

**РАСХОДЫ В НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ:
*ИСКЛЮЧАЕМ ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ***

21 февраля 2019г.

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

При расчете налога на прибыль организации зачастую занижают налогооблагаемую базу. Нередко это связано с завышением расходов, в частности, в результате неправильного их расчета, неверного исчисления доли остатка готовой продукции или незавершенного производства. Кроме того, организации неверно классифицируют расходы, включая в состав внереализационных, например, неподтвержденную документально дебиторскую задолженность, суммы уплаченных в бюджет санкций, проценты по кредитам и другие затраты.

По материалам камеральных и выездных проверок налоговые органы выявили типичные нарушения в расчете и уплате налога на прибыль. Перечень данных нарушений опубликован на сайте https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/reglament_vnp/.

Если допущенные ошибки привели к недоплате налога на прибыль в бюджет, контролирующие органы применяют санкции, установленные статьей 122 Налогового кодекса: штраф в размере 20% от неуплаченной суммы налога. А в случае, когда доказана умышленность данных действий, штраф увеличивается в два раза и составляет 40% от неуплаченной суммы налога.

Кроме того, за несвоевременное перечисление суммы налога в бюджет взимаются пени (ст. 76 НК РФ):

- для юридических лиц: за первые 30 календарных дней – 1/300 ключевой ставки Банка России, а с 31 дня просрочки - 1/150 ключевой ставки ЦБ РФ;
- для индивидуальных предпринимателей - 1/300 ключевой ставки ЦБ РФ за каждый день просрочки.

Чтобы избежать нарушений (и соответственно, наказаний), связанных с расчетом налога на прибыль, следует проанализировать выявленные ФНС типичные ошибки. При этом необходимо опираться на нормы Налогового кодекса, разъяснения контролирующих органов, а в спорных ситуациях и на судебную практику.

Нарушения в учете расходов на производство и реализацию

1. Завышение расходов на сумму необоснованных, документально не подтвержденных затрат

Для признания в целях налогообложения прибыли любых затрат должны выполняться условия, установленные статьей 252 Налогового кодекса: экономическая обоснованность, документальное подтверждение и направленность расходов на получение дохода.

В соответствии с Определениями Конституционного суда от 16.12.2008 № 1072-О-О, от 04.06.2007 № 320-О-П и от 04.06.2007 № 366-О-П для признания расходов экономически обоснованными имеет значение лишь цель и направленность деятельности, а не ее результат. При этом целесообразность, рациональность и эффективность финансово-хозяйственной деятельности вправе оценивать лишь налогоплательщик, поскольку он осуществляет деятельность самостоятельно и на свой риск. Таким образом, все произведенные организацией расходы изначально предполагаются обоснованными. Доказать их необоснованность должны именно налоговые органы.

В настоящее время критерии для признания налоговой выгоды необоснованной установлены статьей 54.1 Налогового кодекса: не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни, объектах налогообложения либо налоговой отчетности. При отсутствии указанных обстоятельств налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу или сумму подлежащего уплате налога, если одновременно выполняются следующие условия:

- 1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) или зачет (возврат) суммы налога;
- 2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, или лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

При этом не может рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания неправомерности уменьшения налоговой базы или суммы подлежащего уплате налога подписание первичных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом проверяемой организации налогового законодательства или наличие у плательщика возможности получить тот же экономический результат при совершении иных не запрещенных законом сделок.

Анализируя данные положения Налогового кодекса, ФНС в письме от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123 отметил, что Налоговый кодекс не ограничивает право налогоплательщиков проводить хозяйственные операции так, чтобы налоговые последствия были минимальными. Однако в избранном варианте сделки не должно присутствовать признака искусственности, лишенной хозяйственного смысла. При этом в подпункте 2 пункта 2 статьи 54.1. Налогового кодекса фактически ограничено право налогоплательщиков учитывать расходы по сделке при исполнении ее лицом, не указанным в первичных документах. Следовательно, для признания расходов в целях налогообложения прибыли нужно обратить особое внимание на обоснованность выбора контрагентов. А в случае привлечения субподрядчиков указать их в договоре (или дополнительном соглашении к нему) и оформлять первичные документы по сдаче-приемке работ (услуг) напрямую между заказчиком и субподрядчиком.

Нередко контролирующие органы не признают расходы предприятий, мотивируя это тем, что данные расходы не направлены на получение дохода. Поэтому готовя экономическое обоснование расходов, следует обязательно обратить внимание на это требование статьи 252 Налогового кодекса. Если же при наличии затрат у компании нет в отчетном периоде никаких доходов от реализации, ее расходы считаются убытками и переносятся на будущее в порядке, установленном в статье 283 Налогового кодекса.

При отсутствии подтверждающих документов организация не вправе признать какие-либо расходы для налогообложения.

Если расход возникает на территории России, то подтверждающие первичные документы должны быть оформлены в соответствии с требованиями российского законодательства.

Исходя из Федерального закона «О бухгалтерском учете» и ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», выбор вида и формы первичного учетного документа, которым оформляется факт хозяйственной жизни, осуществляется организацией самостоятельно. Этот выбор зависит от характера оформляемого факта хозяйственной жизни, конкретных обстоятельств, в которых он совершается, установленного организацией документооборота, распределения ответственности между работниками. При этом первичный учетный документ должен содержать обязательные реквизиты, определенные Федеральным законом «О бухгалтерском учете». Поэтому, по мнению Минфина России, в качестве первичного документа, оформляющего факт оказания услуги, может использоваться, в частности, счет/инвойс, при условии, что такой документ содержит обязательные реквизиты, установленные законом «О бухгалтерском учете» (письмо Минфина России от 21.01.2019 № 07-04-09/2654 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2018 год»). Данный документ может использоваться для подтверждения расходов и в целях налогообложения, поскольку в соответствии с Гражданским кодексом, акт обязателен только при сдаче-приемки работ строительного подряда (ст. 753 ГК РФ), а Налоговый кодекс требует оформлять акт только в отношении услуг производственного характера, относящихся к материальным расходам (пп. 6 п. 1 ст. 254, п. 2 ст. 272 НК РФ).

Все применяемые организацией формы первичных документов должны быть утверждены локальным нормативным актом организации (приказом руководителя, учетной политикой и т.п.) и содержать обязательные реквизиты, утвержденные законом «О бухгалтерском учете». А если организация применяет унифицированные формы документов и не заполняет в них часть предусмотренных реквизитов (ОКУД, ОКПО и т.п.), то для исключения рисков можно оговорить в учетной политике, что в унифицированных формах документов заполняются только реквизиты, обязательные в соответствии с законом «О бухгалтерском учете».

Следует иметь в виду, что в ряде случаев организация обязана использовать только унифицированные документы. Это касается, в частности, транспортных расходов. В соответствии с пунктом 2 статьи 785 Гражданского кодекса заключение договора перевозки груза подтверждается составлением и выдачей отправителю груза транспортной накладной. А согласно пункту 6 Правил перевозок грузов автомобильным транспортом (утв. постановлением Правительства РФ от 15.04.11 № 272) для подтверждения заключения договора перевозки груза должна быть оформлена транспортная накладная по форме, приведенной в Приложении № 4 к данным Правилам. Таким образом, транспортная накладная является обязательным документом для учета транспортной работы и расчетов заказчика с перевозчиком за оказанные услуги по перевозке грузов автотранспортом. Поэтому наличие этого документа является необходимым условием для принятия расходов на перевозку при расчете налога на прибыль (письмо Минфина России от 11.11.2011 N 03-03-06/1/744). И

заменить транспортную накладную самостоятельно разработанным документом в целях подтверждения расходов на перевозку нельзя, поскольку форма этого документа установлена законодательством (письма Минфина России от 28.03.2016 N 03-03-06/1/17056, от 20.08.2015г. № 03-03-06/1/41407 и др.).

