

Бухгалтерский учет  
в целях  
налогообложения

М.А. Климова

НАЛОГ  
НА ПРИБЫЛЬ

Налоговый  
Вестник



**М. А. Климова**  
**Налог на прибыль**

*Текст предоставлен правообладателем*  
*[http://www.litres.ru/pages/biblio\\_book/?art=166262](http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=166262)*  
*Климова М. Налог на прибыль: Налоговый вестник; М.; 2008*  
*ISBN 978-5-93094-236-1*

**Аннотация**

В настоящем издании рассмотрены актуальные вопросы уплаты налога на прибыль: признание доходов, списание расходов, формирование налоговой базы, требования налоговых органов, предъявляемые к налогоплательщикам по уплате налога на прибыль, составление налоговой отчетности и разработка учетной политики.

Содержание книги учитывает изменения, внесенные в налоговое законодательство и действующие с 1 января 2008 года.

Издание ориентировано на бухгалтера, экономиста, финансового работника организации.

## Содержание

1. Налогоплательщики и налоговые агенты	4
2. Объект налогообложения	8
3. Доходы организации	9
4. Расходы организации. Общие положения	36
5. Расходы, связанные с производством и реализацией	57
Конец ознакомительного фрагмента.	73

# Марина Климова

## Налог на прибыль

### 1. Налогоплательщики и налоговые агенты

#### 1.1. Налогоплательщики

Согласно ст. 246 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) плательщиками налога на прибыль признаются:

– российские коммерческие и некоммерческие организации (см. определение Конституционного Суда Российской Федерации от 24.11.2005 № 412-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы социальной благотворительной некоммерческой организации “Фонд социальной поддержки моряков” на нарушение конституционных прав и свобод подпунктами 1 и 4 пункта 2 статьи 251, пунктом 1 статьи 252 и пунктом 34 статьи 270 Налогового кодекса Российской Федерации» в отношении признания некоммерческих организаций плательщиками налога на прибыль);

– иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации. Прибыль иностранной организации определяется как доходы, полученные через постоянное представительство, уменьшенные на величину произведенных этим постоянным представительством расходов, которые устанавливаются в соответствии с главой 25 НК РФ.

Под постоянным представительством иностранной организации в Российской Федерации понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации (отделение), через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации, связанную:

- с использованием недр и (или) использованием других природных ресурсов;
- с проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов;
- с продажей товаров с расположенных на территории Российской Федерации и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов;
- с осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности (п. 2 ст. 306 НК РФ).

Постоянное представительство иностранной организации считается образованным с начала регулярного осуществления предпринимательской деятельности через ее отделение, а также работ на строительной площадке.

При этом деятельность по созданию отделения сама по себе не создает постоянного представительства. Постоянное представительство прекращает существование с момента прекращения предпринимательской деятельности через отделение иностранной организации.

Осуществление иностранной организацией на территории Российской Федерации подготовительной и вспомогательной деятельности при отсутствии признаков постоянного представительства не может рассматриваться как факт, приводящий к образованию посто-

янного представительства. К подготовительной и вспомогательной деятельности, в частности, относятся:

- использование сооружений исключительно для целей хранения, демонстрации и (или) поставки товаров, принадлежащих этой иностранной организации, до начала такой поставки;

- содержание запаса товаров, принадлежащих этой иностранной организации, исключительно для целей их хранения, демонстрации и (или) поставки до начала такой поставки;

- содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров этой иностранной организацией;

- содержание постоянного места деятельности исключительно для сбора, обработки и (или) распространения информации, ведения бухгалтерского учета, маркетинга, рекламы или изучения рынка товаров (работ, услуг), реализуемых иностранной организацией, если такая деятельность не является основной (обычной) деятельностью этой организации;

- содержание постоянного места деятельности исключительно для целей простого подписания контрактов от имени этой организации, если подписание контрактов происходит в соответствии с детальными письменными инструкциями иностранной организации.

Кроме того, подготовительная или вспомогательная деятельность организации подразумевает, что она не может по своему содержанию составлять всю или часть основной деятельности.

Не приводит в образованию постоянного представительства:

- факт владения иностранной организацией ценными бумагами, долями в капитале российских организаций, а также иным имуществом на территории Российской Федерации;

- факт заключения иностранной организацией договора простого товарищества или иного договора, предполагающего совместную деятельность его сторон (участников), осуществляемую полностью или частично на территории Российской Федерации;

- предоставление иностранной организацией персонала для работы на территории Российской Федерации в другой организации, если такой персонал действует исключительно от имени и в интересах организации, в которую он был направлен;

- осуществление иностранной организацией операций по ввозу в Российскую Федерацию или вывозу из Российской Федерации товаров, в том числе в рамках внешнеторговых контрактов (п. 5—8 ст. 306 НК РФ).

Ситуации, при которых иностранная организация становится плательщиком налога на прибыль, приведены в ст. 306—308 НК РФ, а также в подразделе 2 раздела I Методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 НК РФ, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций, утвержденных приказом МНС России от 28.03.2003 № БГ-3-23/150.

Не являются плательщиками налога на прибыль организации, применяющие специальные налоговые режимы: упрощенную систему налогообложения, систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (в части доходов от деятельности, переведенной на этот налоговый режим), систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), а также лица, не являющиеся организациями, в том числе публично-правовые образования (Российская Федерация, субъекты Российской Федерации, муниципальные образования).

### **Пример.**

*Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с ОАО штрафа, предусмотренного ст. 123 НК РФ, за неисполнение обязанности по удержанию и перечислению в бюджет налога на прибыль, который, по мнению налогового органа, подле-*

*жал удержанию обществом при выплате дивидендов департаменту недвижимости субъекта Российской Федерации в силу положений, установленных п. 2 ст. 275, п. 3 ст. 284, п. 4 ст. 287 НК РФ.*

*Суд первой инстанции, рассмотрев заявленное требование, отказал в его удовлетворении по следующему основанию.*

*Как усматривалось из материалов дела, собственником акций общества являлся субъект Российской Федерации. Департамент недвижимости, получая дивиденды, действовал от имени субъекта Российской Федерации как орган государственной власти в рамках установленной компетенции. При этом вся сумма перечисленных обществом дивидендов поступила в бюджет субъекта Российской Федерации.*

*В соответствии со ст. 246 НК РФ субъекты Российской Федерации, так же как и иные публично-правовые образования, не являются плательщиками налога на прибыль. Поскольку налоговый агент удерживает в соответствующих случаях налог у лица, являющегося плательщиком налога (ст. 24 НК РФ), в данном случае при выплате дивидендов по принадлежавшим субъекту Российской Федерации акциям у общества не возникало обязанности по удержанию налога с этого лица.*

*Суды апелляционной и кассационной инстанций оставили данное решение без изменения.*

*(по материалам информационного письма Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 № 98)*

Не признаются налогоплательщиками организации, являющиеся иностранными организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр в соответствии со ст. 3 Федерального закона от 01.12.2007 № 310-ФЗ «Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», в отношении доходов, полученных в связи с организацией и проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в г. Сочи.

## **1.2. Налоговые агенты**

В соответствии со ст. 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Налоговые агенты обязаны:

– правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства;

– письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах;

– вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов, в том числе по каждому налогоплательщику;

– представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов;

– в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

Применительно к налогу на прибыль институт налогового агентирования применяется, если налогоплательщиком является иностранная организация, получающая доходы от источников в Российской Федерации, не связанные с постоянным представительством в Российской Федерации. В этом случае обязанность по определению суммы налога на прибыль, удержанию этой суммы из доходов налогоплательщика и перечислению налога на прибыль в бюджет возлагается на российскую организацию или иностранную организацию, осуществляющую деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство (налоговых агентов), выплачивающих доход налогоплательщику (п. 4 ст. 286, ст. 287 НК РФ).

Налоговый агент определяет сумму налога на прибыль по каждой выплате (перечислению) денежных средств или иному получению дохода.

Налоговые агенты, выплачивающие доход иностранной организации, удерживают сумму налога на прибыль из доходов этой иностранной организации, за исключением доходов в виде дивидендов и процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам (в отношении которых применяется порядок, установленный п. 4 ст. 287 НК РФ), при каждой выплате (перечислении) ей денежных средств или ином получении иностранной организацией доходов.

Налоговый агент обязан перечислить соответствующую сумму налога на прибыль в течение трех дней после дня выплаты (перечисления) денежных средств иностранной организации или иного получения доходов иностранной организацией.

В обязанности налогового агента также входит подача по истечении каждого отчетного (налогового) периода, в котором он производил выплаты налогоплательщику, в налоговые органы (по месту своего нахождения) налоговых расчетов по форме, установленной приказом МНС России от 14.04.2004 № САЭ-3-23/286@<sup>1</sup>.

Особенности налогообложения иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации и получающих доходы от источников в Российской Федерации, регламентированы ст. 309—310, 312 НК РФ.

---

<sup>1</sup> приказом МНС России от 03.06.2002 № БГ-3-23/275 утверждена Инструкция по заполнению формы Налогового расчета (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов

## 2. Объект налогообложения

Согласно ст. 247 НК РФ объектом обложения налогом на прибыль является прибыль, полученная налогоплательщиком, а именно:

– для российских организаций – полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов;

– для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, – полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов;

– для иных иностранных организаций – доходы, полученные от источников в Российской Федерации.

## **3. Доходы организации**

### **3.1. Понятие и классификация доходов**

В соответствии со ст. 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить.

К доходам в целях налогообложения прибыли ст. 248 НК РФ относит:

– доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, поименованные в ст. 249 НК РФ.

Товаром для целей налогообложения признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации.

Работой признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

Услугой же в налоговом законодательстве считается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Само понятие реализации товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем дано в ст. 39 НК РФ. Оно подразумевает соответственно передачу на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, – и на безвозмездной основе.

Толкование термина «имущественное право» в НК РФ отсутствует, так же как и в гражданском праве. Тем не менее из текста главы 25 НК РФ можно сделать вывод, что для целей налогообложения прибыли под имущественными правами подразумеваются доли и паи в других организациях, а также права требования (ст. 268, 279 НК РФ);

– внереализационные доходы, виды которых перечислены в ст. 250 НК РФ.

При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав) (НДС, акцизы).

Полученные безвозмездно имущество (работы, услуги) или имущественные права также относятся к доходам организации-получателя.

### **3.2. Документирование доходов**

Доходы организации определяются на основании первичных документов и других документов, подтверждающих полученные доходы, и документов налогового учета, которыми согласно ст. 313 НК РФ являются:

- первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);
- аналитические регистры налогового учета;
- расчет налоговой базы.

Данные документы могут быть представлены налогоплательщиком на бумажном носителе или в электронном виде. В последнем случае организация обязана изготавливать за свой счет копии таких документов на бумажных носителях для других участников хозяйствен-

ных операций, а также по требованию органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством Российской Федерации, суда и прокуратуры (п. 18 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказа Минфина России от 29.07.1998 № 34н).

Каждая хозяйственная операция должна быть оформлена соответствующим первичным документом, позволяющим отразить данную операцию в бухгалтерском и налоговом учете.

Первичные учетные документы преимущественно составляются по унифицированным формам, утверждаемым Госкомстатом (Росстатом). Применение унифицированных форм обязательно в организациях независимо от формы собственности согласно ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», постановлению Правительства РФ от 08.07.1997 № 835 «О первичных учетных документах» и Порядку применения унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденному постановлением Госкомстата России от 24.03.1999 № 20. Так как документирование доходов (а также расходов) осуществляется одинаковым образом для целей бухгалтерского и налогового учета, это правило применяется и для целей налогообложения прибыли.

Все графы и реквизиты унифицированной формы, как и вообще любого первичного документа, должны быть обязательно заполнены. Это правило не терпит исключений, так как незаполнение хотя бы одного показателя делает данную форму недействительной. Если по объективным причинам какие-либо реквизиты унифицированной формы отсутствуют, в пустых графах (строках) должны проставляться прочерки (п. 2.9 Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденного Минфином СССР 29.07.1983 № 105).

Разработанный организацией самостоятельно первичный документ, обосновывающий доходы, должен отвечать требованиям ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете», п. 2 которого требует, чтобы форма документа содержала следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дату составления документа (недатированный документ не имеет юридической силы, кроме того, в этом случае затруднено отнесение факта хозяйственной деятельности к конкретному отчетному периоду для целей финансового и налогового учета);
- наименование организации, от имени которой составлен документ. Особое значение этот реквизит имеет для организаций, в состав которых входят структурные подразделения, в том числе выделенные на отдельный баланс. Обладая высокой самостоятельностью, филиал или представительство все же не являются самостоятельными лицами в гражданском обороте и не могут выступать от своего имени<sup>2</sup>. При выписке такими подразделениями первичных документов, а также при получении входящих документов в качестве лица, совершающего операцию, должна быть указана организация (см. письма Минфина России от 16.06.2004 № 03-03-11/95, от 04.05.2006 № 03-04-09/08);
- содержание хозяйственной операции (неточное описание факта хозяйственной деятельности влечет возникновение хозяйственных и налоговых споров);
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи вышеуказанных лиц (возможна также расшифровка подписей).

Что касается регистров налогового учета, то они должны содержать (ст. 313 и 314 НК РФ):

<sup>2</sup> ст. 55 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ)

- наименование регистра;
- период (дату) составления;
- измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении;
- наименование хозяйственных операций;
- подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление регистров налогового учета.

Отметим также, что система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, то есть данная система применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой приказом (распоряжением) руководителя организации. Налоговые и иные органы не имеют права устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета (ст. 313 НК РФ).

### **3.3. Измерители доходов**

НК РФ установлены три вида денежных измерителей доходов: рубли, иностранная валюта, условные единицы. Согласно п. 3 ст. 248 НК РФ полученные налогоплательщиком доходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте или в условных единицах, учитываются в совокупности с доходами, стоимость которых выражена в рублях.

При этом особо подчеркнем: иностранная валюта и условные единицы позиционируются как различные, самостоятельные измерители. Условная единица не должна быть приравнена налогоплательщиком ни к какой конкретной иностранной валюте, иначе смысл и назначение применения условных единиц будут полностью утеряны.

Контролирующие органы требуют составления документов с «рублевым» измерителем, подчеркивая, что документ, измерителем в котором является иностранная валюта или условные единицы, недействителен, если он составлен в Российской Федерации и не связан с осуществлением внешнеэкономической деятельности. В действительности, ст. 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете» требует вести бухгалтерский учет в рублях, но нигде в нормативных документах не содержится требования составлять первичные документы только с использованием рублевого измерителя. Чтобы не нарушать требования, предъявляемые налоговыми органами к оформлению первичных документов, налогоплательщику необходимо, не исключая рублевого измерителя, если он уже введен в форму первичного документа, дополнить вышеуказанную форму новым реквизитом: измерителем хозяйственной операции в иностранной валюте или условных единицах.

Статья 248 (в отношении доходов) и 252 (применительно к расходам по налогу на прибыль), ст. 169 (в части НДС) НК РФ и Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006, утвержденное приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н, определяют порядок пересчета в рубли доходов и расходов, имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте или в условных единицах.

Доходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются для целей налогообложения в рубли по официальному курсу, установленному Банком России на дату признания соответствующего дохода. Обязательства и требования, выраженные в иностранной валюте, имущество в виде валютных ценностей пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному Банком России на дату перехода права собственности по операциям с вышеуказанным имуществом, прекращения (исполнения) обязательств и требований и (или) на последнее число отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше (п. 8 ст. 271 НК РФ).

Пересчет в рублевый эквивалент доходов, выраженных в условных единицах, производится по курсу, установленному сторонами сделки, ответственными лицами организации на дату признания соответствующего дохода, определяемую в соответствии со ст. 27 НК РФ.

### 3.4. Оценка доходов

Оценка доходов (как и расходов) для целей налогообложения прибыли производится с учетом ст. 40 НК РФ, из которой следует, что для налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов имеют право проверять правильность применения цен по сделкам только:

1) между взаимозависимыми лицами. Согласно ст. 20 НК РФ взаимозависимыми лицами признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно:

если одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации и суммарная доля такого участия составляет более 20 %. Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой.

#### **Пример.**

*Организация А является учредителем организации Б с долей в уставном капитале 60 %. В свою очередь, организация Б имеет долю в размере 40 % в уставном капитале организации В, с которой организация А заключила договор купли-продажи товаров. Организации А и В являются взаимозависимыми для целей налогообложения;*

если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

если лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Суд может признать лица взаимозависимыми и по иным основаниям, если отношения между ними могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров;

2) по товарообменным (бартерным) операциям;

3) при совершении внешнеторговых сделок;

4) при отклонении более чем на 20 % в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени. Как разъяснил Минфин России в письмах от 18.07.2005 № 03-02-07/1-190, от 22.01.2007 № 03-02-07/1-16, для целей ст. 40 НК РФ непродолжительным периодом времени может быть признан период времени, определенный на основе исследования конкретных обстоятельств экономической деятельности налогоплательщика, повлекших отклонение применяемых налогоплательщиками цен, учета особенности реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг и специфики таких товаров, работ, услуг. Так, колебаниями рыночных цен может быть обосновано отклонение более чем на 20 % примененных налогоплательщиками цен идентичных (однородных) товаров в пределах месячного срока (30 дней).

