определенных в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 Налогового кодекса РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога (п. 2 ст. 154 Налогового кодекса РФ). При этом при реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога, налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества, определяемой в соответствии со ст. 40 Налогового кодекса РФ с учетом НДС, акцизов (для подакцизных товаров), и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок). К такому имуществу, в частности, относится безвозмездно полученное имущество, учитываемое организацией по стоимости, включающей суммы налога, уплаченные передающей стороной.

Таким образом, при определении рыночной стоимости имущества, полученного безвозмездно, необходимо отдельно определить рыночную стоимость без учета НДС и сумму налога.

Пример

ООО «Омега» в апреле 2006 г. передала на безвозмездной основе ООО «Альфа» объект основных средств, рыночная стоимость которого (с учетом физического состояния и износа) составляет 250 000 руб. ООО «Омега» оплатила НДС в сумме 45 000 руб. ООО «Альфа» должна оприходовать объект с учетом суммы налога, уплаченного ООО «Омега», т. е. стоимость объекта составит 295 000 руб. Объект в эксплуатацию не вводился, а через месяц ООО «Альфа» передала его ООО «Галлион» на безвозмездной основе. Рыночная стоимость объекта осталась прежней, т. е. 250 000 руб. без учета НДС. В связи с тем что объект не эксплуатировался, его балансовая стоимость не изменилась. Таким образом, ООО «Альфа» при передаче объекта ООО «Галлион» должна уплатить НДС в сумме 45 000 руб.

При этом по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» образуется расход по уплаченному НДС, но для целей налогообложения данный расход не учитывается, а образует постоянные разницы и должен быть отнесен на чистую прибыль организации.

При этом право на налоговый вычет может возникнуть только у ООО «Омега» при приобретении данного объекта и вводе его в эксплуатацию. Однако для этого приобретение объекта должно быть связано с осуществлением фактических расходов, т. е. объект должен быть приобретен за плату, а не на безвозмездной основе.

Бухгалтерский учет поступлений изложен в п. 16 ПБУ 9/99. Безвозмездно полученное имущество отражается в учете в момент его оприходования. Учет безвозмездных поступлений отражается на счете 98 «Доходы будущих периодов», субсчете «Безвозмездные поступления». При этом по кредиту счета 98-2 в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы» и другими счетами отражается рыночная стоимость активов, полученных безвозмездно, а в корреспонденции со счетом 86 «Целевое финансирование» – сумма бюджетных средств, направленных коммерческой организацией на финансирование расходов. Суммы, учтенные на счете 98, по безвозмездно полученным основным средствам списываются в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» по мере начисления амортизации, а по иным безвозмездно полученным материальным ценностям – по мере списания на счета учета затрат на производство и (или) расходов на продажу.

Согласно п. 9 ПБУ 5/01 фактическая себестоимость материально-производственных запасов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету (п. 10 ПБУ 6/01).

Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), определяется исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету (п. 10 ПБУ 14/2000).

В соответствии с п. 13 ПБУ 19/02 первоначальной стоимостью финансовых вложений, полученных организацией безвозмездно, таких как ценные бумаги, признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету (п. 13 ПБУ 19/02). При этом первоначальная стоимость этих активов зависит от того, обращаются данные ценные бумаги на организованном или неорганизованном рынке.

Как уже отмечалось, для целей налогообложения при реализации товаров, работ, услуг налоговая база по налогу на добавленную стоимость определяется с учетом требований ст. 40 Налогового кодекса РФ (п. 2 ст. 154 Налогового кодекса РФ). При этом налогоплательщиком выступает передающая сторона.

В соответствии с законодательством (ст. 146 Налогового кодекса РФ) передача товаров, работ, услуг другим предприятиям на безвозмездной основе признается объектом налогообложения, кроме передачи жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления.

При этом при безвозмездной передаче товаров, работ, услуг налогоплательщиком выступает даритель.

При передаче основных средств сумма НДС, подлежащая плате в бюджет, определяется в общеустановленном порядке независимо от даты приобретения основных средств.

Безвозмездная передача имущества и имущественных прав также вызывает вопросы при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Согласно законодательству (п. 8 ст. 250) доходы в виде безвозмездно полученного имущества, работ, услуг или имущественных прав признаются внереализационными доходами.

При этом в налоговую базу по налогу на прибыль не включаются доходы в виде средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации» (подп. 6 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ).

Если средства, полученные в виде безвозмездной помощи (содействия), используются не по целевому назначению, то такие доходы должны быть включены в состав внереализационных доходов в момент, когда получатель таких доходов фактически использовал их не по целевому назначению (п. 14 ст. 250 Налогового кодекса РФ).

Следует отметить, что из налоговой базы по налогу на прибыль исключаются суммы безвозмездно полученного имущества для учреждений и организаций, оказывающих социально значимые услуги (организаций инвалидов, образования, здравоохранения и т. п.), а также финансируемых за счет средств бюджетов.

Также согласно законодательству (п. 16 ст. 270 Налогового кодекса РФ) при формировании налоговой базы не учитываются расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (товаров, работ, услуг, имущественных прав) и расходы, связанные с такой передачей.

Стоимость имущества, полученного безвозмездно, списывается с кредита счетов учета переданного имущества на финансовый результат, т. е. счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Стоимость безвозмездно переданного имущества исключается из состава амортизируемого имущества.

Для целей исчисления налога на имущество безвозмездно полученное имущество включается в состав налоговой базы в общеустановленном порядке.

Физические лица, получившие недвижимое имущество, транспортные средства, акции, доли, паи в порядке договора дарения, являются плательщиками налога на доходы физических лиц независимо от того, кто выступает в роли дарителя: физическое или юридическое лицо.

Стоимость полученного в порядке дарения имущества, подлежащая обложению НДФЛ, включается в совокупный облагаемый доход одариваемого лица (п. 1 ст. 210 Налогового кодекса РФ).

2.4. Договор аренды имущества. Лизинг. Правовые, бухгалтерские и налоговые аспекты. Налоговые преимущества договора аренды и договора лизинга. Существенные моменты для целей управления налоговыми обязательствами

В современных условиях договор аренды является одним из самых распространенных договоров гражданско-правовых отношений не только для организаций, но и для частных лиц.

В настоящее время многие предприятия для своего бизнеса используют не собственные, а арендованные помещения. Предприятия и индивидуальные предприниматели розничной и оптовой торговли, как правило, используют в своей деятельности именно арендованные площади, а не приобретают их в собственность. Сейчас образовалась масса предприятий и предпринимателей, которые специализируются на покупке помещений и сдаче их в аренду другим организациям.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.