При этом транспортная накладная может быть использована в качестве первичного учетного документа при условии, что в ней указаны все обязательные реквизиты, установленные статьей 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ. Если же в накладной отсутствует, например, итоговая стоимость перевозки, то транспортная накладная может быть документом, на основании которого составляется необходимая для целей бухгалтерского и налогового учета первичка. В частности, в договоре перевозки можно указать, что в дополнение к транспортной накладной стороны оформляют УПД. В таком дополнительном документе можно отразить как реквизиты, предусмотренные законодательством о бухучете для первички, так и сведения, необходимые для принятия к вычету НДС (письмо ФНС от 10.08.2018 № АС-4-15/15570).

Для подтверждения расходов, понесенных на территории иностранного государства, документы должны оформляться в соответствии с обычаями делового оборота данного государства. Так, расходы по найму жилых помещений в служебных командировках работников на территории иностранных государств могут быть подтверждены выставленным счетом, кассовыми чеками и чеками, которые выдаются к операциям с использованием пластиковых банковских карт (письмо Минфина России от 16.02.2009 № 03-03-05/23).

Кроме того, признаются для налогообложения документы, косвенно подтверждающие произведенные расходы: приказ о командировке, копии страниц загранпаспорта с визами иностранного государства, таможенная декларация и т.д.

В соответствии с пунктом 9 «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (утверждено приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н) документирование имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности должно осуществляться на русском языке. А первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык. В связи с этим все документы, подтверждающие расходы по заграничным командировкам, должны быть составлены на русском языке или иметь построчный перевод. Такой перевод может быть сделан как профессиональным переводчиком, так и специалистом самой организации (письмо Минфина России от 20.04.2012 № 03-03-06/1/202).

Согласно пп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны в течение 4 лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов. Течение четырехлетнего срока начинается после отчетного (налогового) периода, в котором документ последний раз использовался для составления налоговой отчетности, исчисления и уплаты налогов (письмо Минфина России от 19.07.2017 № 03-07-11/45829). В связи с этим срок хранения первичных документов, отражающих формирование первоначальной стоимости амортизируемого имущества, должен исчисляться с момента завершения начисления амортизации в налоговом учете (письмо Минфина России от 12.02.2016 № 03-03-06/1/7604). А для подтверждения расходов при переносе убытков на будущее (статья 283 НК РФ) документы необходимо хранить в течение всего периода погашения убытка, а затем еще 4 года.

2. Завышение расходов в результате неправильного расчета прямых расходов и неверного определения доли остатка незавершенного производства и нерезализованной готовой продукции

Для правильного формирования налоговой базы по налогу на прибыль важна корректная классификация расходов в качестве:

- 1) прямых – непосредственно связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг);
- 2) косвенных - всех иных расходов.

Порядок распределения затрат влияет на размер расходов, которые можно учесть при расчете налога на прибыль в конкретном отчетном или налоговом периоде:

- косвенные расходы полностью учитываются в текущем отчетном периоде (п. 2 ст. 318 НК РФ);
- прямые расходы признаются при расчете налоговой базы отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции (работ, услуг, имущественных прав), то есть только в части, относящейся к данной реализации.

Методики отнесения расходов к прямым и косвенным в главе 25 Налогового кодекса нет, поэтому организация должна разработать ее самостоятельно. Но еще в 2010 году ВАС РФ подчеркнул, что Налоговый кодекс не рассматривает распределение расходов как процесс, зависящий исключительно от воли руководства организации (определение ВАС РФ от 13.05.2010 № ВАС-5306/10). То есть расходы нельзя относить к прямым или косвенным без какого-либо обоснования. Механизм распределения затрат должен содержать экономически обоснованные показатели, обусловленные технологическим процессом. При этом организация вправе в целях налогообложения отнести отдельные затраты, связанные с производством товаров (работ, услуг), к косвенным расходам, только если нет реальной возможности отнести их к прямым расходам, применив экономически обоснованные показатели (письма Минфина России от 13.03.2017 N 03-03-06/1/13785, от 30.08.2013г. №03-03-06/1/35855, письмо ФНС России от 24.02.2011г. №КЕ-4-3/2952).

Налоговый кодекс позволяет организациям самостоятельно определять перечень прямых расходов, связанных с производством и реализацией, закрепив его в учетной политике (п. 1 ст. 318 НК РФ). При этом необходимо учитывать их минимально необходимый перечень, который приведен в п. 1 статьи 318 НК РФ:

- 1) расходы на приобретение сырья и материалов, образующих основу производимой продукции (работ, услуг), а также на приобретение комплектующих изделий и полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке или монтажу;
- 2) расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнении работ, оказании услуг;
- 3) суммы страховых взносов на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование, начисленные на расходы на оплату труда этого персонала;
- 4) суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве продукции, работ, услуг.

Порядок отнесения затрат, связанных с производством и реализацией, к прямым расходам целесообразно устанавливать по аналогии с порядком, применяемым в целях бухгалтерского учета.

Прямые расходы признаются при расчете налоговой базы отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции (работ, услуг, имущественных прав), то есть только в части, относящейся к данной реализации (ст. 318 НК РФ). Таким образом, для расчета налоговой базы прямые расходы текущего периода следует уменьшить на суммы, приходящиеся на остаток незавершенного производства, готовой продукции на складе и продукции отгруженной, но не реализованной на конец отчетного (налогового) периода (п. 3 ст. 315). Наибольшие сложности и ошибки при этом возникают при оценке остатков незавершенного производства.

Под незавершенным производством (НЗП) понимается продукция (работы, услуги) частичной готовности, то есть не прошедшая всех операций обработки, предусмотренных технологическим процессом. В НЗП включаются законченные, но не принятые заказчиком работы и услуги, а также остатки невыполненных заказов производств и полуфабрикатов собственного производства. Оценка остатков НЗП на конец текущего месяца производится организацией на основании первичных учетных документов о движении и остатках (в количественном выражении) сырья и материалов, готовой продукции по цехам и данных налогового учета о сумме осуществленных в текущем месяце прямых расходов.

Организации самостоятельно определяют порядок распределения прямых расходов на НЗП и на изготовленную в текущем месяце продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) с учетом их соответствия изготовленной продукции (выполненным работам, оказанным услугам). Данный порядок устанавливается в учетной политике и подлежит применению в течение не менее двух налоговых периодов. Если отнести прямые расходы к конкретному производственному процессу невозможно, организация должна установить в учетной политике механизм распределения данных расходов.

В частности, для распределения прямых расходов на остаток НЗП могут следующие методы:

1. При обработке и переработке сырья сумма прямых расходов может распределяться на остатки НЗП в доле, соответствующей доле таких остатков в исходном сырье (в количественном выражении) за минусом технологических потерь. При этом под сырьем понимается материал, используемый в производстве в качестве материальной основы, который в результате последовательной технологической переработки превращается в готовую продукцию.

2. При выполнении работ сумма прямых расходов может распределяться на остатки НЗП пропорционально доле незавершенных (или завершенных, но не принятых на конец текущего месяца) заказов на выполнение работ в общем объеме выполняемых в течение месяца заказов.

3. Для прочих видов деятельности (за исключением торговых операций) сумма прямых расходов может распределяться на остатки НЗП пропорционально доле прямых затрат в плановой (нормативной, сметной) себестоимости.

Сумма остатков незавершенного производства на конец текущего месяца включается в состав прямых расходов следующего месяца, а по окончании налогового периода - в состав прямых расходов следующего налогового периода.