Если цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20 % от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги.

Например, договоры лизинга с выкупом чаще всего предусматривают символическую выкупную цену – 1 руб., 100 руб., 100 долл. США и т.д. Это объясняется тем, что лизингополучатель на момент выкупа фактически уже оплатил предмет лизинга через лизинговые платежи.

В соответствии со ст. 421 ГК РФ граждане и юридические лица свободны в заключении договора. Стороны договора лизинга вправе установить любую выкупную цену предмета лизинга. При этом следует учитывать, что ст. 40 НК РФ, предусматривающая принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения прибыли, не содержит каких-либо исключений в отношении выкупа предмета лизинга.

Рыночная цена перехода права собственности на предмет лизинга, по мнению контролирующих органов, должна определяться как цена выкупа предмета лизинга, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях (письмо Минфина России от 12.07.2006 № 03-03-04/1/576).

Иными словами, если по завершении договора лизинга выкупается дорогостоящий автомобиль со сроком эксплуатации два-три года, лизингополучатель должен при определении рыночной цены сделки сравнить выкупную стоимость не с рыночной ценой такого автомобиля при его приобретении, а со среднерыночной выкупной ценой такого транспортного средства по договору лизинга.

### **Пример.**

*Организация заключила договор безвозмездного пользования имуществом.*

*Пунктом 1 ст. 689 ГК РФ предусмотрено, что по договору безвозмездного пользования (договору ссуды) одна сторона (ссудодатель) обязуется передать или передает вещь в безвозмездное временное пользование другой стороне (ссудополучателю), а последняя обязуется вернуть ту же вещь в том состоянии, в каком она ее получила, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором.*

*При этом в соответствии с п. 2 ст. 689 ГК РФ к договору безвозмездного пользования соответственно применяются правила о договоре аренды, предусмотренные ст. 607, п. 1 и абзацем первым п. 2 ст. 610, п. 1 и 3 ст. 615, п. 2 ст. 621, п. 1 и 3 ст. 623 настоящего Кодекса.*

*Получая имущество по договору безвозмездного пользования, организация безвозмездно получает право пользования вышеуказанным имуществом. Учитывая вышеизложенное, для целей налогообложения прибыли получение имущества в безвозмездное пользование должно рассматриваться как безвозмездное получение имущественного права.*

*Доход в виде безвозмездно полученных имущественных прав включается в состав внереализационных доходов на основании п. 8 ст. 250 НК РФ.*

*При получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ.*

*Таким образом, налогоплательщик, получающий по договору в безвозмездное пользование имущество, включает в состав внереализационных доходов доход в виде безвозмездно полученного права пользования имуществом, определяемый исходя из рыночных цен на аренду идентичного имущества (письмо Минфина России от 17.02.2006 № 03-03-04/1/125, информационное письмо Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 № 98).*

В то же время согласно разъяснениям Минфина России не применяется для целей налогообложения прибыли ст. 40 НК РФ к процентам, начисленным по договорам кредита (письмо Минфина России от 17.11.2006 № 03-03-04/2/248), так же как и не формируется экономическая выгода у заемщика по договору беспроцентного займа (письма ФНС России от 13.01.2005 № 02-1-08/5@, Минфина России от 12.04.2007 № 03-02-07/1-171 и др.).

Рыночная цена определяется с учетом положений, предусмотренных п. 4—11 ст. 40 НК РФ. При этом учитываются обычные при заключении сделок между невзаимозависимыми лицами надбавки к цене или скидки. В частности, учитываются скидки, вызванные:

- сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на товары (работы, услуги);
- потерей товарами качества или иных потребительских свойств;
- истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров;
- маркетинговой политикой, в том числе при продвижении на рынки новых товаров, не имеющих аналогов, а также при продвижении товаров (работ, услуг) на новые рынки;
- реализацией опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей.

Организация вправе предъявить любой документ, обосновывающий применение обычных скидок при определении рыночной цены товара, работы или услуги (письмо Минфина России от 18.07.2005 № 03-02-07/1-190).

Рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях. Идентичными признаются товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки. При определении идентичности товаров учитываются, в частности, их физические характеристики, качество и репутация на рынке, страна происхождения и производитель. При этом незначительные различия во внешнем виде товаров могут не учитываться.

Однородными признаются товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми. При установлении однородности товаров учитываются, в частности, их качество, наличие товарного знака, репутация на рынке, страна происхождения.

При этом рынок товаров (работ, услуг) существует только при наличии сферы их обращения, то есть возможности покупателя (продавца) реально и без значительных дополнительных затрат приобрести (реализовать) товар (работу, услугу) на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории Российской Федерации или за пределами Российской Федерации.

При установлении рыночных цен товаров, работ или услуг принимаются во внимание сделки, совершаемые между лицами, которые не являются взаимозависимыми. Сделки между взаимозависимыми лицами могут приниматься во внимание только в случае, если взаимозависимость этих лиц не повлияла на результаты таких сделок.

При определении рыночных цен товара, работы или услуги учитывается информация о заключенных на момент реализации этого товара, работы или услуги сделках с идентичными (однородными) товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях. В частности, учитываются такие условия сделок, как количество (объем) поставляемых товаров (например, объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены.

При этом условия сделок на рынке идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров, работ или услуг признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок.

При отсутствии на соответствующем рынке товаров, работ или услуг сделок по идентичным (однородным) товарам, работам, услугам или предложения таких товаров, работ или услуг, а также в случае невозможности установления соответствующих цен ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников для определения рыночной цены используется метод цены последующей реализации, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, устанавливается как разность цены, по которой такие товары, работы или услуги реализованы покупателем этих товаров, работ или услуг при их последующей реализации (перепродаже), и обычных в подобных случаях затрат, понесенных этим покупателем при перепродаже (без учета цены, по которой вышеуказанный покупатель приобрел у продавца товары, работы или услуги) и продвижении на рынок приобретенных у покупателя товаров, работ или услуг, а также обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя.

При невозможности использования метода цены последующей реализации (в частности, при отсутствии информации о цене товаров, работ или услуг, в последующем реализованных покупателем) используется затратный метод, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, устанавливается как сумма произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли. При этом учитываются обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство (приобретение) и (или) реализацию товаров, работ или услуг, обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты.

Рыночная цена товара, работы или услуги подтверждается официальными источниками информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках, однако при рассмотрении налогового спора суд вправе учесть любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки, не ограничиваясь вышеприведенными. При определении рыночных цен может быть использована информация о ценах, опубликованная в официальных изданиях уполномоченных органов, в частности органов, уполномоченных в области статистики, ценообразования, таможенных органов. При определении рыночных цен товаров, являющихся предметом мировой биржевой торговли, вывозимых с таможенной территории Российской Федерации, могут быть использованы источники информации о биржевых котировочных ценах, в том числе использованные таможенными органами при определении таможенной стоимости таких товаров, опубликованные в сборнике «Таможенная статистика внешней торговли Российской Федерации» (письмо Минфина России от 18.07.2005 № 03-02-07/1-190).

При реализации товаров (работ, услуг) по государственным регулируемым ценам (тарифам), установленным в соответствии с законодательством Российской Федерации, для целей налогообложения принимаются данные государственные регулируемые цены (тарифы).

### **3.5. Доходы от реализации**

В соответствии со ст. 249 НК РФ доходом от реализации для целей налогообложения прибыли признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные

права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах. В зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов поступления, связанные с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, признаются в соответствии со ст. 271 или ст. 273 НК РФ.

При методе начисления доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления).

По доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или устанавливается косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

По производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации вышеуказанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с принципом формирования расходов по вышеприведенным работам (услугам).

Обычно датой получения дохода от реализации признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), определяемая в соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ, независимо от фактического поступления денежных средств<sup>3</sup> в их оплату.

В хозяйственной практике применяется множество разновидностей договорных отношений, и те договоры, которые предполагают переход права собственности на объект сделки, обычно подразумевают, что у приобретателя данное право возникает с момента передачи ему вещи (п. 1 ст. 223 ГК РФ).

Стороны сделки могут предусмотреть особую дату перехода прав собственности на товар (например, определив ее как момент оплаты товара, а не как дату отгрузки). Это не противоречит принципам признания доходов при методе начисления, однако условия сделки должны соответствовать требованиям гражданского законодательства. Нарушение этого правила влечет как недействительность вышеуказанных условий, так и налоговые последствия для сторон.

### **Пример.**

*ООО заключило с покупателем договор купли-продажи, в соответствии с которым общество поставило товар (колесные диски, запасные части). Доход от реализации данного товара не был учтен для целей налогообложения ни на момент отгрузки товара покупателю, ни на момент получения частичной оплаты ввиду того, что договором купли-продажи было определено, что право собственности на товар переходило к покупателю с момента его полной оплаты (ст. 491 ГК РФ).*

*Однако ст. 491 ГК РФ предусматривает право продавца потребовать от покупателя возврата переданного товара в случае, если тот не будет оплачен. Обеспечением данного права является установление в этой статье Кодекса в качестве общего правила запрета для покупателя отчуждать товар или распоряжаться им иным образом до момента перехода к нему права собственности на товар.*

*Предметом продажи выступал товар, предназначавшийся как для дальнейшей перепродажи (колесные диски), так и для фактического потребления путем использования при ремонте другой вещи (запасные части).*

---

<sup>3</sup> иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав

*Стороны не приняли мер по индивидуализации переданного товара (отграничению от иного товара покупателя), общество не осуществляло контроля за сохранностью товара и его наличием у покупателя.*

*Таким образом, стороны не обеспечили выполнение условия договора о сохранении права собственности на товар за продавцом. Вышеуказанная договоренность сторон, не отражая их фактические отношения и реальные финансово-экономические результаты деятельности, не могла учитываться для целей налогообложения.*

*Как следствие, при учете дохода от реализации товара для целей налогообложения в соответствии со ст. 39, п. 3 ст. 271 НК РФ не должны были приниматься во внимание положения договора о сохранении права собственности за обществом до момента полной оплаты товара.*

*Доход необходимо было учесть в том периоде, в котором ООО сдало товар перевозчику для доставки покупателю.*

Согласно письму Минфина России от 20.09.2006 № 03-03-04/1/667 в подобных ситуациях выручка от реализации товаров для целей налогообложения прибыли должна признаваться на дату фактической передачи товара покупателям и выставления им расчетных документов, поскольку такой подход позволяет отразить фактические отношения, сложившиеся между продавцом и покупателем товара, полученного по договору купли-продажи, с особым порядком перехода права собственности. Таким образом, это письмо финансового ведомства не оставляет налогоплательщикам законного права при разумном составлении договора избежать названных в письме последствий. Вышеуказанное письмо Минфина России не носит нормативного характера и не должно стать причиной отказа налогоплательщиков от заключения договоров с отсрочкой перехода права собственности на товар как таковых. Если бы налогоплательщики, упомянутые в примере, не допустили ошибок, товар не был бы пущен в продажу или производство, нарушений как гражданского, так и налогового права не было бы.

Операции по договору поставки с отсроченным переходом права собственности на товар учитываются в бухгалтерском учете следующим образом.

**Пример.**

*Продавец отгрузил товар покупателю 10 ноября 2007 года с условием оплаты до 29 декабря 2007 года и переходом права собственности на товар к покупателю только по факту полной оплаты. Товар оплачен покупателем в срок.*

*В бухгалтерском учете у продавца данные операции были оформлены следующим образом:*

<u>10 ноября 2007 года</u>	
Д-т 45 К-т 41	Товар отгружен покупателю (право собственности на него остается у продавца, поэтому на данном этапе применяется счет 45 «Товары отгруженные», а не 90 «Продажи»)
Д-т 45, субсчет «НДС», К-т 68	Начислен НДС по отгруженным товарам
<u>До 20 декабря 2007 года</u>	
Д-т 68 К-т 51	Уплачен НДС в бюджет
<u>29 декабря 2007 года</u>	
Д-т 51 К-т 62	Поступила оплата за товар (вместе с НДС)
Д-т 90-2 К-т 45	Списана стоимость реализованного товара (на дату оплаты и соответственно перехода права собственности)
Д-т 62 К-т 90-1	Отражена выручка от реализации товаров, поступившая на счет (в том числе НДС)
Д-т 90-3 К-т 45, субсчет «НДС»	Отражен полученный от покупателя НДС

В бухгалтерском учете у покупателя данные операции были оформлены следующим образом:

<u>10 ноября 2007 года</u>	
Д-т 002	Приняты товары на ответственное хранение
Д-т 19 К-т 60	Отражен «входной» НДС по договору на основании счета-фактуры, выставленного поставщиком
Д-т 68 К-т 19	Произведен вычет «входного» НДС
<u>29 декабря 2007 года</u>	
Д-т 60 К-т 51	Произведена оплата поставщику
К-т 002	Перешло к покупателю право собственности на товары, и стоимость товаров списана с забалансового счета
Д-т 41 К-т 60	Принят товар на балансовый учет

Налогоплательщикам необходимо особое внимание уделять признанию доходов по сделкам, переход прав собственности на объекты которых подлежит государственной регистрации. Согласно ст. 131, п. 2 ст. 223, 551 ГК РФ право собственности у приобретателя воз-

никает с момента такой регистрации. В частности, этот порядок распространяется на порядок перехода права собственности на недвижимое имущество. Доход продавца признается только в момент подачи документов на государственную регистрацию сделки.

**Пример.**

*Организация А заключила с организацией Б договор купли-продажи объекта недвижимости. Акт приемки-передачи подписан 14 ноября 2007 года. Документы переданы на государственную регистрацию 2 февраля 2008 года. В настоящий момент государственная регистрация права еще не совершена.*

*Организация А не признает в бухгалтерском и налоговом учете доход от реализации основного средства до момента перехода права собственности на него (см. письмо Минфина России от 28.09.2006 № 07-05-06/241), однако она списывает объект с учета ввиду того, что он передан по акту покупателю, начисляет НДС по сделке и перечисляет его в бюджет, оформляя следующие проводки:*

<i>Д-т 01-2 К-т 01-1 Д-т 02 К-т 01-2 Д-т 97 К-т 01-2</i>	<i>Сформирована и списана остаточная стоимость переданного покупателю здания, сформирован расход будущих периодов в размере остаточной стоимости объекта</i>
<i>Д-т 62 К-т 98</i>	<i>Отражен доход будущих периодов в размере цены продажи (без НДС)</i>
<i>Д-т 62 К-т 68</i>	<i>Начислен НДС по факту передачи здания</i>
<i>Д-т 68 К-т 51</i>	<i>НДС уплачен в бюджет</i>

*С момента передачи здания покупателю по акту приемки-передачи продавец прекращает уплачивать в отношении этого объекта налог на имущество, несмотря на то что здание все еще принадлежит ему. Ввиду того что данное здание не учитывается у продавца в составе основных средств, объекта налогообложения не возникает (ст. 374 НК РФ).*

*На дату государственной регистрации права собственности на здание за приобретателем организация А списывает расходы на продажу и признает доход в бухгалтерском и налоговом учете, оформляя следующие проводки:*

<i>Д-т 91-2 К-т 97</i>	<i>Списана стоимость проданного здания на дату перехода права собственности на него (на основании копии свидетельства о государственной регистрации прав)</i>
<i>Д-т 98 К-т 91-1</i>	<i>Признан доход по сделке</i>

В аналогичном порядке право собственности, например на предприятие, переходит к покупателю с момента государственной регистрации этого права (ст. 564 ГК РФ). Если иное не предусмотрено договором продажи предприятия, право собственности на предприятие переходит к покупателю и подлежит государственной регистрации непосредственно после передачи предприятия покупателю (ст. 563 ГК РФ). Если договором предусмотрено сохранение за продавцом права собственности на предприятие, переданное покупателю, то до оплаты предприятия или до наступления иных обстоятельств, покупатель вправе до перехода к нему права собственности распоряжаться имуществом и правами, входящими в состав переданного предприятия, в той мере, в какой это необходимо для целей, для которых предприятие было приобретено.

А вот регистрация транспортных средств не связана с переходом прав собственности на них. Поэтому независимо от даты постановки на учет автомобиля в ГАИ-ГИБДД на нового собственника доход от реализации такого объекта признают на дату его передачи покупателю (см. письмо Минфина России от 20.11.2007 № 03-03-06/1/816).

Своя специфика признания доходов по датам имеется и у договоров мены.