Организации, оказывающие услуги, вправе относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации без распределения на остатки незавершенного производства (п. 2 ст. 318 НК РФ). Поэтому если при оказании услуг предусмотреть такое условие в учетной политике, то корректность распределения расходов на прямые и косвенные не будет иметь значения. Но следует иметь в виду, что под услугой согласно Налоговому кодексу понимается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности (п. 5 ст. 38 НК РФ). Если же организация создает какой-либо материальный результат, то такая деятельность признается работой. И в этом случае прямые расходы, осуществленные за период, должны обязательно распределяться между остатками незавершенного производства и готовой продукцией с последующим выделением доли затрат, приходящихся на остаток нереализованной продукции. В случае неправомерного признания прямых расходов косвенными может быть занижен налог на прибыль.

3. Завышение расходов на сумму выплат работникам при отсутствии этих норм в трудовом или коллективном договоре

В соответствии со статьей 255 Налогового кодекса в составе расходов на оплату труда при расчете налогооблагаемой прибыли можно учесть любые начисления работникам в денежной или натуральной форме, а также стимулирующие надбавки, премии, компенсационные выплаты, связанные с режимом работы или условиями труда, и прочие расходы, связанные с содержанием работников, если они предусмотрены законодательством Российской Федерации, трудовыми или коллективными договорами. То есть для признания различных выплат в пользу работников важное условие – их наличие в трудовых или коллективных договорах. При этом все эти выплаты должны быть направлены на получение организацией доходов, а не носить характер возмещения личных расходов работника.

Признается при расчете налога на прибыль в качестве оплаты труда в натуральной форме предоставление сотрудникам льготного питания или компенсация их расходов по найму жилья, если такие выплаты предусмотрены трудовым и коллективным договором и являются, таким образом, формой оплаты труда. В иных случаях возмещение личных расходов работника учесть для налогообложения нельзя, поскольку это запрещено статьей 270 Налогового кодекса (письма Минфина России от 23.07.2018 № 03-03-07/51494, от 23.11.2017 N 03-03-06/1/77516, от 14.11.2016 г. N 03-03-06/1/66710, письмо ФНС России от 17.10.2017 N ГД-4-11/20938).

Для признания в целях налогообложения расходов на премирование сотрудников такие выплаты должны обязательно носить стимулирующий характер. Причем недостаточно ссылки на какой-то вид премии в трудовом, коллективном договоре или в положении о премировании. Чтобы выплаты признавались стимулирующими, из этих документов должно быть понятно, какую именно сумму премии получит работник и на каких условиях. То есть сумма должна быть или конкретная, или определяемая (письмо ФНС России от 01.04.2011 г. № КЕ-4-3/5165).

По мнению контролирующих органов, для обоснования и подтверждения расходов на выплату премий необходимы (письмо ФНС России от 01.04.2011 N КЕ-4-3/5165):

1) документы, подтверждающие отношение премиальных выплат к системе оплаты труда в организации. Для этого выплаты должны быть установлены в трудовых договорах с работниками, или трудовые договоры должны содержать ссылку на локальный нормативный акт, регулирующий обязанности работодателя в части оплаты и стимулирования труда работников. При этом данные документы должны четко определять порядок расчета обязательных к выплате премий, основой для определения которых являются конкретные показатели оценки труда работников: время, объем, качество труда (при возможности его формализации), иные показатели, характеризующие итоги труда;

- 2) документы, подтверждающие достижение работниками конкретных показателей, предусмотренных системой премирования;
- 3) первичные документы о начислении конкретных сумм выплат в пользу работников по действующей в организации системе оплаты труда, оформленные в соответствии с законодательством. Конкретный размер премии исходя из утвержденных показателей премирования может утверждаться приказом генерального директора (письмо ФНС России от 01.04.2011 N KE-4-3/5165, письмо Минфина России от 22.09.2010 N 03-03-06/1/606).

Отсутствие конкретного порядка расчета премий и определения показателей трудовой деятельности, за выполнение которых полагается премия, не позволяет отнести выплаты к стимулирующей части оплаты труда, так как в такой ситуации невозможно связать выплачиваемые сотруднику денежные средства с его трудовой деятельностью. Следовательно, такие выплаты нельзя признать в составе налоговых расходов, как не отвечающие требованиям экономической обоснованности и нацеленности на получение дохода. Так, если премии не связаны с производственными результатами (например, к праздникам и юбилейным датам), то независимо от названия и наличия их в положении о премировании и трудовых договорах, такие выплаты не считаются стимулирующими. Поэтому они не могут быть учтены для налогообложения (письма Минфина России от 22.07.2016 г. N 03-03-06/1/42954, от 23.04.2012 № 03-03-06/2/42 и др.).

Могут уменьшать налог на прибыль расходы на приобретение ценных подарков для работников, если такие поощрения связаны с производственными результатами и предусмотрены трудовыми договорами. Это объясняется тем, что в соответствии со статьей 191 Трудового кодекса работодатель вправе поощрять работников, которые добросовестно исполняют трудовые обязанности (объявлять благодарность, выдавать премию, награждать ценным подарком, почетной грамотой, представлять к званию лучшего по профессии и т.д.), а Налоговый кодекс позволяет включать в расходы на оплату труда любые начисления работникам в денежной или натуральной формах, предусмотренные законодательством (письмо Минфина России от 02.06.2014 № 03-03-06/2/26291).

Если же премии не связаны с производственными результатами (например, к праздникам и юбилейным датам), то независимо от названия и наличия их в положении о премировании и трудовых договорах, такие выплаты не считаются стимулирующими. Поэтому они не могут быть учтены для налогообложения, как не соответствующие критериям экономической оправданности и направленности на получение дохода, которые установлены статьей 252 Налогового кодекса (письма Минфина России от 22.07.2016 г. N 03-03-06/1/42954, от 23.04.2012 № 03-03-06/2/42 и др.).

При увольнении работника все причитающиеся ему суммы (в том числе зарплата за отработанный период), должны быть выплачены ему в день прекращения трудовых отношений (ч.1 ст. 140 ТК РФ). В противном случае работодатель может быть привлечен к административной ответственности по ч. 1 ст. 5.27 КоАП РФ, а в случае совершения такого нарушения повторно, - по ч. 4 ст. 5.27 КоАП РФ. Если премия начислена работнику согласно приказу о премировании, принятому до его увольнения, то она должна быть выплачена. Но в случае, если приказ о премировании издан после увольнения данного работника, то оснований для включения его в приказ нет, т.к. на этот момент он уже не состоит с организацией в трудовых отношениях (письма Минтруда России от 14.03.2018 № 14-1/ООГ-1874, от 03.08.2018 № 14-1/ООГ-6309, от 22.08.2018 № 14-1/В-691). С учетом мнения Минтруда, Минфин считает, что суммы премий, выданных бывшим сотрудникам, нельзя учесть в расходах для целей налогообложения: поскольку сотрудник уволился, то трудовых отношений нет, значит, расходы не соответствуют критерию обоснованности (письмо Минфина России от 06.09.2018 № 03-03-06/2/63703). Учесть расходы на премии бывшим сотрудникам можно, только если условия об их выплате включены в локальный нормативный акт организации: коллективный договор, положение об оплате труда или другой документ, утверждающий порядок поощрений.

Установленный статьей 255 Налогового кодекса перечень расходов, учитываемых в составе расходов на оплату труда, не является закрытым, и согласно пункту 25 данной статьи к расходам на оплату труда относятся также другие виды расходов, произведенных в пользу работника, при условии, что они предусмотрены трудовым и (или) коллективным договором. Но следует учитывать запрет на признание отдельных видов расходов, установленный статьей 270 Налогового кодекса. Так, на основании п. 29 статьи 270 не учитываются для целей налогообложения прибыли организаций расходы на оплату занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников (письмо Минфина России от 16.08.2018 г. N 03-03-06/1/58001).