В силу ст. 570 ГК РФ если законом или договором мены не предусмотрено иное, право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам, выступающим по договору мены в качестве покупателей, одновременно после исполнения обязательств по передаче соответствующих товаров обеими сторонами.

Иными словами, пока товар передан только одной из сторон, право собственности сохраняется у каждого участника сделки именно на свой товар. Товар, переданный контрагенту, право собственности по которому сохраняется за передающей стороной, учитывается у получившей стороны на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». У передающей стороны такой товар числится в составе товаров, отгруженных на счете 45.

По мере выполнения сторонами обязательств по договору в учетных регистрах производятся следующие записи: товары (работы, услуги), поступившие по бартерной операции, право собственности на которые перешло, приходуются по дебету счетов производственных запасов, товаров или других счетов в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Одновременно на стоимость товаров (работ, услуг) уменьшается задолженность по счету 60 (или 76) в корреспонденции с кредитом счета 90 или 91 «Прочие доходы и расходы».

Товары и иное имущество, реализованные по товарообменной операции, отражаются по кредиту счетов продаж (прочих доходов/расходов) в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 76 в размере стоимости товаров (работ, услуг), предусмотренной условиями бартера. Одновременно в дебет счетов продаж (прочих доходов/расходов) списывается себестоимость отгруженной организацией продукции (выполненной работы, оказанной услуги), товаров, основных средств и иного реализованного имущества в корреспонденции с соответствующими счетами учета этих ценностей.

Финансовый результат от вышеуказанной операции формируется по мере выполнения договора мены (единовременно или поэтапно в зависимости от условий договора) и списывается на счет 90, субсчет 9 (91, субсчет 9).

При обмене недвижимым имуществом право собственности на него возникает у стороны договора с момента государственной регистрации ею прав на полученную недвижимость (см. п. 11 информационного письма Президиума ВАС РФ от 24.09.2002 № 69).

При реализации товаров (работ, услуг) по договору комиссии (агентскому договору) налогоплательщиком-комитентом (принципалом) датой получения дохода от реализации признается дата реализации принадлежащего комитенту (принципалу) имущества (имущественных прав), указанная в извещении комиссионера (агента) о реализации и (или) в отчете комиссионера (агента) (п. 3 ст. 271 НК РФ).

В силу ст. 999 ГК РФ по исполнению поручения комиссионер обязан представить комитенту отчет. Статья 1008 ГК РФ устанавливает порядок отчета агента о ходе выполнения сделки. Однако налоговое законодательство (ст. 316 НК РФ) конкретизирует сроки подачи отчета: комиссионер обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла такая реализация, известить комитента о дате реализации принадлежавшего ему имущества, то есть отчет должен составляться и передаваться комитенту ежемесячно (независимо от условий договора).

Именно на основании отчета налогоплательщик-комитент (принципал) определяет сумму выручки от реализации на дату реализации (ст. 316 НК РФ) и формирует налоговую базу по НДС.

Форма отчета комиссионера может быть разработана сторонами договора и утверждена в качестве приложения к этому договору. В любом случае этот первичный документ должен содержать следующие реквизиты:

- название документа;
- дату составления документа;
- название организации-посредника;
- содержание операции (отгрузка товаров покупателю, поступление выручки);
- количество, цену и общую сумму товаров, отгруженных покупателям посредником;
- данные о состоянии расчетов между посредником и покупателями (если у комитента НДС начисляется «по оплате»);
- сведения о расходах посредника, которые комитент должен возместить;
- сумму комиссионного вознаграждения;
- наименование должностей лиц, которые составили документ, и их личные подписи.

О возникших у комитента (принципала) возражениях по отчету он должен сообщить комиссионеру (агенту) в течение 30 дней со дня получения отчета, если соглашением сторон не установлен иной срок. В противном случае отчет при отсутствии иного соглашения считается принятым (ст. 999 и 1008 ГК РФ).

По требованию комитента, имеющего возражения по отчету, комиссионер обязан представить данные о сделках, заключенных во исполнение комиссионного поручения (п. 14 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.11.2004 № 85).

Датой получения дохода у налогоплательщика, применяющего кассовый метод, признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом (ст. 273 НК РФ).

### 3.6. Внереализационные доходы

В соответствии со ст. 250 НК РФ внереализационными доходами признаются доходы:

1) от долевого участия в других организациях, за исключением дохода, направляемого на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров (участников) организации. При признании таких доходов должны учитываться их особенности:

согласно п. 1 ст. 43 НК РФ дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации. Таким образом, если при распределении дивидендов принцип пропорциональности был нарушен, доход не может быть признан дивидендом (см. письмо Минфина России от 30.01.2006 № 03-03-04/1/65);

к дивидендам не относятся выплаты, производимые в течение или по итогам года при отсутствии нераспределенной прибыли прошлых лет. Ввиду того что дивиденды выплачиваются только из прибыли, остающейся после налогообложения, финансовый результат текущего года не может быть источником выплаты (см. письмо Минфина России от 14.10.2005 № 03-03-04/1/276);

для признания выплаты дивидендами должно быть в наличии решение о выплате дивидендов (для АО) или решение о распределении прибыли между участниками (для ООО);

2) в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного Банком России на дату перехода права собственности на иностранную валюту;

3) в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;

4) от сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду (субаренду), если такие доходы не определяются налогоплательщиком в порядке, установленном ст. 249 НК РФ;

5) от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (в частности, от предоставления в пользование прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности), если такие доходы не определяются налогоплательщиком в порядке, установленном ст. 249 НК РФ;

6) в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам.

По договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, доход признается полученным и включается в состав соответствующих доходов на конец соответствующего отчетного периода.

В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода доход признается полученным и включается в состав соответствующих доходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) (п. 6 ст. 271 НК РФ);

7) в виде сумм восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов в порядке и на условиях, которые установлены ст. 266, 267, 292, 294, 294.1, 300, 324 и 324.1 НК РФ;

8) в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в ст. 251 НК РФ.

При получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, но не ниже остаточной стоимости – по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) – по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком – получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки.

Следует обратить внимание читателей на то, что не только при поступлении на безвозмездной основе товаров, производстве работ, оказании услуг, но и при безвозмездном пользовании имущественными правами возникает вышеназванный вид доходов.

Так, в договоре безвозмездного пользования имуществом ссудополучатель должен начислить для целей налогообложения доход в сумме «сэкономленной» арендной платы по договору, которая должна включаться, по мнению налоговых органов, в налоговую базу по налогу на прибыль и НДС (п. 2 информационного письма Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 № 98, письма Минфина России от 17.10.2005 № 03-03-04/4/63, от 19.04.2006 № 03-03-04/1/359, от 17.02.2006 № 03-03-04/1/125).

### **Пример.**

*ООО обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о взыскании недоимки по налогу на прибыль и пеней.*

*Доначисление налоговым органом налога на прибыль стало следствием увеличения внереализационных доходов на сумму экономической выгоды, полученной обществом в связи с безвозмездным пользованием нежилыми офисными помещениями. Данные помещения были получены обществом от иной коммерческой организации и использовались для размещения собственных работников и сдачи в аренду.*

*Принимая обжалуемое решение, налоговый орган исходил из того, что ООО получило экономическую выгоду в сумме, не уплаченной за пользование помещениями, подлежащей учету в составе внереализационных доходов.*

*Руководствуясь требованиями ст. 41 НК РФ, налоговый орган исходил из возможности оценки дохода, получаемого при безвозмездном пользовании имуществом, и необходимости его определения в соответствии с требованиями п. 8 ст. 250 НК РФ на основании обычно применяемых ставок арендной платы, взимаемых за пользование аналогичным имуществом.*

*ООО не согласилось с налоговым органом в том, что в рассматриваемом случае оно извлекало доход, подлежащий учету для целей налогообложения, обосновав свою позицию тем, что, не оплачивая пользование имуществом, общество тем не менее несло расходы на его содержание (оплачивало услуги по охране, энергоснабжению, теплоснабжению и т.д.) и поддержание в исправном состоянии, осуществляя по мере необходимости текущий ремонт. Несение вышеуказанных расходов не позволяло, по мнению общества, квалифицировать в данном случае возникшие отношения для целей налогообложения как отношения по безвозмездному пользованию имуществом с возникновением у ООО экономической выгоды.*

*Однако несение обществом расходов на содержание имущества и его поддержание в исправном состоянии, включая осуществление текущего ремонта, являлось одной из обязанностей ссудополучателя, предусмотренных ст. 695 ГК РФ, которые ему было необходимо выполнять в процессе нормальной эксплуатации имущества, и это не свидетельствовало о возмездности самого пользования, поскольку собственник данного имущества фактически не получал встречного предоставления за переданное заявителю право пользования помещениями.*

*Кроме того, вышеуказанные расходы, как отвечавшие требованиям ст. 252 НК РФ, были учтены обществом в составе расходов для целей налогообложения.*

*Суд счел, что доход в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав должен быть признан внереализационным доходом. Применение п. 8 ст. 250 НК РФ не ограничено, по мнению суда, только имущественными правами, представляющими собой требования к третьим лицам. Данное положение подлежало применению также и при безвозмездном получении права пользования вещью.*

*Установленный вышеуказанной нормой принцип определения дохода при безвозмездном получении имущества, заключавшийся в его оценке исходя из рыночных цен, определявшихся с учетом положений ст. 40 НК РФ, подлежал применению и при оценке дохода, возникавшего при безвозмездном получении имущественного права, в том числе права пользования вещью.*

А вот неуплаченная сумма процентов по беспроцентным займам не рассматривается для целей налогообложения прибыли в качестве дохода у заемщика (письмо ФНС России от 13.01.2005 № 02-1-08/5@, письма Минфина России от 20.05.2004 № 04-02-03/91, от 20.02.2006 № 03-03-04/1/128, от 02.04.2007 № 03-11-04/2/78 и др.).

Контролирующие органы делают данный вывод на основании того, что согласно ст. 41 НК РФ доход признается экономической выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно

оценить, и определяемая в соответствии с главами 23 и 25 НК РФ, а глава 25 настоящего Кодекса не содержит положений, которые устанавливают порядок определения для целей налогообложения доходов в случае, если налогоплательщик получает беспроцентный заем;

9) в виде дохода, распределяемого в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе, учитываемого в порядке, предусмотренном ст. 278 НК РФ;

10) в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде.

В соответствии с п. 1 ст. 54 НК РФ при обнаружении организацией ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем (отчетном) налоговом периоде она производит перерасчет налоговых обязательств за период совершения ошибки. Это относится и к выявленным в текущем периоде доходам прошлых лет.

В случае невозможности определения конкретного периода организация корректирует налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения).

При обнаружении дохода прошлых лет налогоплательщик обязан скорректировать налоговую базу соответствующего периода и подать уточненную декларацию по налогу на прибыль за этот период в порядке, определенном ст. 81 НК РФ. Он должен также доплатить налог, рассчитать и уплатить пени. Если он успеет сделать все это до назначения налоговой проверки, штраф не будет начислен (п. 4 ст. 81 НК РФ).

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденным приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н, выявленный доход прошлых лет рассматривается в качестве постоянной разницы.

В отчете о прибылях и убытках сумма доплаты налога на прибыль в связи с обнаружением дохода прошлых лет должна быть отражена по отдельной строке (после показателя текущего налога на прибыль) (письмо Минфина России от 23.08.2004 № 0705-14/219);

11) в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Банком России.

Положительной курсовой разницей признается курсовая разница, возникающая при дооценке имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований, выраженных в иностранной валюте, либо при уценке выраженных в иностранной валюте обязательств;

12) в виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях.

Суммовая разница признается доходом:

у налогоплательщика-продавца – на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права, а в случае предварительной оплаты – на дату реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;

у налогоплательщика-покупателя – на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), имущество, имущественные или иные права, а в случае предварительной оплаты – на дату приобретения товара (работ, услуг), имущества, имущественных или иных прав;

13) в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами Российской Федерации или с законода-

тельством Российской Федерации атомными станциями для повышения их безопасности, используемых не для производственных целей;

14) в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств (за исключением случаев, предусмотренных подпунктом 18 п. 1 ст. 251 НК РФ).

При этом согласно п. 2 ст. 254 НК РФ в составе материальных расходов для целей налогообложения прибыли организаций учитывается стоимость материально-производственных запасов в виде имущества, полученного при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств, в размере суммы налога, исчисленной с дохода, предусмотренного п. 13 ст. 250 НК РФ.

Таким образом, стоимость запасных частей, материалов, деталей (узлов), полученных в ходе разборки или иной ликвидации основного средства, отражается в налоговом учете организации как внереализационный доход, а расходы при их отпуске в ремонт, производство, продажу учитываются в размере суммы налога на прибыль, уплаченного с вышеуказанного внереализационного дохода (письма Минфина России от 10.09.2007 № 03-03-06/1/656, от 15.06.2007 № 03-03-06/1/380, от 18.12.2006 № 03-03-04/1/841 и т.д.);

15) в виде использованных не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности (в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований), целевых поступлений, целевого финансирования, за исключением бюджетных средств. В отношении бюджетных средств, использованных не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства Российской Федерации.

Налогоплательщики, получившие имущество (в том числе денежные средства), работы, услуги в рамках благотворительной деятельности, целевые поступления или целевое финансирование, представляют по окончании налогового периода в налоговые органы по месту своего учета отчет о целевом использовании полученных средств по форме, утверждаемой Минфином России;

16) в виде использованных не по целевому назначению предприятиями и организациями, в состав которых входят особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, средств, предназначенных для формирования резервов по обеспечению безопасности вышеуказанных производств и объектов на всех стадиях их жизненного цикла и развития в соответствии с законодательством Российской Федерации об использовании атомной энергии;

17) в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала (фонда) организации, если такое уменьшение осуществлено с одновременным отказом от возврата стоимости соответствующей части взносов (вкладов) акционерам (участникам) организации (за исключением случаев, предусмотренных подпунктом 17 п. 1 ст. 251 НК РФ);

18) в виде сумм возврата от некоммерческой организации ранее уплаченных взносов (вкладов) в случае, если такие взносы (вклады) ранее были учтены в составе расходов при формировании налоговой базы;

19) в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением случаев, предусмотренных подпунктом 21 п. 1 ст. 251 НК РФ. Положения данного пункта не распространяются на списание ипотечным агентом кредиторской задолженности в виде обязательств перед владельцами облигаций с ипотечным покрытием;

20) в виде доходов, полученных от операций с финансовыми инструментами срочных сделок, с учетом положений ст. 301—305 НК РФ;

21) в виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации;

22) в виде стоимости продукции средств массовой информации и книжной продукции, подлежащей замене при возврате либо при списании такой продукции по основаниям, предусмотренным подпунктами 43 и 44 п. 1 ст. 264 НК РФ. Оценка стоимости такой продукции производится в соответствии с порядком оценки остатков готовой продукции, установленным ст. 319 НК РФ.

Согласно ст. 271 НК РФ датами признания внереализационных доходов у налогоплательщиков, применяющих метод начисления, являются:

Вид дохода	Дата признания
Для доходов: — в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг); — по иным аналогичным доходам	Дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества (приемки-сдачи работ, услуг)
Для доходов: — в виде дивидендов от долевого участия в деятельности других организаций; — в виде безвозмездно полученных денежных средств; — в виде сумм возврата ранее уплаченных некоммерческим организациям взносов, которые были включены в состав расходов; — в виде иных аналогичных доходов	Дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика

<b>Вид дохода</b>	<b>Дата признания</b>
<p>Для доходов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— от сдачи имущества в аренду;</li> <li>— в виде лицензионных платежей (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности;</li> <li>— в виде иных аналогичных доходов</li> </ul>	<p>Дата осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода</p>
<p>По доходам:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств;</li> <li>— в виде сумм возмещения убытков (ущерба)</li> </ul>	<p>Дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда</p>
<p>По доходам:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— в виде сумм восстановленных резервов и иным аналогичным доходам;</li> <li>— в виде распределенного в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе дохода;</li> <li>— по доходам от доверительного управления имуществом;</li> <li>— по иным аналогичным доходам</li> </ul>	<p>Последний день отчетного (налогового) периода</p>
<p>По доходам прошлых лет</p>	<p>Дата выявления дохода [получения и (или) обнаружения документов, подтверждающих наличие дохода]</p>
<p>По доходам в виде положительной курсовой разницы по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте, и положительной переоценки стоимости драгоценных металлов</p>	<p>Дата перехода права собственности на иностранную валюту и драгоценные металлы при совершении операций с иностранной валютой и драгоценными металлами, а также последнее число текущего месяца</p>

Вид дохода	Дата признания
По доходам в виде полученных материалов или иного имущества при ликвидации выводимого из эксплуатации амортизируемого имущества	Дата составления акта ликвидации амортизируемого имущества, оформленного в соответствии с требованиями бухгалтерского учета
Для доходов в виде использованного не по целевому назначению имущества, полученного в качестве целевых средств (кроме бюджетных поступлений)	Дата, когда получатель имущества (в том числе денежных средств) фактически использовал вышеуказанное имущество (в том числе денежные средства) не по целевому назначению либо нарушил условия, на которых они предоставлялись
Для доходов от продажи (покупки) иностранной валюты	Дата перехода права собственности на иностранную валюту

### 3.7. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы

При определении налоговой базы не учитываются доходы:

1) в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;

2) в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;

3) в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации <sup>4</sup>;

4) в виде сумм НДС, подлежащих налоговому вычету у принимающей организации в соответствии с главой 21 НК РФ при передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов.

Согласно подпункту 3.1 п. 1 ст. 251 НК РФ доход в виде сумм НДС, подлежащих налоговому вычету у принимающей организации в соответствии с п. 3 ст. 170 НК РФ при передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов, не облагается налогом на прибыль.

Принятие к бухгалтерскому учету основных средств, поступивших в счет вклада в уставный (складочный) капитал, отражается по дебету счета учета основных средств в кор-

<sup>4</sup> включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером)

респонденции с кредитом счета учета вложений во внеоборотные активы следующим образом:

Наименование хозяйственной операции	Проводка	
	Дебет	Кредит
Сформирована задолженность учредителя по вкладу в уставный капитал	75-1	80
Получен объект в качестве вклада в уставный капитал	08	75-1
Отражен НДС, возникший при передаче (сумма налога, восстановленная в учете учредителя и уплаченная им в бюджет) и отраженный в передаточном акте*	19	83
Принят в вычету НДС (на дату постановки объекта на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»)*	68	19
Введен объект в эксплуатацию	01	08

\* Исходя из Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, и согласно письму Минфина России от 30.10.2006 № 07-05-06/262 сумма НДС по основным средствам, принятым в качестве взноса в уставный (складочный) капитал, подлежащая налоговому вычету у принимающей организации, подлежит отражению в бухгалтерском учете принимающей организации по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в корреспонденции с кредитом счета 83 «Добавочный капитал».

5) в виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах вклада (взноса) участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;

6) в виде имущества, имущественных прав и (или) неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в пределах вклада участником договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемником в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

7) в виде средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом от 04.05.1999 № 95-ФЗ «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»;

8) в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами Российской Федерации, а также согласно законодательству Российской Федерации атомными станциями для повышения их безопасности, используемых для производственных целей;

9) в виде имущества, полученного государственными и муниципальными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней;

10) в виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров. К вышеуказанным доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение;

11) в виде средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований;

12) в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно:

от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 % состоит из вклада (доли) передающей организации;

от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50 % состоит из вклада (доли) получающей организации;

от физического лица, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50 % состоит из вклада (доли) этого физического лица.

При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения только в случае, если в течение одного года со дня его получения вышеуказанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам;

13) в виде сумм процентов, полученных в соответствии с требованиями ст. 78, 79, 176 и 203 НК РФ из бюджета (внебюджетного фонда);

14) в виде сумм гарантийных взносов в специальные фонды, создаваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам, получаемых при осуществлении клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг;

15) в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, вышеуказанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) – источником целевого финансирования или федеральными законами:

– в виде бюджетных ассигнований, выделяемых бюджетным учреждениям, а также в виде субсидий автономным учреждениям;

– в виде полученных грантов (денежных средств или иного имущества) в случае, если их передача (получение) удовлетворяет следующим условиям:

гранты предоставляются на безвозмездной и безвозвратной основах российскими физическими лицами, некоммерческими организациями, а также иностранными и международными организациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством РФ, на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны здоровья населения (направления – СПИД, наркомания, детская онкология, включая онкогематологию, детская эндокринология, гепатит и туберкулез),

охраны окружающей среды, защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством Российской Федерации, социального обслуживания малоимущих и социально не защищенных категорий граждан, а также на проведение конкретных научных исследований;

гранты предоставляются на условиях, определяемых грантодателем, с обязательным предоставлением грантодателю отчета о целевом использовании гранта;

– в виде инвестиций, полученных при проведении инвестиционных конкурсов (торгов) в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

– в виде инвестиций, полученных от иностранных инвесторов на финансирование капитальных вложений производственного назначения, при условии их использования в течение одного календарного года с момента получения;

– в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов;

– в виде средств, полученных обществом взаимного страхования от организаций – членов общества взаимного страхования;

– в виде средств, полученных из Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития, Российского гуманитарного научного фонда, Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федерального фонда производственных инноваций, а также из иных фондов поддержки научной и (или) научно-технической деятельности, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 23.08.1996 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике», по перечню, утверждаемому Правительством РФ;

– в виде средств, поступивших на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике»;

– в виде средств, полученных предприятиями и организациями, в состав которых входят особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, из резервов, предназначенных для обеспечения безопасности вышеуказанных производств и объектов на всех стадиях жизненного цикла и их развития в соответствии с законодательством Российской Федерации об использовании атомной энергии. Вышеуказанные средства подлежат включению в состав внереализационных доходов в случае, если получатель фактически использовал такие средства не по целевому назначению либо не использовал по целевому назначению в течение одного года после окончания налогового периода, в котором они поступили;

– в виде средств сборов за аэронавигационное обслуживание полетов воздушных судов в воздушном пространстве Российской Федерации, взимаемых в порядке, установленном уполномоченным органом в области использования воздушного пространства;

– в виде страховых взносов банков в фонд страхования вкладов в соответствии с федеральным законом о страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации;

– в виде средств, получаемых медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, за оказание медицинских услуг застрахованным лицам от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование этих лиц;

16) в виде стоимости дополнительно полученных организацией-акционером акций, распределенных между акционерами по решению общего собрания пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разницы между номинальной стоимостью новых акций, полученных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных

акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала акционерного общества (без изменения доли участия акционера в этом акционерном обществе);

17) в виде положительной разницы, образовавшейся в результате переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке преискурантов расчетных цен на драгоценные камни;

18) в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации;

19) в виде стоимости материалов и иного имущества, которые получены при демонтаже, разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации объектов, уничтожаемых в соответствии со ст. 5 Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении, заключенной в г. Париже 13.01.1993, и с частью 5 Приложения по проверке к Конвенции о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении;

20) в виде стоимости полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения (включая внутрихозяйственные водопроводы, газовые и электрические сети), построенных за счет средств бюджетов всех уровней;

21) в виде имущества и (или) имущественных прав, которые получены организациями государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов Российской Федерации от операций с материальными ценностями государственных запасов специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов и направлены на восстановление и содержание указанных запасов;

22) в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, по уплате взносов, пеней и штрафов перед бюджетами государственных внебюджетных фондов, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства РФ. Этот вид дохода не облагается налогом с 2008 года, однако действие подпункта 21 п. 1 ст. 251 НК РФ, который устанавливает эту норму, распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 года. В начале 2008 года налогоплательщики имеют право произвести перерасчет налоговой базы по налогу на прибыль за прошедшие налоговые периоды, если организация получала такой вид дохода.

Ранее, руководствуясь мнением, что списанная задолженность перед государственными внебюджетными фондами не может быть приравнена к задолженности перед бюджетом, Минфин России и налоговые органы требовали включать такие суммы в доход для целей налогообложения прибыли (письма Минфина России от 20.04.2007 № 03-03-04/2, от 12.07.2006 № 03-03-02/156, письмо ФНС России от 07.08.2006 № 02-1-08/159@);

23) в виде имущества, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности;

24) в виде основных средств, полученных организациями, входящими в структуру Российской оборонной спортивно-технической организации (РОСТО) (при их передаче между двумя и более организациями, входящими в структуру РОСТО), использованных на подготовку граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта в соответствии с законодательством Российской Федерации;

25) в виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости;

26) в виде сумм восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг (за исключением резервов, расходы на создание которых в соответствии со ст. 300 НК РФ ранее уменьшали налоговую базу);

27) в виде средств и иного имущества, которые получены унитарными предприятиями от собственника имущества этого предприятия или уполномоченного им органа;

28) в виде имущества (включая денежные средства) и (или) имущественных прав, которые получены религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний и от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения;

29) в виде сумм, полученных операторами универсального обслуживания, из резерва универсального обслуживания в соответствии с законодательством Российской Федерации в области связи;

30) в виде имущества, включая денежные средства, и (или) имущественных прав, которые получены ипотечным агентом в связи с его уставной деятельностью;

31) в виде имущества (работ, услуг), полученного медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование, за счет резерва финансирования предупредительных мероприятий, используемого в установленном порядке;

32) в виде сумм дохода от инвестирования средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии, полученных организациями, выступающими в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию;

33) в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором и переданных им арендодателю при условии, что последний не будет амортизировать такие объекты (письмо Минфина России от 29.05.2007 № 03-03-06/1/334);

34) судовладельцев, полученные от эксплуатации судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов;

35) банка развития – государственной корпорации;

36) в виде сумм дохода от инвестирования накоплений для жилищного обеспечения военнослужащих, предназначенных для распределения по именованным накопительным счетам участников накопительно-ипотечной системы жилищного обеспечения военнослужащих;

37) налогоплательщиков, являющихся российскими организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр в соответствии со ст. 3 Федерального закона «Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», полученные в связи с организацией и проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в г. Сочи, включая доходы от размещения временно свободных денежных средств, эксплуатации олимпийских объектов и другие доходы, при условии направления полученных доходов на цели деятельности, предусмотренные для российских организаторов Олимпийских игр и Паралимпийских игр законодательством Российской Федерации, а также их уставными документами.

При определении налоговой базы также не учитываются целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подарочных товаров), к которым относятся целевые поступления из бюджета и целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других

организаций и (или) физических лиц и использованные вышеуказанными получателями по назначению. При этом налогоплательщики – получатели вышеуказанных целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений.

К целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности относятся:

1) осуществленные в соответствии с законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях вступительные взносы, членские взносы, паевые взносы, пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации;

2) отчисления на формирование в установленном ст. 324 НК РФ порядке резерва на проведение ремонта, капитального ремонта общего имущества, которые производятся товариществу собственников жилья, жилищному кооперативу, садоводческому, садово-огородному, гаражно-строительному, жилищно-строительному кооперативу или иному специализированному потребительскому кооперативу их членами (этот вид дохода не облагается налогом на прибыль с 2008 года, но налогоплательщик может произвести перерасчет по таким доходам, полученным начиная с 1 января 2007 года, – Федеральный закон от 24.07.2007 № 216-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации»);

3) целевые поступления на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике»;

4) имущество, переходящее некоммерческим организациям по завещанию в порядке наследования;

5) суммы финансирования из федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций;

6) средства и иное имущество, которые получены на осуществление благотворительной деятельности;

7) совокупный вклад учредителей негосударственных пенсионных фондов;

8) пенсионные взносы в негосударственные пенсионные фонды, если они в размере не менее 97 % направляются на формирование пенсионных резервов негосударственного пенсионного фонда;

9) пенсионные накопления, в том числе страховые взносы по обязательному пенсионному страхованию, предназначенные на финансирование накопительной части трудовой пенсии в соответствии с законодательством Российской Федерации;

10) использованные по целевому назначению поступления от собственников созданным ими учреждениям;

11) отчисления адвокатских палат субъектов Российской Федерации на общие нужды Федеральной палаты адвокатов в размерах и порядке, которые определяются Всероссийским съездом адвокатов; отчисления адвокатов на общие нужды адвокатской палаты соответствующего субъекта Российской Федерации в размерах и порядке, которые устанавливаются ежегодным собранием (конференцией) адвокатов адвокатской палаты этого субъекта Российской Федерации, а также на содержание соответствующего адвокатского кабинета, коллегии адвокатов или адвокатского бюро;

12) средства, поступившие профсоюзным организациям в соответствии с коллективными договорами (соглашениями) на проведение профсоюзными организациями социально-культурных и других мероприятий, предусмотренных их уставной деятельностью;

13) использованные по назначению средства, полученные структурными организациями РОСТО от федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области обороны, и (или) другого органа исполнительной власти по генеральному договору, а также целевые отчисления от организаций, входящих в структуру РОСТО, используемые в соответствии с учредительными документами на подготовку согласно законодательству Российской Федерации граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта;

14) имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности;

15) средства, которые получены профессиональным объединением страховщиков, созданным в соответствии с Федеральным законом от 25.04.2002 № 40-ФЗ «Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств», и которые предназначены для финансирования компенсационных выплат, предусмотренных законодательством Российской Федерации об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств, для формирования фондов согласно требованиям международных систем обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств, к которым присоединилась Российская Федерация, а также средства, полученные в соответствии с законодательством Российской Федерации об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств вышеуказанным профессиональным объединением страховщиков в виде сумм возмещения компенсационных выплат и расходов, понесенных в связи с рассмотрением требований потерпевших о компенсационных выплатах;

16) денежные средства, полученные некоммерческими организациями на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»<sup>5</sup>;

17) денежные средства, полученные некоммерческими организациями – собственниками целевого капитала от управляющих компаний, осуществляющих доверительное управление имуществом, составляющим целевой капитал, в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2006 № 275-ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» (положения настоящего пункта распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 года);

18) денежные средства, полученные некоммерческими организациями от специализированных организаций управления целевым капиталом в соответствии с Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций» (положения настоящего пункта распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 года).

В случае реорганизации организаций при определении налоговой базы не учитывается в составе доходов вновь созданных, реорганизуемых и реорганизованных организаций стоимость имущества, имущественных и неимущественных прав, имеющих денежную оценку, и (или) обязательств, получаемых (передаваемых) в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц, которые были приобретены (созданы) реорганизуемыми организациями до даты завершения реорганизации.

---

<sup>5</sup> положения настоящего пункта распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 года (Федеральный закон от 30.12.2006 № 276-ФЗ)

## 4. Расходы организации. Общие положения

### 4.1. Понятие и классификация расходов

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Расходы подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и вне-реализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией, включают:

- расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);

- расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на их поддержание в исправном (актуальном) состоянии;

- расходы на освоение природных ресурсов;

- расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;

- расходы на обязательное и добровольное страхование;

- прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются:

- на материальные расходы;

- на расходы на оплату труда;

- на суммы начисленной амортизации;

- на прочие расходы.

Особенности определения расходов банков, страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, организаций потребительской кооперации, профессиональных участников рынка ценных бумаг и иностранных организаций устанавливаются с учетом положений ст. 291, 292, 294, 296, 297, 299, 300, 307, 308, 309 и 310 НК РФ.

Если отдельные затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие затраты.

#### **Пример.**

*В соответствии с подпунктом 1 п. 1 ст. 264 НК РФ в составе прочих расходов могут быть учтены таможенные пошлины и сборы.*

*В то же время норма п. 1 ст. 257 НК РФ предусматривает возможность учета таможенных пошлин и сборов в составе первоначальной стоимости основных средств, а п. 2 ст. 254 настоящего Кодекса прямо предписывает учитывать в составе материальных расходов ввозные таможенные пошлины и сборы.*

*В соответствии с п. 4 ст. 252 НК РФ и согласно разъяснению Минфина России (письмо от 20.02.2006 № 03-03-04/1/130), если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие затраты.*

*При этом порядок отнесения тех или иных затрат к конкретной группе расходов должен быть отражен налогоплательщиком в своей учетной политике.*

*Применительно к таможенным платежам налогоплательщик может в учетной политике выбрать один из вариантов списания расходов (включение в стоимость имущества или в состав прочих расходов). Оба варианта соответствуют действующему законодательству.*

## **4.2. Измерители расходов**

Понесенные налогоплательщиком расходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте или условных единицах, учитываются в совокупности с расходами, стоимость которых выражена в рублях.

Пересчет вышеуказанных расходов производится налогоплательщиком в зависимости от выбранного в учетной политике для целей налогообложения метода признания таких расходов в соответствии со ст. 272 и 273 НК РФ.

У налогоплательщиков, применяющих метод начисления, расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются для целей налогообложения в рубли по официальному курсу, установленному Банком России на дату признания соответствующего расхода. Обязательства и требования, выраженные в иностранной валюте, имущество в виде валютных ценностей пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному Банком России на дату перехода права собственности при совершении операций с таким имуществом, прекращения (исполнения) обязательств и требований и (или) на последнее число отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше (п. 10 ст. 272 НК РФ).