Для налогообложения прибыли в составе расходов на оплату труда учитываются не только начисления работникам, но и расходы на их обязательное страхование, а также ряд видов добровольного страхования. При этом расходы на добровольное страхование признаются только при соблюдении условий по продолжительности договоров страхования и установленных нормативов (п.16 ст. 255 НК):

Вид страхования	Норматив
1) Долгосрочное страхование жизни (на срок не менее 5 лет) 2) Добровольное пенсионное страхование (при условии учета пенсионных взносов на именных счетах участников негосударственных пенсионных фондов) и/или негосударственное пенсионное обеспечение, предусматривающее выплаты при наступлении у застрахованного лица пенсионных оснований	Не более 12% от суммы начислений по оплате труда
1) Добровольное личное страхование работников на срок не менее года, предусматривающее оплату медицинских расходов застрахованных лиц, а также расходы работодателей по договорам с медицинскими организациями на оказание медицинских услуг работникам на срок не менее одного года 2) Расходы на туризм, санаторно-курортное лечение и отдых территории РФ работников организации, их супругов, родителей и детей в возрасте до 18 лет (для детей, обучающихся по очной форме - до 24 лет) - в размере фактически произведенных затрат, но не более 50 000 рублей в совокупности за налоговый период на каждого из граждан (с 01.01.2019г.)	Не более 6% от суммы начислений по оплате труда
5) Добровольное личное страхование работников на случай смерти или причинения вреда здоровью застрахованного лица	Не более 15 000 руб. на одного работника в год

Затраты по договору ДМС относятся к расходам на оплату труда при условии, что такой договор заключен на срок не менее одного года, а условия договора предусматривают оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников. Поскольку Гражданский кодекс предписывает указывать в договоре страхования лиц, в пользу которых этот договор заключен, в случае оформления работодателем единого договора на весь коллектив, всех застрахованных работников нужно обязательно перечислить в договоре поименно (письмо Минфина России от 27.04.2018 № 03-03-06/1/28712).

В случае заключения к основному договору страхования дополнительного соглашения, условиями которого предусмотрено включение в основной договор новых работников организации-работодателя, дополнительные суммы платежей (взносов) могут быть учтены в составе расходов для целей налогообложения прибыли организаций. При этом должны быть соблюдены все существенные условия договора добровольного личного страхования работников.

Если же договор страхования, заключенный на срок не менее одного года, досрочно расторгается до истечения одного года, то расходы, учтенные ранее в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль, должны быть восстановлены, поскольку нарушены условия, установленные п. 16 ст. 255 Кодекса (Письмо Минфина России от 10.05.2018 г. N 03-03-07/31371).

Для оценки предельного размера расходов на добровольное страхование, принимаемых для целей налогообложения, сумму начислений по оплате труда следует учитывать нарастающим итогом, начиная с даты фактического перечисления первого страхового взноса в пределах данного налогового периода. При этом за первый и последний месяц действия договора страхования расчет суммы расходов на оплату труда производится пропорционально количеству дней действия данного договора в соответствующем месяце. Если договор страхования заключен на период, превышающий календарный год, то в последнем налоговом периоде при расчете лимита признаваемых для налогообложения расходов используется сумма начислений по оплате труда до даты окончания действия договора страхования (письмо Минфина России от 16.09.2016 г. N 03-03-06/1/54205).

С 01.01.2019 года организации вправе дополнительно учесть при налогообложении прибыли расходы на оплату турпутевок, а также путевок на санаторно-курортное лечение и отдых на территории РФ для своих работников, их супругов, родителей и детей в возрасте до 18 лет (для детей, обучающихся по очной форме - до 24 лет) (Федеральный закон от 23.04.2018 N 113-ФЗ). Данные расходы признаются

исходя из перечня услуг, предусмотренных договором о реализации туристского продукта, заключенным работодателем с туроператором или турагентом, и могут включать следующие затраты:

- перевозка туриста по территории РФ по согласованному в договоре о реализации туристского продукта маршруту;
- проживание туриста в гостинице, объекте санаторно-курортного лечения и отдыха или ином средстве размещения, расположенном на территории РФ, включая услуги питания, если они предоставляются в комплексе с услугами проживания;
- санаторно-курортное обслуживание;
- экскурсионные услуги.

Перечень учитываемых для налогообложения расходов включает не все услуги по организации отдыха, которые предусматривает закон об основах туристской деятельности (Федеральный закон от 24.11.1996г. №132-ФЗ). Поэтому нужно внимательно смотреть на перечень услуг, указанных в договоре!

При этом договор на реализацию "туристского продукта" должен быть заключен работодателем с туроператором или турагентом. Поэтому статус компании, у которой работодатель покупает путевки, должен быть подтвержден. Сведения о туроператоре должны быть в реестре Ростуризма (ст. 4.1 Закона №132-ФЗ). Реестры туроператоров размещены на сайте russiatourism.ru.

Если договор заключен непосредственно с исполнителями услуг (гостиницами, перевозчиками, экскурсоводами и т.д.), такие затраты нельзя учесть при расчете налога на прибыль (письма Минфина России от 23.05.2018 г. N 03-03-05/34637, от 02.07.2018 N 03-03-20/45524).

Расходы на туризм, санаторно-курортное лечение и отдых на территории РФ учитываются организацией-работодателем в размере фактически произведенных затрат, но не более 50 000 рублей в совокупности за налоговый период на каждого из граждан, которым оплачен турпродукт. При этом сумма данных затрат вместе с расходами на добровольное медицинское страхование работников на срок не менее года и оплатой медицинских услуг для работников по договорам с медицинскими организациями не должна превышать в совокупности 6% от суммы начислений по оплате труда.

4. Завышение расходов из-за неправильного определения амортизационной группы по объектам основных средств, в том числе, бывшим ранее в эксплуатации

Для начисления амортизации необходимо при принятии объекта к учету определить срок его полезного использования. В налоговом учете этот срок устанавливается в пределах границ, определенных по каждой из амортизационных групп пунктом 3 статьи 258 Налогового кодекса. А отнесение объектов к той или иной амортизационной группе производится в соответствии с Классификатором, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002г. №1 с последующими изменениями. При этом все изменения в классификации распространяются только на основные средства, приобретенные организацией с момента вступления в силу данных изменений.

Для тех основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается в соответствии с техническими условиями или рекомендациями изготовителей (письмо Минфина России от 18.06.2018 № 03-03-20/41332).

При приобретении основного средства, бывшего в эксплуатации, организация вправе в целях применения линейного метода амортизации установить по нему норму амортизации с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации объекта у бывшего собственника (п. 7 ст. 258 НК РФ). Согласно пункту 12 статьи 258 Налогового кодекса приобретенные организацией объекты, бывшие в употреблении, включаются в состав той амортизационной группы (подгруппы), в которую они были включены у предыдущего собственника. При этом срок полезного использования таких основных средств может быть определен как срок, установленный предыдущим собственником, уменьшенный на количество лет (месяцев) их эксплуатации предыдущим собственником (письмо Минфина России от 03.10.2017 N 03-03-06/1/64282). Но даже если оставшийся срок менее 12 месяцев, объект все равно подлежит амортизации, поскольку это основное средство (определение ВАС РФ от 25.06.2012 № ВАС-8051/12).

А если срок фактического использования объекта у прежнего владельца равен или превышает срок его полезного использования, то новый собственник вправе самостоятельно определить срок полезного использования с учетом требований техники безопасности и других подобных факторов (письмо Минфина России от 27.06.2016 г. N 03-03-06/1/37148).

Порядок определения срока полезного использования, применяемый организацией в отношении основных средств, бывших в употреблении, должен быть закреплен в налоговой учетной политике.