### **Пример.**

*Работник был направлен в заграничную командировку. Перед поездкой ему на руки была выдана подотчетная сумма в рублях. Он самостоятельно конвертировал эту сумму в иностранную валюту (в обменном пункте), оплатил за счет этих средств проживание, питание и служебные поездки по месту командировки.*

*По возвращении из командировки работник организации заполнил авансовый отчет, к которому он приложил оправдательные документы с суммами в иностранной валюте, датированные разными днями нахождения в командировке. Работник организации представил также справку из обменного пункта с указанием курса обмена российской валюты на иностранную выплату.*

*Ввиду того что расходы, выраженные в иностранной валюте, для целей налогообложения пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному Банком России на дату признания соответствующего расхода, а расходы на командировки признаются согласно подпункту 5 п. 7 ст. 272 НК РФ на дату утверждения авансового отчета, пересчет расходов работника организации на командировку следовало произвести по курсу Банка России на дату утверждения авансового отчета. Курс иностранной валюты на дату совершения работником затрат, а также обменный курс для целей налогообложения не применяются (письмо Минфина России от 01.02.2005 № 07-05-06/32).*

В соответствии со ст. 273 НК РФ налогоплательщики, применяющие кассовый метод признания расходов, производят пересчет сумм расходов, выраженных в иностранной валюте или условных единицах, на дату оплаты соответствующих расходов.

### 4.3. Документальное подтверждение расходов

Все расходы организации должны быть документально подтверждены. В соответствии со ст. 252 НК РФ под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, которые оформлены согласно законодательству Российской Федерации, либо документами, которые оформлены в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным – непосредственно после ее окончания.

Как было указано выше, если утверждена унифицированная форма первичного документа, именно ее необходимо применять. В настоящее время действуют унифицированные формы:

- по учету основных средств, утвержденные постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7, введенные в действие с 1 января 2003 года;
- по учету нематериальных активов, утвержденные постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а, введенные в действие с 1 ноября 1997 года;
- по учету материалов, утвержденные постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а, введенные в действие с 1 ноября 1997 года;
- по учету работ в капитальном строительстве, утвержденные постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а, введенные в действие с 1 ноября 1997 года;
- по учету сельскохозяйственной продукции и сырья, утвержденные постановлением Госкомстата России от 29.09.1997 № 68, введенные в действие с 1 октября 1997 года;
- по учету кассовых операций, утвержденные постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 № 88, введенные в действие с 1 января 1999 года;
- по учету результатов инвентаризации, утвержденные постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 № 88, введенные в действие с 1 января 1999 года;
- по учету работы строительных машин и механизмов, утвержденные постановлением Госкомстата России от 28.11.1997 № 78, введенные в действие с 1 декабря 1997 года;
- по учету работ в автомобильном транспорте, утвержденные постановлением Госкомстата России от 28.11.1997 № 78, введенные в действие с 1 декабря 1997 года;
- по учету операций в общественном питании, утвержденные постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 № 132, введенные в действие с 1 января 1999 года;
- по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения, утвержденные постановлением Госкомстата России от 09.08.1999 № 66, введенные в действие с 1 января 2000 года;
- по учету торговых операций, утвержденные постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 № 132, введенные в действие с 1 января 1999 года;
- по учету труда и его оплаты, утвержденные постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 № 1, введенные в действие с 1 января 2004 года.

Большинство видов расходов подтверждается именно документами, составленными на бланках унифицированных форм.

Но организация может при желании отказаться от применения двух унифицированных форм документов – формы № Т-10 (Командировочное удостоверение) и формы путевого листа (если организация не является автотранспортной).

В соответствии с письмом Минфина России от 24.10.2006 № 03-03-04/2/226 приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку и командировочное удостоверение являются, во-первых, документами, подтверждающими производственный характер командировки, во-вторых, документами, на основании которых определяется ее продолжительность. Таким образом, приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку и командировочное удостоверение имеют одно и то же назначение.

Исходя из вышеизложенного организация может установить в локальном нормативном акте перечень документов, служащих основанием для направления работника в служебную командировку.

В частности, это может быть приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку и (или) командировочное удостоверение, выданные работнику, так как параллельное составление двух документов по одному факту хозяйственной деятельности является необязательным.

Что касается путевого листа, то постановлением Госкомстата России от 28.11.1997 № 78 утверждены унифицированные формы путевых листов. Однако в письмах Минфина России от 01.08.2005 № 03-03-04/1/117, от 20.09.2005 № 03-03-04/1/214, от 15.11.2005 № 03-03-04/1/363, от 20.02.2006 № 03-03-04/1/129 разъяснено, что организация может игнорировать эту форму и разработать свою форму путевого листа, в котором должны быть отражены все реквизиты, предусмотренные п. 2 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете».

Если ежемесячное составление путевого листа позволяет организовать учет отработанного времени, расхода ГСМ, то путевой лист, составленный с такой периодичностью, может подтверждать вышеназванные расходы налогоплательщика.

Путевой лист должен содержать в составе своих реквизитов информацию о пути следования автомобиля, однако маршрут следования, как в унифицированной форме, может не описываться.

Это позволяет организациям обосновывать в бухгалтерском и налоговом учете расходы на ГСМ.

Применение других унифицированных форм обязательно.

Если же унифицированная форма для оформления операции не утверждена, организация обязана самостоятельно разрабатывать ее в том виде, в котором она необходима для отражения данной операции.

Если первичные учетные документы оформлены ненадлежащим образом или не оформлены вовсе, перед организацией возникает проблема доказательства факта совершения хозяйственной операции вообще и расходов, в частности. В случае возникновения споров косвенным подтверждением факта совершения хозяйственной операции могут служить другие первичные учетные документы, акты инвентаризации, экспертные заключения и т.д. Однако получение таких доказательств, как правило, вызывает затруднения, и их может оказаться недостаточно.

Законодатель определяет, что требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

Первичные учетные документы могут составляться на бумажных и электронных носителях информации. В последнем случае организация обязана изготовить за свой счет копии таких документов на бумажных носителях для других участников хозяйственных операций, а также по требованию органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодатель-

ством Российской Федерации, суда и прокуратуры (п. 7 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете», письмо Минфина России от 19.05.2006 № 02-14-13/1297).

#### **4.4. Экономическая обоснованность расходов**

В соответствии со ст. 252 НК РФ расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Трактовка этого правила налоговыми органами проста: если операция (сделка) не принесла прибыли (не принесла прибыли на момент проверки или вообще оказалась убыточной), расходы по такой операции в налоговом учете не признаются (по крайней мере, до даты получения дохода), так как они экономически не обоснованы, не целесообразны.

В случае возникновения налогового спора по данному вопросу налогоплательщик может сослаться на два определения Конституционного Суда Российской Федерации, принятых летом 2007 года (от 04.06.2007 № 320-О-П «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации» и 366-О-П «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы негосударственного некоммерческого образовательного учреждения “Институт управления” на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации»), согласно которым налоговое законодательство не использует понятие «экономическая целесообразность» и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих для целей налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. Суд также не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов.

Такой подход к решению данного вопроса подтвержден Пленумом ВАС РФ в п. 4 постановления от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», согласно которому суду следует исходить из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды (включая признание расходов в налоговом учете), экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, – достоверны. Возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не служит основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Налоговые органы часто ставят под сомнение экономическую неоправданность расходов, вытекающую из условий сделок, в частности, делают попытки признать сделку, с которой связаны расходы налогоплательщика, притворной, мнимой, ничтожной.

Напомним читателям, что сделка может быть признана недействительной с момента ее заключения по решению суда (оспоримая сделка) или в силу закона (ничтожная сделка). При недействительности сделки каждая из сторон обязана возратить другой все полученное по сделке, а в случае невозможности возратить полученное в натуре (в том числе в случае, если полученное выражается в пользовании имуществом, в выполненной работе или предоставленной услуге) – возместить стоимость полученного в деньгах, если иные последствия недействительности сделки не предусмотрены законом (ст. 166—168 ГК РФ).

Согласно ст. 170 ГК РФ под мнимой понимается сделка, совершенная только для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия. Судебного решения для признания такого договора недействительным не требуется.

Притворная сделка совершается с целью прикрыть другую сделку. Она признается ничтожной, а к сделке, которую стороны действительно имели в виду, с учетом существа сделки применяются относящиеся к ней правила.

В соответствии со ст. 173 ГК РФ если юридическое лицо заключает договор в противоречии с целями деятельности, определенно ограниченными в его учредительных документах, либо не имеет лицензии на занятие соответствующей деятельностью, договор может быть признан судом недействительным по иску этого юридического лица, его учредителя (участника) или государственного органа, осуществляющего контроль или надзор за деятельностью юридического лица, если доказано, что другая сторона в сделке знала или заведомо должна была знать о ее незаконности.

Согласно ст. 174 ГК РФ такая же участь может постигнуть договор, подписанный ненадлежащим лицом от имени организации, по иску этой организации, если в суде будет доказано, что другая сторона в сделке знала или заведомо должна была знать об отсутствии соответствующих полномочий у лица, подписавшего договор.

Недействительными по основаниям, приведенным в ст. 178 и 179 ГК РФ, признаются сделки, совершенные под влиянием заблуждения, обмана, насилия, угрозы, злонамеренного соглашения представителя одной стороны с другой стороной или стечения тяжелых обстоятельств.

Налоговый орган не имеет права признать сделку недействительной сам, для этого он обязан обратиться в суд и доказать недобросовестность налогоплательщика, неоправданность списанных расходов (подпункт 3 п. 2 ст. 45 НК РФ, п. 2 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53, письма ФНС России от 30.05.2006 № ШС-6-14/550@, Минфина России и ФНС России от 14.09.2007 № ШС-6-18/716@).

Налогоплательщик имеет право на признание расходов, если он представил в налоговый орган все надлежащим образом оформленные документы, предусмотренные законодательством о налогах и сборах, а налоговый орган не доказал, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если она получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. О необоснованности налоговой выгоды могут также свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств, перечисленных в п. 5 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуются совершение и учет иных хозяйственных операций;

- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

В случае наличия особых форм расчетов и сроков платежей, свидетельствующих о групповой согласованности операций, суду необходимо исследовать, обусловлены ли данные операции разумными экономическими или иными причинами (деловыми целями).

Согласно п. 6 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 некоторые обстоятельства не могут сами по себе служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной, в том числе:

- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;
- взаимозависимость участников сделок;
- неритмичный характер хозяйственных операций;
- нарушение налогового законодательства в прошлом;
- разовый характер операции;
- осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;
- осуществление расчетов с использованием одного банка;
- осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;
- использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

Однако эти обстоятельства в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами сделки могут быть признаны обстоятельствами, свидетельствующими о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Наличие разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика свидетельствует о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Поэтому если установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

Обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения капитала для осуществления экономической деятельности (использование собственных, заемных средств, эмиссия ценных бумаг, увеличение уставного капитала и т.д.) или от эффективности использования капитала.

Очень важно, что факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей не является сам по себе доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды (п. 10 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53). Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом.

Налоговая выгода может быть также признана необоснованной, если налоговый орган докажет, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей.

Примечательны и признаки недобросовестности налогоплательщиков, в частности неоправданности учета расходов для целей налогообложения прибыли, разработанные налоговыми органами (см. Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок от 25.06.2007, утвержденные приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333):

1. Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности). По данным налоговых органов и Росстата налоговая нагрузка в среднем по отраслям составляет:

<b>Вид экономической деятельности</b>	<b>Налоговая нагрузка, %</b>
1	2
Всего	11,6
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство — всего	5,5
Рыболовство, рыбоводство	13,7
Добыча полезных ископаемых — всего	45,1
добыча топливно-энергетических полезных ископаемых — всего	49,4
добыча полезных ископаемых, кроме топливно-энергетических	14,4
Обрабатывающие производства — всего	7,2
производство пищевых продуктов, включая напитки	13,1
текстильное и швейное производство	5,7
производство кожи, изделий из кожи и производство обуви	4,9
обработка древесины и производство изделий из дерева и пробки, кроме мебели	3,5
производство целлюлозы, древесной массы, бумаги, картона и изделий из них	3,7
издательская и полиграфическая деятельность, тиражирование записанных носителей информации	12,5
производство кокса и нефтепродуктов	3,2
химическое производство	4,4

1	2
производство резиновых и пластмассовых изделий	4,7
производство прочих неметаллических минеральных продуктов	8,9
металлургическое производство и производство готовых металлических изделий	6,7
производство машин и оборудования	11,8
производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования	7,8
производство транспортных средств и оборудования	5,5
прочие производства	4,8
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды — всего	7,3
производство, передача и распределение электрической энергии	7,0
производство и распределение газообразного топлива	4,2
производство, передача и распределение пара и горячей воды (тепловой энергии)	1,1
Строительство	11,9
Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования	3,8
Гостиницы и рестораны	10,7
Транспорт и связь — всего	11,7
из него — деятельность железнодорожного транспорта	8,1
связь	16,5
Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	18,2
Образование	42,6
Здравоохранение и предоставление социальных услуг	37,4
Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг	16,8
из них — деятельность по организации отдыха и развлечений, культуры и спорта	15,3

2. Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении двух и более лет.

3. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг). Несоответствие темпов роста расходов по сравнению с темпом роста

доходов по данным налоговой отчетности с темпами роста расходов по сравнению с темпом роста доходов, отраженными в финансовой отчетности.

4. Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели).

5. Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики.

Отклонение (в сторону уменьшения) рентабельности по данным бухгалтерского учета налогоплательщика от среднеотраслевого показателя рентабельности по аналогичному виду деятельности по данным статистики на 10 % и более.

ФНС России приводит следующие усредненные данные о рентабельности продаж и активов:

<b>Отрасли</b>	<b>Рентабельность проданных товаров, продукции, работ, услуг</b>	<b>Рентабельность активов</b>
	<b>1</b>	<b>2</b>
Всего	14	9,3
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	9,0	4,0
Рыболовство, рыбоводство	7,4	6,5
Добыча полезных ископаемых в том числе:	30,9	16,5
добыча топливно-энергетических полезных ископаемых	29,5	16,5

	1	2
добыча полезных ископаемых, кроме топливно-энергетических	41,8	16,3
из нее добыча металлических руд	50,9	17,6
Обрабатывающие производства	15,9	15,1
из них:		
производство пищевых продуктов, включая напитки, и табака	9,3	7,3
Текстильное и швейное производство	3,4	2,7
Производство кожи, изделий из кожи и производство обуви	6,5	4,0
Обработка древесины и производство изделий из дерева	5,3	2,4
Целлюлозно-бумажное производство; издательская и полиграфическая деятельность	13,1	11
в том числе:		
производство целлюлозы, древесной массы, бумаги, картона и изделий	15,5	11,7
из них:		
издательская и полиграфическая деятельность, тиражирование записанных носителей информации	8,2	9,1
Производство кокса и нефтепродуктов	17,9	24,3
в том числе:		
производство кокса	13,9	19,4
производство нефтепродуктов	17,9	24,4
Химическое производство	17,0	14,2
Производство резиновых и пластмассовых изделий	6,9	12,7
Производство прочих неметаллических минеральных продуктов	19,7	17,2
Металлургическое производство и производство готовых металлических изделий	31,9	25,7
в том числе:		
металлургическое производство	36,3	27,8

	1	2
производство готовых металлических изделий	7,2	7
Производство машин и оборудования	8,8	6,5
Производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования	9,9	8,3
Производство транспортных средств и оборудования	6,3	3,1
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	3,8	3,1
из них:		
производство, передача и распределение электроэнергии, газа, пара и горячей воды	3,8	3,3
из них:		
производство, передача и распределение электроэнергии	5,8	3,0
производство и распределение газообразного топлива	3,2	11,8
Строительство	5,6	4,0
Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования	11,5	9,9
в том числе:		
торговля автотранспортными средствами и мотоциклами, их техническое обслуживание и ремонт	5,3	13,7
оптовая торговля, включая торговлю через агентов, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами	14,1	10,0
розничная торговля, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами; ремонт бытовых изделий и предметов личного пользования	4,9	7,3
Гостиницы и рестораны	16,3	12,6

	1	2
Транспорт и связь	14,3	5,0
из них:		
деятельность железнодорожного транспорта	6,7	1,4
транспортирование по трубопроводам	19,7	10,5
связь	33,5	13,4
Финансовая деятельность	17,6	3,9
Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	11,6	3,6
из них		
Научные исследования и разработки	11	5,1
Государственное управление и обеспечение военной безопасности; обязательное социальное обеспечение	1,0	8,6
Образование	6,6	6,2
Здравоохранение и предоставление социальных услуг	7,2	5,1
Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг	12,4	8,2
из них:		
деятельность по организации отдыха и развлечений, культуры и спорта	17,7	22,3

#### 4.5. Оценка расходов

Оценка расходов производится исходя из условий сделок и данных первичной документации с учетом требований ст. 40 НК РФ аналогично порядку, описанному в подразделе 3.4 «Оценка доходов» настоящего издания.

#### 4.6. Дата признания расходов. Распределение расходов

Налогоплательщик, применяющий метод начисления, должен признавать расходы согласно порядку, предусмотренному ст. 272 НК РФ. Как правило, дату совершения расходов можно определить по первичным документам, которыми оформляются такие расходы (договоры, акты, накладные, авансовые отчеты и т.д.).

Вид расхода	Дата признания
Сырье и материалы, приходящиеся на произведенные товары (работы, услуги)	Дата передачи в производство сырья и материалов
Услуги (работы) производственного характера	Дата подписания налогоплательщиком акта приемки-передачи услуг (работ)
Амортизация	Ежемесячно
Расходы в виде капитальных вложений в размере не более 10 % первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно) и (или) расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств	Отчетный (налоговый) период, на который приходится дата начала амортизации (дата изменения первоначальной стоимости) основных средств, в отношении которых были осуществлены капитальные вложения
Расходы на оплату труда	Ежемесячно
Расходы на ремонт основных средств	Отчетный период, в котором они были осуществлены, вне зависимости от их оплаты
Расходы по обязательному и добровольному страхованию (негосударственному пенсионному обеспечению)	Отчетный (налоговый) период, в котором в соответствии с условиями договора налогоплательщиком были перечислены (выданы из кассы) денежные средства на оплату страховых (пенсионных) взносов. Если по условиям договора страхования (негосударственного пенсионного обеспечения)

Вид расхода	Дата признания
<p><i>Расходы по обязательному и добровольному страхованию (негосударственному пенсионному обеспечению)</i></p>	<p>предусмотрена уплата страхового (пенсионного) взноса разовым платежом, то по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, расходы признаются равномерно в течение срока действия договора пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде. Если по условиям договора страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) предусмотрена уплата страховой премии (пенсионного взноса) в рассрочку, то по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, расходы по каждому платежу признаются равномерно в течение срока, соответствующего периоду уплаты взносов (году, полугодию, кварталу, месяцу), пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде</p>
<p>Расходы в виде сумм налогов (авансовых платежей по налогам), сборов и иных обязательных платежей</p>	<p>Дата начисления налогов (сборов)</p>
<p>Расходы в виде сумм отчислений в резервы</p>	<p>Дата начисления</p>

Вид расхода	Дата признания
Расходы в виде: сумм комиссионных сборов; расходов на оплату сторонним организациям за выполненные ими работы (предоставленные услуги); арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество; иных подобных расходов	Дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последнее число отчетного (налогового) периода
Расходы в виде: сумм выплаченных подъемных; компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов	Дата перечисления денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы) налогоплательщика
Расходы: на командировки; на содержание служебного транспорта; на представительские расходы; на иные подобные расходы	Дата утверждения авансового отчета
Расходы в виде отрицательной курсовой разницы по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте, и отрицательной переоценки стоимости драгоценных металлов	Дата перехода права собственности на иностранную валюту и драгоценные металлы при совершении операций с иностранной валютой и драгоценными металлами, а также последнее число текущего месяца
Расходы, связанные с приобретением ценных бумаг, включая их стоимость	Дата реализации или иного выбытия ценных бумаг
Расходы в виде сумм штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба)	Дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда

Вид расхода	Дата признания
Расходы от продажи (покупки) иностранной валюты	Дата перехода права собственности на иностранную валюту
Расходы в виде стоимости приобретения долей, паев	Дата реализации долей, паев
Расходы по договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период	На конец соответствующего отчетного периода. В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства)
Расходы по приобретению переданного в лизинг имущества, если объект лизинга учитывается у лизингополучателя	В отчетных (налоговых) периодах, в которых в соответствии с условиями договора предусмотрены арендные (лизинговые) платежи. При этом данные расходы учитываются в сумме, пропорциональной сумме арендных (лизинговых) платежей
Суммовая разница	У налогоплательщика-продавца — на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права, а в случае предварительной оплаты — на дату реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;

Вид расхода	Дата признания
<i>Суммовая разница</i>	у налогоплательщика-покупателя — на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), имущество, имущественные или иные права, а в случае предварительной оплаты — на дату приобретения товаров (работ, услуг), имущества, имущественных или иных прав

Если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

#### **Пример.**

*Организация приобрела неисключительное право пользования программным обеспечением для ЭВМ сроком на пять лет за 100 000 руб.*

*В подпункте 26 п. 1 ст. 264 НК РФ предусмотрен учет расходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, связанных с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). В состав расходов при расчете налога на прибыль включаются также затраты на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее 10 000 руб. и обновление программ для ЭВМ и баз данных.*

*В данном случае расходы, связанные с приобретением права пользования программным обеспечением, распределяются равномерно по отчетным периодам в течение пяти лет срока пользования объектом.*

Если сделка не содержит условий, позволяющих определить отчетный (налоговый) период отнесения расхода, а связь между доходами и расходами не может быть определена четко или устанавливается косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно (абзац второй п. 1 ст. 272 НК РФ), например, заказываемые организацией консультационные, юридические, информационные, маркетинговые услуги, разработка программного обеспечения хозяйственным способом и т.д.

При этом организация-заказчик должна руководствоваться при списании расходов содержанием и назначением услуги.

Если информационная услуга была заказана для подготовки (исполнения) конкретной единовременной сделки, как, например, вызов оценщика с целью проведения переоценки имущества или подтверждения рыночной цены договора купли-продажи в соответствии с требованиями ст. 40 НК РФ, расход можно признать сразу – на дату выставления акта за оказанную услугу. Дождаться проведения переоценки (если она вообще состоится) или проведения налоговой проверки, при которой налогоплательщик предъявит выданный оценщиком документ, нет необходимости.

Хотя из условий сделки прямо не следует период использования полученной информации, но связь между доходами и расходами прослеживается в данном случае четко. Требование распределять расходы также не применяется. В данном случае списывается сумма расходов в соответствии с подпунктом 3 п. 7 ст. 272 НК РФ.

В то же время организация может заказать услуги для их использования в перспективе. В этом случае оправданность расходов в текущем периоде ставится под сомнение. «Срок годности» самой услуги может быть не определен, но в этом случае нет и четкой связи между доходами-расходами налогоплательщика.

Именно такая ситуация вынуждает налогоплательщика – заказчика услуги распределять ее стоимость на несколько отчетных (налоговых) периодов.

### **Пример.**

*Организация провела промоакцию в торговом центре и для оценки эффекта от нее заказала маркетинговый отчет о результатах проведения мероприятия. Расходы на оплату этой услуги могут быть признаны одновременно на дату передачи отчета, хотя сам эффект от акции может быть долгосрочным.*

*В дальнейшем организация запланировала освоить производство двух новых продуктов и для исследования емкости соответствующего сегмента рынка заказала проведение маркетингового исследования. Отчет был передан, и по его данным организация приняла решение отказаться от производства одного из товаров, а по другому – начать подготовку к выпуску: через полгода – пробный выпуск, через год – массовое производство.*

*На дату принятия соответствующего решения организации следует определить, на какой срок она должна распределить понесенные на маркетинговое исследование расходы. Этот срок может быть выбран с учетом интересов организации таким образом, чтобы излишне не «утяжелять» себестоимость текущего периода, но не может быть менее двух месяцев (иначе говорить о распределении не приходится). В то же время организации не следует строго исходить из того, что выпуск будет начат через полгода. Это определяется не характером услуги и не результатом исследования, а техническими условиями производственной деятельности.*

*Срок распределения расходов должен быть закреплен распоряжением руководителя организации. Мотивировать выбор срока в данной ситуации нет необходимости.*

### **Пример.**

*Организация получила юридическую консультацию по вопросам применения законодательства Южной Кореи, на рынок которой она собирается выйти.*

*С корейской стороны до настоящего времени подписаны только предварительные договоры.*

*Списать расходы на юридические услуги можно в данном случае в течение определенного организацией произвольно периода (но не менее двух месяцев) начиная с месяца, в котором услуга была оказана.*

Чтобы подвести под определение сроков распределения расходов какую-то логическую базу и обеспечить единообразный подход, целесообразно в налоговой учетной политике организации прописать критерии распределения затрат во времени, например в зависимости от их величины (если период времени по условиям сделки определить нельзя).

### **Пример.**

*Организация в учетной политике определила, что расходы, возникающие по сделкам, из условий которых нельзя определить период признания расходов и связь между доходами и*

*расходами не может быть определена четко или устанавливается косвенным путем, распределяются следующим образом:*

- при сумме сделки до 500 000 руб. – в течение двух отчетных периодов;
- при сумме сделки от 500 001 руб. до 1 000 000 руб. – в течение четырех отчетных периодов и т.д. так, чтобы ежемесячно сумма расхода по одной такой сделке не превышала 250 000 руб.<sup>6</sup>

Для налогоплательщиков, применяющих кассовый метод, условием признания расходов является их оплата.

При этом расходы учитываются в составе расходов с учетом следующих особенностей (ст. 273 НК РФ):

– материальные расходы, а также расходы на оплату труда учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности – в момент такого погашения. Аналогичный порядок применяется в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц. При этом расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство;

– амортизация учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период. При этом допускается амортизация только оплаченного налогоплательщиком амортизируемого имущества, используемого в производстве. Аналогичный порядок применяется в отношении капитализируемых расходов на НИОКР и освоение природных ресурсов;

– расходы на уплату налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере их фактической уплаты налогоплательщиком. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности и в те отчетные (налоговые) периоды, когда налогоплательщик погашает эту задолженность.

#### **4.7. Прямые и косвенные расходы**

В ст. 318 и 319 НК РФ установлены порядок разграничения расходов на прямые и косвенные и способы списания прямых расходов для налогоплательщиков, применяющих метод начисления.

Особенностью прямых расходов является их списание по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены.

Сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, относится в полном объеме к расходам текущего отчетного (налогового) периода. В аналогичном порядке в расходы текущего периода включаются внереализационные расходы.

Согласно п. 3 ст. 272 НК РФ только расходы в виде амортизационной премии в обязательном порядке считаются косвенными. В отношении остальных статей затрат право выбора остается за налогоплательщиком. Единственное требование, которое организациям необходимо выполнять: следует выделять прямые расходы и не полагается относить все расходы в состав косвенных расходов.

---

<sup>6</sup> Суммы и сроки условны, взяты только для примера. Налогоплательщик может сам установить период распределения и лимит ежемесячных расходов. Законодательных ограничений по сумме не имеется. Может быть также предусмотрена возможность неравномерного списания расходов, так как НК РФ этого не запрещает.

В то же время налоговое законодательство не требует при закреплении в учетной политике перечня прямых расходов руководствоваться экономическими критериями или перечнем «потенциальных» прямых расходов, приведенным в ст. 318 НК РФ. Выбор статей прямых расходов зависит только от пожелания налогоплательщика – именно так можно истолковать данную норму НК РФ (абзац десятый п. 1 ст. 318 НК РФ, письма Минфина России от 26.01.2006 № 03-03-04/1/60, от 29.12.2005 № 03-03-04/1/469, от 28.12.2005 № 03-03-04/1/464, от 15.05.2007 № 03-03-06/1/274). Это могут быть одна-две позиции.

## 5. Расходы, связанные с производством и реализацией

### 5.1. Материальные расходы

В соответствии со ст. 254 НК РФ к материальным расходам относятся затраты налогоплательщика:

1) на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);

2) на приобретение материалов, используемых:

для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку);

на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели);

3) на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, специальной одежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере его ввода в эксплуатацию.

Применительно к таким объектам организациям следует руководствоваться Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденными приказом Минфина России от 26.12.2002 № 135н.

По данной статье затрат, в частности, принимаются к учету:

– специальный инструмент и специальные приспособления – технические средства, обладающие индивидуальными (уникальными) свойствами и предназначенные для обеспечения условий изготовления (выпуска) конкретных видов продукции (выполнения работ, оказания услуг). В состав специального инструмента и специальных приспособлений входят инструменты, штампы, пресс-формы, изложницы, прокатные валки, модельная оснастка, стапели, кокили, опоки, плазово-шаблонная специальная оснастка, другие виды специальных инструментов и специальных приспособлений. Не учитываются как специальный инструмент и специальные приспособления технические средства, предназначенные для производства типовых видов продукции (работ, услуг);

– специальное оборудование – многократно используемые в производстве средства труда, которые обеспечивают условия для выполнения специфических (нестандартных) технологических операций. Учитывается как специальное оборудование технологическое оборудование (химическое, металлообрабатывающее, кузнечно-прессовое, термическое, сварочное, другие виды специального технологического оборудования), применяемое для выполнения нестандартных операций; контрольно-испытательные аппаратура и оборудование (стенды, пульта, макеты готовых изделий, испытательные установки), предназначенные для регулировок, испытаний конкретных изделий и их сдачи заказчику (покупателю); реакторное оборудование; дезавакционное оборудование; другие виды специального оборудования. Не учитываются как специальное оборудование технологическое оборудование для выполнения типовых (стандартных) операций по механической, термической, гальванической и иной обработке деталей и изделий, стандартное испытательное обо-

рудование для проверки покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и материалов, а также иное оборудование общего применения;

– специальная одежда – средства индивидуальной защиты работников организации. В состав специальной одежды входят специальная одежда, специальная обувь и предохранительные приспособления (комбинезоны, костюмы, куртки, брюки, халаты, полушубки, тулупы, различная обувь, рукавицы, очки, шлемы, противогазы, респираторы, другие виды специальной одежды).

Конкретный перечень средств труда, учитываемых в составе специальных инструментов, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, определяется организацией исходя из особенности технологического процесса в отраслях промышленности и иных отраслях экономики.

Специальные инструменты, специальные приспособления, специальное оборудование (специальная оснастка) и специальная одежда могут приобретаться организацией у других лиц, в том числе путем покупки, безвозмездной передачи, поступления в счет вклада в уставный (складочный) капитал, иным путем, или изготавливаться организацией самостоятельно.

Специальная оснастка и специальная одежда, находящиеся в собственности организации, а также в хозяйственном ведении или оперативном управлении, принимаются к учету в сумме фактических затрат на приобретение или изготовление.

Специальная оснастка и специальная одежда, не принадлежащие данной организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении, учитываются на забалансовых счетах в оценке, предусмотренной в договоре, или в оценке, согласованной с их собственником.

Отпуск специальной оснастки и специальной одежды в производство (эксплуатацию) со складов организаций (иных мест хранения) производится на основании первичных учетных документов, в качестве которых могут использоваться формы № М-11 или № М-15, а также лимитно-заборные карты (типовая межотраслевая форма № М-8, утвержденная постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а).

Согласно ст. 221 Трудового кодекса Российской Федерации (ТК РФ) работодатель имеет право устанавливать нормы бесплатной выдачи работникам специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты, улучшающие по сравнению с типовыми нормами защиту работников от имеющихся на рабочих местах вредных и (или) опасных факторов, а также особых температурных условий или загрязнения. Затраты на приобретение средств индивидуальной защиты, предусмотренных законодательством, включаются в состав расходов в пределах, определенных работодателем (письмо Минфина России от 14.11.2007 № 03-03-05/254);

4) на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;

5) на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии;

6) на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика.

К работам услугам производственного характера относятся выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль за соблюдением установленных технологических процессов, техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы.

Работами (услугами) производственного характера также считаются транспортные услуги сторонних организаций (включая индивидуальных предпринимателей) и (или)

структурных подразделений самого налогоплательщика по перевозкам грузов внутри организации, в частности перемещение сырья (материалов), инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с базисного (центрального) склада в цеха (отделения) и доставка готовой продукции в соответствии с условиями договоров (контрактов);

7) связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения <sup>7</sup>.

К материальным расходам для целей налогообложения приравниваются:

– расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия, если иное не установлено ст. 261 НК РФ;

– потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством РФ. Федеральным законом от 06.06.2005 № 58-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» установлено, что впредь до утверждения норм естественной убыли в порядке, установленном подпунктом 2 п. 7 ст. 254 НК РФ, применяются нормы естественной убыли, утвержденные ранее соответствующими федеральными органами исполнительной власти;

– технологические потери при производстве и (или) транспортировке. Технологическими потерями признаются потери при производстве и (или) транспортировке товаров (работ, услуг), обусловленные технологическими особенностями производственного цикла и (или) процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья. Исходя из технологических особенностей собственного производственного цикла и процесса транспортировки налогоплательщики могут определять нормативы образования безвозвратных отходов каждого конкретного вида сырья и материалов, используемых в производстве. Данные нормативы могут быть установлены в организации технологическими картами, сметами технологического процесса или иными аналогичными документами, являющимися внутренними документами, не имеющими унифицированной формы, которые разрабатываются специалистами организации, контролирующими технологический процесс (например, технологами), и утверждаются уполномоченными руководством организации лицами (например, главным технологом или главным инженером) (письма Минфина России от 29.10.2007 № 03-03-06/1/744, от 21.09.2007 № 03-03-06/1/687, от 29.08.2007 № 03-03-06/1/606 и т.д.).