Необходимо подчеркнуть, что период эксплуатации объекта предыдущим собственником для целей расчета налоговой амортизации должен быть документально подтвержден. Конкретный перечень документов, необходимых для такого подтверждения, Налоговым кодексом не установлен. Но, безусловно, для этих целей может быть использован акт о приеме-передаче объекта основных средств (форма N ОС-1), оформленный в установленном порядке, или копия инвентарной карточки объекта, переданная прежним владельцем (письма Минфина России от 05.07.2010 N 03-03-06/1/448, УФНС России по г. Москве от 15.06.2010 N 16-15/062760, от 07.07.2008 N20-12/064109).

Вместе с тем пункт 1 статьи 252 Налогового кодекса допускает косвенное подтверждение расходов. Поэтому, по мнению ряда судов, срок эксплуатации основного средства предыдущими владельцем может быть подтвержден любыми первичными документами, оформленными в соответствии с российским законодательством (постановления ФАС Северо-Западного округа от 12.11.2010 N А56-48387/2009, ФАС Северо-Кавказского округа от 15.04.2010 N А32-774/2009-33/44, ФАС Поволжского округа от 24.02.2009 N А12-12162/2008, от 05.12.2008 N А12-3509/08). А Минфин России в письме от 03.08.2005 N 03-03-04/1/142 отмечал, что в случае с автомобилем это может быть паспорт транспортного средства. Такая же позиция была высказана в постановлениях ФАС Уральского округа от 02.12.2009 N Ф09-8676/09-С2, Восьмого арбитражного апелляционного суда от 06.05.2009 N 08АП-1452/2009, Девятого арбитражного апелляционного суда от 23.06.2008 N 09АП-6698/2008). В то же время в постановлении Арбитражного суда Московского округа от 14.10.2015 по делу N А40-191195/14 судьи не приняли подтверждения срока полезного использования транспортного средства на основании его ПТС, поскольку данный документ не содержит сведений о предыдущих собственниках и фактическом сроке эксплуатации объекта.

Недостаточно для подтверждения срока полезного использования здания данных о годе постройки (письмо Минфина России от 05.07.2010 №03-03-06/1/448). Поэтому даже если здание простояло дольше срока, предусмотренного Классификатором для соответствующей амортизационной группы, покупатель не может воспользоваться «зачетным механизмом» при определении нормы амортизации (письмо Минфина России от 29.03.2013 № 03-03-06/1/10056).

Не вправе организация определять норму амортизации бывшего в эксплуатации основного средства с учетом срока его эксплуатации предыдущим собственником и в случае приобретения объекта у физического лица, не являющегося предпринимателем. Это объясняется тем, что физическое лицо не может подтвердить фактический период эксплуатации в порядке, предусмотренном главой 25 Налогового кодекса (письма Минфина России от 06.10.2010 № 03-03-06/2/172, от 09.10.2012 N 03-03-06/1/525).

Если документальное подтверждение фактического периода эксплуатации основного средства предыдущим собственником отсутствует, то применить положения пункта 7 статьи 258 Налогового кодекса об уменьшении срока полезного использования объекта на количество лет (месяцев) эксплуатации предыдущими собственниками нельзя (письма Минфина России от 20.03.2013 N 03-03-06/1/8587, от 14.12.2012 N 03-03-06/1/658, от 09.10.2012 N 03-03-06/1/525). Так, данных о годе постройки здания недостаточно для подтверждения срока его полезного использования (письмо Минфина от 05.07.2010 №03-03-06/1/448). Поэтому даже если здание простояло дольше срока, предусмотренного классификатором для соответствующей амортизационной группы, покупатель не может воспользоваться правом определить срок полезного использования самостоятельно (письмо Минфина от 29.03.2013 № 03-03-06/1/10056).

В этом случае норма амортизации в целях налогообложения устанавливается новым владельцем на основании Классификатора в общем порядке, то есть как для нового основного средства (письма Минфина России от 11.08.2017 N 03-03-06/1/51573, от 18.03.2011 N 03-03-06/1/144, от 06.10.2010 N 03-03-06/2/172, от 16.07.2009 N 03-03-06/2/141). В противном случае организация может занизить налоговую базу по налогу на прибыль.

5. Завышение расходов на сумму амортизационных отчислений по объектам, непосредственно не участвующим в производстве и реализации товаров, работ услуг

Поскольку в соответствии со статьей 252 Налогового кодекса не могут признаваться для целей налогообложения расходы, которые не направлены на получение дохода, то контролирующие органы обращают внимание на то, что амортизационные отчисления могут быть учтены при расчете налоговой базы только в том случае, когда данные объекты используются в производственном

процессе. А временные простои должны быть обоснованными и целесообразными с экономической точки зрения. Например, если объект перевозится с одного места на другое (письмо Минфина России от 27.02.2009 г. № 03-03-06/1/101). Или если простой является частью производственного цикла организации, возникает при сезонной деятельности, ремонте основных средств, а также когда производственный цикл включает в себя подготовительную фазу.

В остальных случаях амортизация, начисленная в период простоя основных средств, при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль не учитывается (письма Минфина от 06.09.2007 г. № 03-03-06/1/645, от 21.04.2006 № 03-03-04/1/367, от 06.05.2005 № 03-03-01-04/1/236). Нельзя признать для налогообложения амортизацию объектов, переданных в безвозмездное пользование (письмо Минфина от 16.01.2007 № 03-03-06/2/1). Не вправе начислять налоговую амортизацию компания, которая несколько лет не использовала основное средство для извлечения дохода и не ввела его в эксплуатацию (письмо Минфина России от 05.03.2010 № 03-03-06/1/115).

Согласно подпункту 4 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса установлен запрет на амортизацию объектов внешнего благоустройства, к которым отнесены объекты лесного и дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения судоходной обстановки и другие аналогичные объекты. В связи с неясностью, какие объекты следует считать аналогичными и является ли бюджетное (целевое) финансирование критерием для применения этой нормы, возможны две позиции:

- объекты внешнего благоустройства амортизировать нельзя независимо от источников финансирования;
- объекты внешнего благоустройства не подлежат амортизации только в том случае, когда они сооружены с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования. А объекты, созданные за счет иных средств, амортизировать можно.

По мнению финансовых органов, под расходами в объекты внешнего благоустройства понимаются затраты, не связанные с коммерческой деятельностью организации и направленные на создание удобного, обустроенного с практической и эстетической точки зрения пространства на территории организации (письма Минфина России от 01.04.2016 N 03-03-06/1/18575, от 27.01.2012г. N 03-03-06/1/35 и др.). В частности, это затраты

- на устройство дорожек, скамеек, газонов, посадку деревьев и кустарников;
- на возведение ограждения земельного участка;
- на устройство площадок для стоянки автомобилей;
- на установку фонарей уличного освещения и т.п.

Исходя из позиции финансовых органов и судебной практики, можно сделать вывод о том, что порядок признания в налоговом учете расходов на объекты внешнего благоустройства зависит от целей создания объекта и источников финансирования:

1. Обязанность создавать объекты внешнего благоустройства предусмотрена в нормативных актах:

- Если создание объектов внешнего благоустройства является обязательным в силу нормативно-правовых актов РФ, а также нормативных технических документов в области промышленной безопасности, то затраты, понесенные организацией, являются экономически обоснованными и учитываются в расходах при исчислении налога на прибыль (письма Минфина РФ от 19.06.2008г. № 03-03-06/1/362, от 02.04.2007 № 03-03-06/1/203, постановления ФАС Московского округа от 26.01.2009 г. № КА-А40/13294-08 по делу № А40-3912/08-129-16, ФАС Волго-Вятского округа от 22.10.2008 г. № А28-1630/2008-43/29, ФАС Московского округа от 10.04.2008 г. № КА-А40/2263-08).