### **Пример.**

*Организация осуществляет операции, связанные с получением, реализацией и хранением сжиженного углеводородного газа, в результате которых образуются технологические потери, обусловленные производственным процессом по сливу-наливу, а также ремонт и обслуживанием оборудования. Такие расходы могут быть учтены в составе материальных расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.*

Если организация отдает материалы в переработку на сторону (давальческое сырье), не запрещается предусматривать в договоре с переработчиком уровень технологических

---

<sup>7</sup> в том числе расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов, расходы на захоронение экологически опасных отходов, расходы на приобретение услуг сторонних организаций по приему, хранению и уничтожению экологически опасных отходов, очистке сточных вод, формированием санитарно-защитных зон в соответствии с действующими государственными санитарно-эпидемиологическими правилами и нормативами, платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду и другие аналогичные расходы

потерь. Это облегчит списание части давальческого сырья, пришедшего в негодность, потерянного в ходе переработки при получении готовой продукции, полуфабрикатов;

– расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых, по эксплуатационным вскрышным работам на карьерах и нарезным работам при подземных разработках в пределах горного отвода горнорудных предприятий.

Стоимость материально-производственных запасов, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета возвратных налогов), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;
- затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации, затраты на услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену материально-производственных запасов, установленную договором;
- затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты организации по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг;
- транспортно-заготовительные расходы.

Если стоимость возвратной тары, принятой от поставщика с материально-производственными запасами, включена в цену этих ценностей, из общей суммы расходов на их приобретение исключается стоимость возвратной тары по цене ее возможного использования или реализации. Стоимость невозвратной тары и упаковки, принятых от поставщика с материально-производственными запасами, включается в сумму расходов на их приобретение.

Отнесение тары к возвратной или невозвратной определяется условиями договора (контракта) на приобретение материально-производственных запасов.

Согласно п. 4 ст. 254 НК РФ если налогоплательщик в качестве сырья, запасных частей, комплектующих, полуфабрикатов и иных материальных расходов использует продукцию собственного производства, а также если в состав материальных расходов налогоплательщик включает результаты работ или услуги собственного производства, то он оценивает данную продукцию, результаты работ или услуг собственного производства исходя из оценки готовой продукции (работ, услуг) в соответствии со ст. 319 настоящего Кодекса.

При определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения применяется один из следующих методов оценки указанного сырья и материалов:

- метод оценки по стоимости единицы запасов;
- метод оценки по средней стоимости;
- метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- метод оценки по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Сумма материальных расходов текущего месяца уменьшается на стоимость остатков материально-производственных запасов, переданных в производство, но не использованных в производстве на конец месяца. Оценка таких материально-производственных запасов должна соответствовать их оценке при списании.

Рекомендации по оценке, организации документооборота в части учета материально-производственных запасов даны в Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н; Основных положениях по учету тары на предприятиях, производственных объединениях и организациях, утвержденных приказом Минфина СССР от 30.09.1985 № 166, письме Минфина СССР «Об основных положениях по учету материалов на предприятиях и стройках» от 30.04.1974 № 103 и т.д.

Обращаем особое внимание читателей на оценку и списание материальных расходов по неотфактурованным поставкам, под которыми понимаются материальные запасы, поступившие в организацию, на которые отсутствуют расчетные или отгрузочные документы. Ввиду того что НК РФ не содержит такого понятия, налогоплательщику необходимо обратиться к ст. 11 НК РФ, которая определяет возможность и необходимость руководствоваться в подобных случаях законодательством о бухгалтерском учете, в данном случае подразделом V раздела 1 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Положения этого документа предполагают, что неотфактурованные поставки принимаются на склад с составлением акта о приемке материалов. Организация принимает меры по установлению поставщика (если он неизвестен) и получению от него расчетных документов.

Если расчетные документы на неотфактурованные поставки получены в том же месяце либо в следующем месяце до составления в бухгалтерии соответствующих регистров по приходу материальных запасов, они учитываются в общеустановленном в данной организации порядке.

При этом материальные запасы приходятся и учитываются по принятым в организации учетным ценам (например, по средней стоимости единицы аналогичных материально-производственных запасов). Если организация использует в качестве учетных цен фактическую себестоимость материалов, то данные материальные запасы приходятся по рыночным ценам.

После получения расчетных документов по неотфактурованным поставкам их учетная цена корректируется с учетом поступивших расчетных документов. Одновременно уточняются расчеты с поставщиком.

Имеет свои особенности и оценка материальных расходов в части материально-производственных запасов, оприходованных как выявленные в ходе инвентаризации излишки и полученных при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств.

Согласно п. 5 ст. 254 НК РФ такие материалы списываются в налоговом учете в состав расходов в сумме налога на прибыль, исчисленной с дохода, определенного при их оприходовании на склад.

### **Пример.**

*В октябре 2007 года в ходе ежегодной инвентаризации организация выявила излишки запасных частей на складе на сумму 90 000 руб.*

*На эти излишки оформлена сличительная ведомость (форма № ИНВ-19), эти излишки также отражены в форме № ИНВ-26 «Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией» и оприходованы на склад проводкой: Д-т 10 «Материалы», субсчет «Запасные части», К-т 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы», – в вышеуказанной сумме.*

*На дату оприходования запасных частей 90 000 руб. включены в состав внереализационных доходов по налогу на прибыль (подпункт 20 п. 1 ст. 250 НК РФ). Сумма налога на прибыль, исчисленная с этого дохода, составила 21 600 руб. (90 000 руб. x 24 %).*

*При отпуске запасных частей для ремонта основных средств в марте 2008 года сумма материальных расходов в бухгалтерском учете составила 90 000 руб., а в налоговом – 21 600 руб.*

*В бухгалтерском учете возникли постоянная разница в размере 68 400 руб. (90 000 руб. – 21 600 руб.) и соответствующее ей постоянное налоговое обязательство в размере 16 416 руб. (68 400 x 24 %) (п. 4, 7 ПБУ 18/02).*

*Постоянное налоговое обязательство отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» (на отдельном субсчете) в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».*

Сумма материальных расходов уменьшается на стоимость возвратных отходов, к которым относятся остатки сырья (материалов), полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства товаров (выполнения работ, оказания услуг), частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными расходами (пониженным выходом продукции) или не используемые по прямому назначению.

К возвратным отходам не относятся остатки материально-производственных запасов, которые в соответствии с технологическим процессом передаются в другие подразделения в качестве полноценного сырья (материалов) для производства других видов товаров (работ, услуг), а также попутная (сопряженная) продукция, получаемая в результате осуществления технологического процесса.

Возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

- по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если эти отходы могут быть использованы для основного или вспомогательного производства, но с повышенными расходами (пониженным выходом готовой продукции);
- по цене реализации, если эти отходы реализуются на сторону.

## **5.2. Расходы на оплату труда**

В соответствии со ст. 255 НК РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Исключение составляют выплаты, которые не могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль в силу ст. 270 НК РФ:

- в виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров. Ссылки в трудовом договоре на коллективный договор, локальные нормативные акты обосновывают предусмотренные этими документами выплаты (письма Минфина России от 26.01.2007 № 03-04-07-02/2, от 17.05.2006 № 03-03-04/1/468, от 27.11.2007 № 03-03-06/1/827 и т.д.);

- в виде премий, выплачиваемых работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений;
- в виде сумм материальной помощи работникам <sup>8</sup>;
- на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей;
- в виде надбавок к пенсиям, единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда, доходов (дивидендов, процентов) по акциям или вкладам трудового коллектива организации, компенсационных начислений в связи с повышением цен, производимых сверх размеров индексации доходов по решениям Правительства РФ, компенсаций удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях либо его предоставления по льготным ценам или бесплатно <sup>9</sup>;
- на оплату проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, за исключением сумм, подлежащих включению в состав расходов на производство и реализацию товаров (работ, услуг) в силу технологических особенностей производства, и за исключением случая, если расходы на оплату проезда к месту работы и обратно предусмотрены трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами;
- на оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам (тарифам) (ниже рыночных цен) товаров (работ, услуг) работникам;
- на оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам продукции подсобных хозяйств для организации общественного питания;
- на оплату путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую и иную используемую в производственных целях литературу, и на оплату товаров для личного потребления работников, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников.

В то же время к расходам на оплату труда в налоговом учете относятся, в частности:

1) суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми у налогоплательщика формами и системами оплаты труда;

2) начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели. Премии, названные в Положении организации о премировании (если только в нем прямо не указано, что они финансируются из чистой прибыли), на которое есть отсылка в трудовых договорах с работниками, уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль, так как иное не установлено НК РФ (письма Минфина России от 27.11.2007 № 03-03-06/1/827, от 19.10.2007 № 03-03-06/1/726, от 24.01.2003 № 04-02-06/2/136, от 08.09.2006 № 03-03-04/1/658, от 22.08.2006 № 03-03-05/17, от 25.10.2005 № 03-03-04/1/294, от 29.11.2004 № 03-03-01-04/4/26, от 06.03.2007 № 03-03-06/1/151, от 22.03.2007 № 03-03-06/1/288, от 14.05.2007 № 03-03-06/4/59 и т.д.).

---

<sup>8</sup> в том числе для первоначального взноса на приобретение и (или) строительство жилья, на полное или частичное погашение кредита, предоставленного на приобретение и (или) строительство жилья, беспроцентных или льготных ссуд на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности

<sup>9</sup> за исключением специального питания для отдельных категорий работников в случаях, предусмотренных действующим законодательством, и за исключением случая, если бесплатное или льготное питание предусмотрено трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами

При введении премий за высокую результативность работы организациям необходимо установить показатели, с помощью которых эта результативность должна быть изменена. Этими показателями могут быть, например, степень повышения нормируемого объема работ, успешное выполнение наиболее сложных работ (заданий), высокое качество выполняемой работы, систематическое досрочное выполнение работы с проявлением определенного риска и инициативы, определенный выход за рамки должностных обязанностей и т.д.

Оправданными расходами считаются также затраты на любые виды премий, предусмотренные Положением организации о премировании, не связанные с результатами труда, а, приуроченные, например, к праздникам, отпуску и т.д. Кроме того, не запрещается относить в расходы для целей бухгалтерского и налогового учета премии, начисленные уже уволившимся работникам по итогам работы за год, часть которого они отработали до момента увольнения.

**Пример.**

*Положение о премировании и трудовые договоры организации предусматривают премирование работников по итогам работы за год. Премия исчисляется с учетом коэффициента трудового участия работника и пропорционально отработанному им времени. Премирование производится в том числе работников, уволившихся с предприятия в течение года, – за отработанный ими период.*

*Такие премии, могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль в составе расходов на оплату труда в период ее начисления.*

В то же время премии, не предусмотренные трудовыми договорами или выплаченные из средств целевых поступлений, средств специального назначения не могут быть учтены при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Порядок и условия применения стимулирующих и компенсационных выплат (доплат, надбавок, премий и других) в организациях, финансируемых из федерального бюджета, установлены Методическими рекомендациями по совершенствованию организации заработной платы работников учреждений, организаций и предприятий, находящихся на бюджетном финансировании, на основе применения Единой тарифной сетки оплаты труда, утвержденными постановлением Минтруда России от 11.11.1992 № 32. В то же время именно из этих документов работодателю организации следует почерпнуть список лиц, которым доплата может и должна быть назначена. Самостоятельно дополнить перечень вредных работ он не может – ни на основании каких-либо своих соображений, ни на основании проведенной аттестации;

3) начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Размер большинства таких доплат и надбавок определяется соглашением сторон. Если не установлены ведомственные нормативы, то ТК РФ ограничивает только минимальный размер оплаты сверхурочных работ (согласно ст. 152 ТК РФ за первые два часа работы в день оплата должна производиться не менее чем в полуторном, а за последующие часы – не менее чем в двойном размере), а также минимум оплаты за работу в выходные и праздничные дни

<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> в соответствии со ст. 153 ТК РФ сельщикам – не менее чем по двойным сельским расценкам; работникам, труд которых оплачивается по дневным и часовым тарифным ставкам, – в размере не менее двойной дневной или часовой

При этом неправильный документооборот лишит налогоплательщика возможности списать расходы на такие виды выплат.

С осторожностью работодателю следует подходить и к начислению доплат за работу во вредных или опасных условиях или на тяжелых работах. Государство установило перечни работ, за которые причитается такая доплата, и работодатель не может самостоятельно дополнить эти перечни, чем бы он ни руководствовался (включая результаты аттестации рабочих мест по условиям труда), а именно:

– Типовой перечень работ с тяжелыми и вредными условиями труда, на которых могут устанавливаться доплаты рабочим за условия труда на предприятиях хлебопродуктов (постановление Госкомтруда СССР от 25.09.1986 № 361/22-30);

– Перечень работ с тяжелыми и вредными, особо тяжелыми и особо вредными условиями труда, на которых повышаются часовые тарифные ставки рабочим за условия труда в строительстве и на ремонтно-строительных работах (постановление Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС от 01.10.1986 № 374/22-60);

– Типовой перечень работ с тяжелыми и вредными, особо тяжелыми и особо вредными условиями труда, на которых могут устанавливаться доплаты рабочим за условия труда в производственных объединениях и на предприятиях лесной, целлюлозно-бумажной, деревообрабатывающей промышленности, лесного хозяйства, и Перечень должностей руководителей, специалистов и служащих производственных объединений и предприятий лесной промышленности и лесного хозяйства, занятых на работах по защите леса от вредителей и болезней, а также от сорняков и нежелательной древесной и травяной растительности, которым должностные оклады повышаются до 12 % (постановление Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС от 01.10.1986 № 375/22-61);

– Типовой перечень работ с тяжелыми и вредными условиями труда, на которых могут устанавливаться доплаты рабочим за условия труда на предприятиях и в организациях автомобильного транспорта (постановление Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС от 02.10.1986 № 383/22-70);

– Типовой перечень работ с тяжелыми и вредными, особо тяжелыми и особо вредными условиями труда, на которых могут устанавливаться доплаты рабочим за условия труда на предприятиях рыбной промышленности (постановление Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС от 02.10.1986 № 380/22-67);

– Типовой перечень работ с тяжелыми и вредными, особо тяжелыми и особо вредными условиями труда, на которых могут устанавливаться доплаты рабочим за условия труда на предприятиях и в организациях железнодорожного транспорта и метрополитенов (постановление Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС от 02.10.1986 № 382/22-69);

– Типовой перечень работ с тяжелыми и вредными, особо тяжелыми и особо вредными условиями труда, на которых могут устанавливаться доплаты рабочим за условия труда на предприятиях черной и цветной металлургии (постановление Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС от 02.10.1986 № 384/22-75);

– Типовой перечень работ с тяжелыми и вредными, особо тяжелыми и особо вредными условиями труда, на которых могут устанавливаться доплаты рабочим за условия труда на предприятиях машиностроительной и металлообрабатывающей промышленности (постановление Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС от 02.10.1986 № 381/22-68);

---

тарифной ставки; работникам, получающим оклад (должностной оклад), – в размере не менее одинарной дневной или часовой ставки (части оклада (должностного оклада) за день или час работы) сверх оклада (должностного оклада), если работа в выходной или нерабочий праздничный день производилась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не менее двойной дневной или часовой ставки (части оклада (должностного оклада) за день или час работы) сверх оклада (должностного оклада), если работа производилась сверх месячной нормы рабочего времени

– Типовой перечень работ с тяжелыми и вредными условиями труда, на которых могут устанавливаться доплаты рабочим за условия труда на предприятиях и в организациях гражданской авиации (постановление Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС от 02.10.1986 № 385/22-75);

– Типовой перечень работ с тяжелыми и вредными условиями труда, на которых могут устанавливаться доплаты рабочим за условия труда на предприятиях полиграфической промышленности (постановление Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС от 03.10.1986 № 389/22-80);

– Перечень грузов, погрузка и разгрузка которых оплачивается по повышенным тарифным ставкам в связи с вредными условиями труда (постановление Госкомтруда СССР и ВЦСПС от 03.11.1986 № 460/26-60);

– Типовые перечни работ с тяжелыми и вредными, особо тяжелыми и особо вредными условиями труда, на которых могут устанавливаться доплаты рабочим за условия труда в производственных объединениях и на предприятиях промышленности строительных материалов, стекольной и фарфоро-фаянсовой промышленности (постановление Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС от 03.10.1986 № 388/22-79);

– Типовые перечни работ с тяжелыми и вредными, особо тяжелыми и особо вредными условиями труда, на которых могут устанавливаться доплаты рабочим за условия труда на предприятиях текстильной, легкой, хлопкоочистительной промышленности, промышленности первичной обработки льна и прочих лубяных культур (постановление Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС от 03.10.1986 № 390/22-81);

– Типовой перечень работ с тяжелыми и вредными условиями труда, на которых могут устанавливаться доплаты рабочим за условия труда на предприятиях и в организациях связи (постановление Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС от 08.10.1986 № 392/23-9);

– Типовой перечень работ с тяжелыми и вредными условиями труда, на которых могут устанавливаться доплаты рабочим за условия труда на предприятиях по производству музыкальных инструментов (постановление Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС от 21.10.1986 № 418/25-18);

– Типовые перечни производств, профессий рабочих и работ предприятий химической, нефтехимической, химико-фармацевтической, микробиологической, нефтяной и газовой промышленности, промышленности по производству минеральных удобрений, переработке нефти, сланцев, газа и производству нефтепродуктов, работники которых оплачиваются по тарифным ставкам (окладам), установленным для работ с тяжелыми и вредными, особо тяжелыми и особо вредными условиями труда (постановление Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС от 03.11.1986 № 442/26-41);

– Перечень работ, при выполнении которых труд рабочих, занятых на подземных работах на действующих и строящихся предприятиях по добыче руд черных и цветных металлов и добыче горно-химического сырья, а также на открытых горных работах в действующих карьерах, оплачивается по тарифным ставкам с особо тяжелыми и особо вредными условиями труда (постановление Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС от 08.04.1987 № 223/10-34);

– Перечни должностей работников предприятий и организаций сельского хозяйства, занятых непосредственно на работах с вредными и особо вредными условиями труда, которым могут устанавливаться повышенные оклады и доплаты, и Типовые перечни работ с вредными и особо вредными условиями труда, на которых могут устанавливаться доплаты рабочим за условия труда (постановление Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС от 29.12.1988 № 670/29-142).