2. Создание объектов внешнего благоустройства непосредственно связано с деятельностью организации:

- Устройство объектов внешнего благоустройства на территории санаториев, оздоровительных центров, отелей, домов отдыха, парков развлечений напрямую связано с получением организацией дохода, поэтому затраты на них соответствуют установленным п.1 ст.252 НК РФ условиям и могут учитываться при исчислении налога на прибыль (письма Минфина РФ от 07.07.2009 г. № 03-03-06/1/443, от 04.12.2008 г. № 03-03-06/4/94, постановление ФАС Уральского округа от 26.06.2008 г. № Ф09-4500/08-С3).
- Можно учесть расходы на обустройство территории (посадка и уход за газоном, деревьями и т. д.) и оформление офиса (аквариум, цветы и т. п. дизайнерские решения), если это основная

деятельность организации (заключен договор на эксплуатационные услуги) (письмо Минфина от 06.02.2012 № 03–11–06/2/19). Вознаграждения сторонним организациям за работы по уходу за зелеными насаждениями, комнатными растениями и аквариумным комплексом учитываются в составе материальных расходов.

– Автомобильные подъезды, площадки для проведения выставок, парковки, используемые для деятельности, направленной на получение дохода (организация выставочных площадей для их сдачи в аренду), могут быть признаны амортизируемым имуществом, при условии соответствия требованиям п. 1 ст. 256 НК (письмо Минфина от 03.08.2012г. N 03-03-06/1/386). Согласно Постановлению Правительства РФ от 01.01.2002 N 1 они относятся к 5 амортизационной группе (площадки производственные с покрытиями, а также дороги автомобильные).

3. Создание объектов внешнего благоустройства не обусловлено законодательными актами и напрямую не связано с получением прибыли:

– Если затраты не связаны непосредственно с деятельностью, направленной на получение дохода, то они не уменьшают налогооблагаемую прибыль, поскольку не соответствуют требованиям ст.252 НК РФ. Газоны, цветники, многолетние насаждения в соответствии с пп. 4 п. 2 ст. 256 Кодекса амортизации не подлежат (письма Минфина России от 01.04.2016 N 03-03-06/1/18575, от 27.01.2012г. N 03-03-06/1/35, от 03.08.2012г. N 03-03-06/1/386, от 17.07.2012 N 03-03-06/2/81, от 18.10.2011 № 03–07–11/278 и др.).

Однако в ряде случаев в таких ситуациях арбитражные суды придерживаются иной точки зрения. Так, в постановлении ФАС Московского округа от 16.01.2008 г. № КА-А41/14082-07 по делу № А41-К2-5321/07 сделан вывод о том, что объекты внешнего благоустройства способствуют извлечению дохода, следовательно, учет расходов на их создание при исчислении налогооблагаемой прибыли обоснован. В постановлении ФАС МО от 11.12.2008 г. № КА-А40/11445-08 арбитры указали, что создание объектов внешнего благоустройства формирует положительный имидж организации и влечет увеличение спроса на реализуемую продукцию.

6. Ошибочная классификация расходов на ремонт и модернизацию основных средств

По мнению контролирующих органов, нередко организации завышают расходы за счет единовременного признания затрат, связанных с реконструкцией или модернизацией объектов основных средств.

Расходы на ремонт основных средств рассматриваются в соответствии с Налоговым кодексом как «прочие расходы». Данные расходы признаются для целей налогообложения в размере фактических затрат в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены (статья 260 НК РФ). Причем касается это расходов как на текущий, так и на капитальный ремонт.

А затраты на реконструкцию или модернизацию основных средств увеличивают их первоначальную стоимость и затем списываются в уменьшение налоговой базы по мере амортизации объекта. Причем это касается и ситуаций, когда основное средство на момент начала реконструкции или модернизации, было полностью самортизировано. При этом после реконструкции или модернизации сумма ежемесячной амортизации объекта должна определяться как произведение его увеличенной первоначальной стоимости и нормы его амортизации, определенной исходя из срока полезного использования данного объекта при его вводе в эксплуатацию (письма Минфина России от 11.09.2018 г. N 03-03-06/1/64978, от 02.10.2017 № 03-03-06/2/63775, от 25.03.2015 N 03-03-06/1/16234). Данную точку зрения разделяют и судебные органы: расходы на модернизацию объекта основного средства нельзя признать единовременно, даже если его остаточная стоимость в налоговом учете равна нулю (постановления ФАС Московского округа от 28.03.2013 № А40-7640/09-115-26, от 23.04.2012 № А40-24244/11-75-102).

Таким образом, очень важно правильно классифицировать произведенные организацией затраты в качестве расходов на ремонт или реконструкцию (модернизацию) основных средств.

Классификация выполненных работ в качестве ремонта или реконструкции (модернизации) должна осуществляться исходя из их цели и содержания. При этом сумма затрат для классификации таких расходов значения не имеет. Затраты на ремонт основного средства могут быть учтены в составе «прочих расходов» для целей налогообложения прибыли, даже если они превышают первоначальную стоимость самого объекта (письмо Минфина России от 28.10.2008 № 03-03-06/1/609).

Под расходами на ремонт подразумевается стоимость работ по поддержанию основных средств в рабочем состоянии в течение срока их полезного использования без улучшения первоначальных

показателей (п. 16 Письма Госкомстата России от 09.04.2001 N MC-1-23/1480). То есть целью любого ремонта является устранение или предотвращение неисправностей объекта, замена его изношенных элементов на новые. Например, в рамках капитального ремонта здания происходит замена его отдельных частей из-за их физического износа (Градостроительный кодекс, ст. 14).

А реконструкция или модернизация – это работы по улучшению качества основного средства с целью повысить его технические и экономические показатели, изменить функциональное назначение здания или планировку помещения.

Для классификации работ в качестве текущих (ремонт) или капитальных (модернизация, реконструкция) необходимо использовать нормативные документы, в частности:

- Положение о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений МДС 13-14.2000 (утверждено постановлением Госстроя СССР от 29.12.73 № 279);
- Ведомственные строительные нормативы (ВСН) № 58-88 (Р) (утверждены приказом Госкомархитектуры при Госстрое СССР от 23.11.88 № 312);
- Письмо Минфина СССР от 29.05.84 № 80 «Об определении понятий нового строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий».

Так, к текущему ремонту производственных зданий и сооружений относятся работы по систематическому и своевременному предохранению частей зданий и сооружений и инженерного оборудования от преждевременного износа путем проведения профилактических мероприятий и устранения мелких повреждений и неисправностей (п. 3.4 «Положения о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений»).

Если функциональные характеристики объекта и характеристики его использования не изменяются, то признаются расходами на капитальный ремонт и учитываются для налога на прибыль в периоде осуществления затраты на замену лифтов в производственном здании (письмо Минфина России от 05.12.2012 №03-03-06/1/628).

К ремонтным работам относится замена окон и дверей в здании или помещении. Об этом свидетельствуют нормативные документы по строительству, в частности приложение 7 к Ведомственным строительным нормативам (ВСН) 58-88(Р) и приложения 3, 8 к «Положению о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений» МДС 13-14.2000 (письмо Минфина России от 23.11.2006 № 03-03-04/1/794).

Цель проведения работ и их состав следует подтвердить документами. В частности, подтверждением того, что работы заключались именно в восстановлении работоспособности основного средства, может быть дефектная ведомость (постановление Президиума ВАС от 17.08.99 № 1965/99), а также заключение эксперта о недостатках, которые необходимо устранить.

Следует также учесть, что расходы на ремонт признаются в том периоде, в котором они были осуществлены (п. 5 ст. 272 НК РФ). Поэтому если ремонт длится несколько месяцев, затраты на него можно списать только после подписания акта по выполненным работам (письмо Минфина России от 06.03.2007 г. № 03-03-06/1/149).

7. Завышение расходов на сумму затрат по реконструкции арендованных помещений

Затраты на реконструкцию арендованных помещений – это капитальные вложения в форме неотделимых улучшений в арендованные объекты основных средств.

Если арендодатель не компенсирует арендатору произведенные затраты на реконструкцию, то **такие** капитальные вложения принимаются арендатором на учет в качестве основных средств. Причем это установлено нормами как бухгалтерского, так и налогового учета. Однако порядок определения по ним срока полезного использования в бухгалтерском и налоговом учете различен. И это нередко приводит к завышению расходов для целей налогообложения.

В бухгалтерском учете срок полезного использования объекта, возникшего в процессе реконструкции арендованного помещения, как правило, устанавливается равным оставшемуся сроку действия договора аренды. Это связано с тем, что согласно пункту 20 ПБУ 6/01 срок полезного использования основных средств должен определяться с учетом нормативно-правовых и других ограничений использования объекта, в частности, срока его аренды.

В налоговом учете капитальные вложения в форме неотделимых улучшений в арендованные объекты основных средств, произведенные арендатором с согласия арендодателя, амортизируют в следующем порядке (п. 1 ст. 258 НК РФ):

- капитальные вложения, стоимость которых возмещается арендатору (ссудополучателю) арендодателем (ссудодателем), амортизируются арендодателем (ссудодателем) в общеустановленном порядке с 1-го числа месяца, следующего за вводом имущества в эксплуатацию;
- капитальные вложения, стоимость которых арендатору (ссудополучателю) арендодателем (ссудодателем) не возмещается, амортизируются арендатором (ссудополучателем). Ежемесячная сумма амортизации рассчитывается исходя из срока полезного использования, определяемого для арендованных объектов основных средств или для капитальных вложений в указанные объекты в соответствии с классификатором основных средств, утвержденным Правительством РФ. При этом начисление амортизации начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию, и продолжается только в течение срока действия договора аренды (безвозмездно пользования).

По окончании срока договора аренды арендатор должен прекратить начисление амортизации по неотделимым улучшениям для целей налогообложения. При этом если срок полезного использования арендованного объекта превышает срок договора аренды, то часть стоимости капитальных вложений в виде неотделимых улучшений не будет самортизирована, то есть арендатор не сможет признать часть затрат на произведенные неотделимые улучшения в расходах для налогообложения. Однако если договор аренды будет пролонгирован, арендатор сможет продолжить начисление амортизации в установленном порядке (письма Минфина России от 03.05.2011 № 03-03-06/2/75, от 11.08.2017 № 03-03-06/1/51578). Согласно пункту 2 статьи 621 Гражданского кодекса Российской Федерации, если арендатор продолжает пользоваться имуществом после истечения срока договора при отсутствии возражений со стороны арендодателя, договор считается возобновленным на тех же условиях на неопределенный срок. Как следует из пункта 2 статьи 610 ГК РФ, в случае заключения договора на неопределенный срок каждая из сторон вправе в любое время отказаться от договора, заранее предупредив об этом другую сторону. Таким образом, если арендатор продолжает пользоваться имуществом после истечения срока договора аренды при отсутствии возражений со стороны арендодателя, договор считается заключенным на неопределенный срок, а арендатор продолжает начислять амортизацию по капитальным вложениям в арендованное имущество до тех пор, пока одна из сторон не объявит о расторжении договора аренды.

8. Завышение расходов на сумму убытка, полученного от реализации основного средства

В соответствии со статьей 268 Налогового кодекса убыток, возникающий при реализации амортизируемого имущества, учитывается для налогообложения в особом порядке: данный убыток включается в состав прочих расходов равными долями в течение срока, оставшегося до окончания срока полезного использования после реализации объекта. И хотя эта норма прямо и определенно установлена законодательством, тем не менее контролирующие органы отмечают немало ошибок организаций при отражении убытка от реализации основных средств для целей налогообложения.

Что необходимо иметь в виду для исключения ошибок:

- 1) налоговый результат от реализации считается отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества, без сальдирования результатов;
- 2) при расчете результата от реализации необходимо вычесть из выручки от реализации (без учета НДС) не только остаточную стоимость объекта, но и все расходы на работы и услуги, непосредственно связанные с его реализацией (демонтаж, транспортировку и т.п.);
- 3) полученный при реализации какого-либо основного средства убыток распределяется на оставшийся срок полезного использования объекта и списывается в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль, начиная со следующего месяца после реализации объекта.

Нарушения в учете внереализационных расходов

9. Включение в состав внереализационных расходов стоимости ликвидируемых и недостроенных объектов основных средств

В силу норм статей 256 и 257 Налогового кодекса затраты капитального характера формируют первоначальную стоимость основного средства и списываются в состав расходов, учитываемых для налога на прибыль, путем начисления амортизации. Объекты незавершенного капитального строительства не подлежат амортизации в соответствии с пунктом 2 статьи 256 Налогового кодекса. Кроме того, пунктом 5 статьи 270 Налогового кодекса установлено, что расходы по приобретению или

созданию амортизируемого имущества не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Подпункт 8 пункта 1 статьи 265 позволяет включить в состав внереализационных расходов суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации выводимых из эксплуатации основных средств. А в отношении объектов незавершенного строительства согласно данным положениям Налогового кодекса могут быть учтены только расходы на ликвидацию, то есть на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества. Расходы на строительные-монтажные работы, страхование СМР, электроснабжение и прочие затраты, не связанные с ликвидацией объекта, формируют первоначальную стоимость создаваемого основного средства. Поэтому при ликвидации незавершенного строительства они не могут быть учтены для налогообложения (письма Минфина России от 20.01.2017 № 03-03-06/1/2486, от 07.10.2016 № 03-03-06/1/58471, от 23.11.2011 № 03-03-06/1/772 и др.).

Кроме того, следует иметь в виду, что в случае, когда ликвидация объекта незавершенного строительства производится в процессе создания нового основного средства, в целях налога на прибыль затраты, формирующие стоимость ликвидируемого объекта незавершенного строительства, не списываются как «ликвидационные расходы», а включаются в первоначальную стоимость создаваемого объекта в той части, в какой ликвидируемый объект будет использован для создания нового (письмо ФНС от 27.08.2018 № СД-4-3/16501). Данная позиция подтверждается Постановлением АС Восточно-Сибирского округа от 29.09.2017 № Ф02-5060/2017 по делу № А19-22028/2016.

Судебная практика по данному вопросу неоднородна. Ряд судебных органов соглашаются с возможностью признать для налогообложения стоимость объекта незавершенного строительства при его ликвидации, поскольку согласно подпункту 20 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса к внереализационным расходам относятся и другие обоснованные затраты, так что данный перечень не является исчерпывающим. Кроме того, запрет на отнесение организацией затрат по стоимости объектов незавершенного строительства к расходам ставит его в неравное положение с лицом, которое ликвидирует основные средства и имеет право на включение в расходы их остаточной стоимости в виде суммы недоначисленной амортизации (Постановления АС Западно-Сибирского округа от 15.03.2016 № А67-8553/2014, АС Западно-Сибирского округа от 13.05.2015 № А81-2329/2014, ФАС Волго-Вятского округа от 07.09.2010 № А38-7141/2009 (Определение ВАС РФ от 20.01.2011 № ВАС-18063/10), от 03.09.2007 № А28-11054/2006-320/2).