– Перечень работ с неблагоприятными условиями труда, на которых устанавливаются доплаты рабочим, специалистам и служащим с тяжелыми и вредными, особо тяжелыми и

особо вредными условиями труда (приказ Госкомобразования СССР от 20.08.1990 № 579 в ред. от 03.01.1991 № 1);

4) стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством Российской Федерации коммунальных услуг, питания и продуктов, предоставляемого работникам налогоплательщика в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных и иных подобных услуг).

Так, согласно ст. 222 ТК РФ на работах с вредными условиями труда работникам выдаются бесплатно по установленным нормам молоко или другие равноценные пищевые продукты; на работах с особо вредными условиями труда предоставляется бесплатно по установленным нормам лечебно-профилактическое питание.

Постановлением Минтруда России от 31.03.2003 № 13 «Об утверждении норм и условий бесплатной выдачи молока или других равноценных пищевых продуктов работникам, занятым на работах с вредными условиями труда» установлено, что организации обязаны обеспечить выдачу 0,5 л бесплатного молока одному работнику за смену независимо от ее продолжительности.

Работники должны получать бесплатное молоко или другие равноценные пищевые продукты в дни фактической занятости на работах, связанных с наличием на рабочем месте производственных факторов, предусмотренных Перечнем вредных производственных факторов, при воздействии которых в профилактических целях рекомендуется употребление молока или других равноценных пищевых продуктов, утвержденным приказом Минздрава России от 28.03.2003 № 126.

Перечень равноценных молоку пищевых продуктов утвержден постановлением Правительства РФ от 29.11.2002 № 849.

Работодатель может также по письменным заявлениям работников заменить выдачу бесплатного питания компенсационной выплатой в размере, эквивалентном стоимости молока или других равноценных пищевых продуктов, если это предусмотрено коллективным договором и (или) трудовым договором (это правило действует с 14 октября 2007 года);

5) расходы на приобретение (изготовление) выдаваемых в соответствии с законодательством Российской Федерации работникам бесплатно либо продаваемых работникам по пониженным ценам форменной одежды и обмундирования (в части стоимости, не компенсируемой работниками), которые остаются в личном постоянном пользовании работников. В таком же порядке учитываются расходы на приобретение или изготовление организацией форменной одежды и обуви, которые свидетельствуют о принадлежности работников к данной организации.

С 2006 года в налоговом учете разрешено относить к расходам на оплату труда расходы на форменную одежду, причем уже не только предусмотренную законодательством Российской Федерации, но и выдаваемую по решению руководства форменную одежду и обувь, которые свидетельствуют о принадлежности работников к данной организации (п. 5 ст. 255 НК РФ, письмо Минфина России от 09.10.2006 № 03-03-04/156).

Стоимость форменной одежды не является доходом работников и не подлежит обложению налогом на доходы физических лиц (письмо Минфина России от 07.06.2006 № 03-03-04/1502).

В соответствии с подпунктом 2 п. 1 ст. 146 НК РФ передача работникам специальной и форменной одежды рассматривается как операция по передаче на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль. В связи с этим выдача работникам вышеназванных цен-

ностей не признается объектом обложения НДС (письмо Минфина России от 18.10.2004 № 03-04-11/170);

б) сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных и (или) общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о труде.

При выполнении государственных и общественных обязанностей средний заработок по месту работы сохраняется не всегда – государственный орган или общественное объединение, которые привлекли работника к исполнению государственных или общественных обязанностей, выплачивают ему за время исполнения этих обязанностей компенсацию в размере, определенном законом, иным нормативным правовым актом либо решением соответствующего общественного объединения. Только ст. 6 Федерального закона от 28.03.1998 № 53-ФЗ «О воинской обязанности и военной службе» гарантирует гражданам на время медицинского освидетельствования, медицинского обследования или лечения для решения вопросов о постановке их на воинский учет, об обязательной подготовке к военной службе, о призыве или добровольном поступлении на военную службу, призыве на военные сборы, а также на время исполнения ими других обязанностей, связанных с воинским учетом, обязательной подготовкой к военной службе, призывом или добровольным поступлением на военную службу и призывом на военные сборы, освобождение от работы или учебы с сохранением за ними места постоянной работы или учебы и выплатой среднего заработка или стипендии по месту постоянной работы или учебы, возмещение расходов, связанных с наймом (поднаймом) жилья и оплатой проезда от места жительства (работы, учебы) и обратно, а также командировочные расходы.

Граждане на время прохождения военных сборов освобождаются от работы или учебы с сохранением за ними места постоянной работы или учебы и выплатой среднего заработка или стипендии по месту постоянной работы или учебы;

7) расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством Российской Федерации, фактические расходы на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска на территории Российской Федерации и обратно (включая расходы на оплату провоза багажа работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях) в порядке, предусмотренном действующим законодательством, – для организаций, финансируемых из соответствующих бюджетов, и в порядке, предусмотренном работодателем, – для иных организаций, доплата несовершеннолетним за сокращенное рабочее время, расходы на оплату перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также расходы на оплату времени, связанного с прохождением медицинских осмотров.

При отнесении к расходам оплаты дополнительных отпусков, предоставляемых работникам, работодателю необходимо учитывать следующее. Статьей 116 ТК РФ предусмотрено, что организации с учетом своих производственных и финансовых возможностей могут самостоятельно устанавливать дополнительные отпуска для работников. Однако отнести расходы по оплате таких отпусков на себестоимость они не могут, так как подобные отпуска не установлены действующим законодательством, как того требует ст. 255 НК РФ. По этому признаку к расходам относится только оплата дополнительных отпусков:

- работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда;
- работникам, имеющим особый характер работы;
- работникам с ненормированным рабочим днем;
- работникам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях;
- в других случаях, предусмотренных федеральными законами. Дополнительный отпуск за особый характер работы предусматривает, например, Федеральный закон от

18.06.2001 № 77-ФЗ «О предупреждении распространения туберкулеза в Российской Федерации» для медицинских, ветеринарных и иных работников, непосредственно участвующих в оказании противотуберкулезной помощи, а также работников организаций по производству и хранению продуктов животноводства, обслуживающих больных туберкулезом сельскохозяйственных животных. Продолжительность данного отпуска – 12 рабочих дней. Спасателям профессиональных аварийно-спасательных служб, аварийно-спасательных формирований за участие в работах по ликвидации чрезвычайных ситуаций в течение года предоставляется дополнительный оплачиваемый отпуск продолжительностью не более 15 суток из расчета один день отпуска за 24 часа работ в соответствии с Федеральным законом от 22.08.1995 № 151-ФЗ «Об аварийно-спасательных службах и статусе спасателей». Работникам, выезжающим для выполнения работ вахтовым методом в районы Крайнего Севера и приравненные к ним местности из других районов, предоставляется ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск в порядке и на условиях, которые предусмотрены для лиц, постоянно работающих в районах Крайнего Севера, – 24 календарных дня; в местностях, приравненных к районам Крайнего Севера, – 16 календарных дней (ст. 302 ТК РФ).

Оплата дополнительных отпусков гражданам, пострадавшим от воздействия радиации, не относится к расходам налогоплательщика, так как они финансируются за счет бюджета.

Порядок предоставления дополнительных отпусков регламентируется ст. 116—119 ТК РФ, рядом законов и подзаконных актов;

8) денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством Российской Федерации.

ТК РФ устанавливает три случая выплаты денежной компенсации за неиспользованный отпуск.

В соответствии со ст. 126 ТК РФ по письменному заявлению работника денежной выплатой может быть заменена часть отпуска за текущий год, превышающая 28 календарных дней. Эта же статья ТК РФ предусматривает возможность компенсации в денежной форме за накопившиеся неиспользованные дни отпуска за прошлые рабочие годы. Согласно ст. 127 ТК РФ при увольнении работнику выплачивается денежная компенсация за все неиспользованные отпуска.

Налоговый инспектор может контролировать только документирование и обоснованность отнесения компенсации на расходы, однако вопрос правомерности непредоставления работнику отпуска или его части – вне пределов его компетенции. Если налоговая инспекция полагает, что в результате действий работодателя нарушается трудовое законодательство, то она должна направить соответствующую информацию в инспекцию труда (письмо МНС России от 20.02.2004 № 02-5-10/6).

Компенсация, которая выплачивается работнику при увольнении и регулируется ст. 127 ТК РФ, исчисляется за все неиспользованные отпуска и все дни таких отпусков без ограничения. При этом не имеет значения, получил ли работник право на ежегодный оплачиваемый отпуск или нет (если он работает в организации первый год и не отработал шесть месяцев). Если рабочий год полностью не отработан, дни отпуска, за которые должна быть выплачена компенсация, рассчитываются пропорционально отработанным месяцам.

Компенсация за неиспользованный отпуск при увольнении определяется путем умножения среднего дневного заработка работника за расчетный период на количество неиспользованных за время работы в организации дней отпуска исходя из расчета 2,33 дня отпуска за один месяц при продолжительности отпуска 28 дней (28 дн. : 12 мес.).

Согласно п. 35 Правил об очередных и дополнительных отпусках, утвержденных НКТ СССР 30.04.1930, ст. 423 ТК РФ, письму Роструда от 26.07.2006 № 1133-6 при определении количества дней отпуска, за которые необходимо выплатить работнику компенсацию

при увольнении, работодателю необходимо учитывать следующее: если работник отработал менее половины месяца, то данное время исключается из подсчета, а если он отработал половину или более половины месяца, то этот период округляется до полного месяца;

9) начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, сокращением численности или штата работников налогоплательщика. Сотруднику причитается выходное пособие в размере не менее одного среднемесячного заработка (ст. 84, 181 ТК РФ) и сохраняется средний месячный заработок на период трудоустройства, но не свыше двух месяцев со дня увольнения (с зачетом выходного пособия).

В исключительных случаях средний месячный заработок сохраняется за уволенным работником в течение третьего месяца со дня увольнения по решению органа службы занятости населения при условии, что в двухнедельный срок после увольнения работник обратился в этот орган и не был им трудоустроен.

Работникам, увольняемым из организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, заработок на период трудоустройства сохраняется в порядке, установленном ст. 318 ТК РФ.

О предстоящем увольнении в связи с ликвидацией организации, сокращением численности или штата работников организации работники предупреждаются работодателем персонально и под роспись не менее чем за два месяца до увольнения. Работодатель с письменного согласия работника имеет право расторгнуть с ним трудовой договор до истечения этого срока, выплатив ему дополнительную компенсацию в размере среднего заработка работника, исчисленного пропорционально времени, оставшемуся до истечения срока предупреждения об увольнении;

10) единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством Российской Федерации;

11) надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях;

12) надбавки за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах европейского Севера и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями;

13) стоимость проезда по фактическим расходам и стоимость провоза багажа из расчета не более 5 тонн на семью по фактическим расходам, но не выше тарифов, предусмотренных для перевозок железнодорожным транспортом работнику организации, расположенной в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях (в случае отсутствия железной дороги вышеуказанные расходы принимаются в размере минимальной стоимости проезда на воздушном транспорте), и членам его семьи в случае переезда к новому месту жительства в другую местность в связи с расторжением трудового договора с работником по любым основаниям, в том числе в случае его смерти, за исключением увольнения за виновные действия;

14) расходы на оплату труда, сохраняемую в соответствии с законодательством Российской Федерации на время учебных отпусков, предоставляемых работникам налогоплательщика, а также расходы на оплату проезда к месту учебы и обратно.

Учебные отпуска полагаются работникам, направленным на обучение работодателем или поступившим на учебу самостоятельно, если они успешно обучаются по вечерней (очно-заочной) или заочной формам обучения в имеющем государственную аккредитацию учебном заведении и получаемое ими образование является первым образованием соответствующего уровня (например, первое высшее, первое среднее специальное и т.д.). Для

предоставления и оплаты отпуска, а также отнесения сумм оплаты к расходам не важно, связана получаемая профессия с трудовыми обязанностями или нет.

Работник обязан представить по месту работы справку-вызов установленной формы от образовательного учреждения.

Учебные отпуска исчисляются в календарных днях, и в них включаются в том числе нерабочие праздничные дни, которые в данном случае оплачиваются, как и сам отпуск, исходя из среднего заработка работника (ст. 120 ТК РФ).

Аспиранты, обучающиеся в аспирантуре по заочной форме обучения, имеют право на ежегодные дополнительные отпуска по месту работы продолжительностью тридцать календарных дней с сохранением средней заработной платы; для них предусмотрен также отпуск для сдачи кандидатских экзаменов и для завершения диссертационной работы (ст. 19 Федерального закона от 22.08.1996 № 125-ФЗ «О высшем и послевузовском профессиональном образовании»).

Сотрудникам, получающим без отрыва от работы высшее образование, работодатель предоставляет дополнительные отпуска с сохранением среднего заработка для (ст. 173 ТК РФ, ст. 17 Федерального закона «О высшем и послевузовском профессиональном образовании»):

– для прохождения промежуточной аттестации на первом и втором курсах соответственно – по 40 календарных дней, на каждом из последующих курсов соответственно – по 50 календарных дней (при освоении основных образовательных программ высшего профессионального образования в сокращенные сроки на втором курсе – 50 календарных дней);

– для подготовки и защиты выпускной квалификационной работы и сдачи итоговых государственных экзаменов – четыре месяца;

– для сдачи итоговых государственных экзаменов – один месяц.

Работникам, обучающимся в учреждениях среднего профессионального образования, работодатель предоставляет дополнительные отпуска с сохранением среднего заработка (ст. 174 ТК РФ):

– для прохождения промежуточной аттестации на первом и втором курсах – по 30 календарных дней, на каждом из последующих курсов – по 40 календарных дней;

– для подготовки и защиты выпускной квалификационной работы и сдачи итоговых государственных экзаменов – два месяца;

– для сдачи итоговых государственных экзаменов – один месяц.

Компенсации предусмотрены и для работников, обучающихся в образовательных учреждениях начального профессионального образования, – им предоставляются дополнительные отпуска с сохранением среднего заработка для сдачи экзаменов на 30 календарных дней в течение одного года (ст. 175 ТК РФ).

Гарантии и компенсации работникам, совмещающим работу с обучением в образовательных учреждениях среднего и начального профессионального образования, не имеющих государственной аккредитации, устанавливаются коллективным договором или трудовым договором.

Работникам, успешно обучающимся в имеющих государственную аккредитацию вечерних (сменных) общеобразовательных учреждениях независимо от их организационно-правовых форм, работодатель предоставляет дополнительные отпуска с сохранением среднего заработка для сдачи выпускных экзаменов в IX классе – 9 календарных дней, в XI (XII) классе – 22 календарных дня (ст. 176 ТК РФ).

С 1 января 2006 года в соответствии с п. 13 ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда относятся уже не только заработная плата и все начисления, сохраняемые в соответствии с законодательством Российской Федерации на время учебных отпусков, предоставляемых работникам налогоплательщика, но и все расходы на оплату проезда к месту учебы и обратно

(не только один раз в год). Для признания расходов не имеет значения, связана получаемая работником специальность с его трудовыми обязанностями или нет (письма Минфина России от 24.04.2006 № 03-03-04/1/389, МНС России от 05.09.2003 № ВГ-6-02/945@);

15) расходы на оплату труда за время вынужденного прогула или время выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Вынужденным прогулом считается отсутствие на рабочем месте сотрудника вследствие его противозаконного увольнения или перевода на другую работу с последующим восстановлением, а также в случае задержки выдачи трудовой книжки по вине работодателя.

## **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.