Вместе с тем во многих случаях суды разделяют точку зрения контролирующих органов (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 17.08.2011 № А56-60650/2010 (Определение ВАС РФ от 10.01.2012 № ВАС-16900/1, от 09.07.2008 № 8167/08), Западно-Сибирского округа от 12.03.2008 № А67-1857/07 (Определение ВАС РФ от 09.07.2008 № 8167/08), от 24.09.2007 № А67-7430/06). Рассматривая данную спорную ситуацию, арбитры подчеркивают, что для целей налогообложения прибыли учитываются обоснованные и документально подтвержденные затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (ст. 252 НК РФ). Объекты на момент принятия решения об их ликвидации не были достроены, в эксплуатацию не введены и к учету в качестве основных средств не принимались. При таких обстоятельствах нет оснований полагать, что понесенные затраты по созданию объектов были произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. А подпункт 8 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса не предусматривает включение в состав внереализационных расходов стоимости ликвидируемых объектов незавершенного строительства.

Причем положения подпункта 20 пункта 1 статьи 265 НК РФ в качестве обоснования расходов не принимались, поскольку в соответствии с пунктом 3 статьи 252 особенности признания для налогообложения расходов, произведенных в связи с особыми обстоятельствами, устанавливаются положениями главы 25 Налогового кодекса. И в рассматриваемой ситуации такое положение содержится в подпункте 8 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса.

Суды также отвергли ссылку на то, что затраты на создание объекта незавершенного строительства при его ликвидации могли быть отнесены организацией в состав внереализационных расходов на основании пункта 2 статьи 265 в качестве убытков. Ведь стоимость объекта незавершенного строительства либо затраты, связанные с его созданием, в качестве такого рода убытков, понесенных вследствие ликвидации этого объекта, в подпункте 2 статьи 265 Налогового кодекса не упоминаются.

10. Включение в состав внереализационных расходов стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав)

В соответствии с пунктом 16 статьи 270 Налогового кодекса при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются расходы в виде безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей.

Необходимо обратить внимание, что эти положения касаются любых ситуаций, когда в результате передачи имущественных или неимущественных ценностей, а также работ и услуг у получателя не возникает обязанность по оплате (в том числе в виде встречного представления имущества, работ или услуг). В частности, если «материнская компания» предоставляет право дочерней бесплатно пользоваться своим помещением или оборудованием, то возникает безвозмездная передача имущественного права. А значит, передающая сторона (материнская компания) не вправе учесть для налогообложения амортизацию безвозмездно переданных основных средств и расходы на содержание таких объектов. При этом у получателя возникает необходимость признать внереализационный доход в виде рыночной стоимости безвозмездно полученных ценностей, работ, услуг или имущественных прав.

Расходы на подарки могут быть признаны при расчете налога на прибыль, только если мероприятие оформляется как рекламная акция. Для этого необходимо, чтобы мероприятие с раздачей подарков соответствовало критерию рекламного, то есть было адресовано неопределенному кругу лиц и способствовало привлечению внимания к данной организации, ее деятельности и ее товарам (п. 1 ст. 3 Закона о рекламе от 13.03.2006). Поэтому в случаях, когда оборудование или товары безвозмездно передаются конкретному лицу (например, дочерней организации, контрагенту или сотруднику) или в интересах конкретных лиц безвозмездно выполняется работа (например, ремонт) или оказывается услуга оформить такую операцию в качестве рекламной акции невозможно.

То есть рекламная акция с раздачей подарков и признанием соответствующих расходов для налога может быть организована только в отношении неопределенного круга покупателей - фактических или потенциальных.

11. Включение в состав внереализационных расходов пеней, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет, а также документально не подтвержденных санкций по хозяйственным договорам

В соответствии с подпунктом 2 статьи 270 Налогового кодекса не учитываются при расчете налога на прибыль расходы в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет. Следует обратить внимание на то, что данный запрет касается не только санкций за нарушение налогового законодательства, но также штрафов, взимаемых всеми государственными организациями, которым российским законодательством предоставлено право накладывать такие санкции. То есть это и трудовые инспекции, и органы ГИБДД, с административными наказаниями со стороны которых нередко сталкиваются предприятия.

К внереализационным расходам в соответствии с подпунктом 13 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса можно отнести только суммы санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба. К этой формулировке расходов, признаваемых для налогообложения, также необходимо относиться внимательно. Так, не могут быть учтены при расчете налога на прибыль суммы штрафов, уплаченных организацией за нарушение ее работниками дисциплины во время выполнения работ (письмо Минфина России от 06.02.2014 №03-03-06/1/4678). Это объясняется тем, что такие выплаты не относятся к санкциям за нарушение договорных или долговых обязательств и не соответствуют понятию «возмещение ущерба», установленному статьей 15 Гражданского кодекса.

Виновная сторона вправе учесть санкции за нарушение договорных или долговых обязательств при расчете налога на прибыль в том размере, в котором они были признаны ей или присуждены судом (п. 3 ст. 250, ст. 272, ст. 317 НК РФ). Следовательно, данные расходы могут быть учтены для налога на прибыль при наличии одного из следующих документальных подтверждений:

- организация, как виновная сторона, подписала соглашение об уплате неустойки, или акт сверки задолженностей, в котором отражена сумма неустойки, или любой другой документ, в котором указана сумма штрафных санкций и из содержания которого следует, что должник признает эту сумму санкций (например, акт взаимозачета);

- организация полностью или частично уплатила предъявленную ей сумму штрафных санкций (письмо Минфина России от 17.12.2013 г. N 03-03-10/55534);
- организация направила от своего имени письмо, извещение или иной документ, подтверждающий факт нарушения обязательств и позволяющий определить сумму санкций (например, письмо с просьбой об отсрочке или рассрочке уплаты штрафных санкций).

Если виновная организация без письменного согласия с суммой неустойки или возражения направляет письменное обращение в адрес кредитора с просьбой об уменьшении размера неустойки, такое обращение может рассматриваться в качестве документа, подтверждающего факт признания обязанности по уплате суммы неустойки (письмо Минфина от 24.07.2015 г. № 03-03-06/1/42838).

Если основанием для взыскания санкций является решение суда, то расходы в части установленной судом суммы учитываются виновной стороной на дату вступления в законную силу решения суда, вне зависимости от даты фактического списания этих средств со счета данной организации. При этом часть санкций, размер которых устанавливается судом на момент фактического исполнения обязательства, признается в таком порядке и в целях налогообложения (письма Минфина России от 20.03.2017 г. N 03-03-06/2/15657, от 07.12.2017 г. N 03-03-06/1/81481).

12. Ошибки при формировании резерва по сомнительным долгам

Для того чтобы учесть возможные убытки, связанные с неоплатой долгов контрагентами, не дожидаясь истечения срока исковой давности или ликвидации должника, организация вправе создать в налоговом учете резерв по сомнительным долгам.

Контролирующие органы нередко обнаруживают ошибки организаций в классификации дебиторской задолженности для целей формирования резерва по сомнительным долгам.

В соответствии со статьей 266 Налогового кодекса сомнительным долгом признается задолженность перед организацией, возникшая в связи с реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг) при одновременном выполнении двух условий:

- 1) задолженность возникла в связи с реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг);
- 2) задолженность не погашена в установленные сроки и не обеспечена залогом, поручительством или банковской гарантией (п. 1 ст. 266 НК РФ).

Не учитываются в качестве сомнительной задолженности суммы предварительной оплаты, перечисленной поставщику, поскольку выданные авансы связаны не с реализацией товаров, а с их приобретением (письмо Минфина России от 17.06.2009 г. № 03-03-06/1/398). Не включаются в расчет резерва задолженности контрагентов организации по уплате штрафных санкций за просрочку оплаты товаров, а также невыплаченные суммы за уступленное право требования по расчетам за отгруженные товары. Это обусловлено тем, что резерв можно создать лишь по сомнительным долгам, возникшим в связи с продажей товаров (Определение КС РФ от 19.11.2015 N 2554-О).

А при наличии залога или поручительства резерв по задолженности нельзя создать, даже если поручитель является банкротом (письмо Минфина России от 14.01.2013 N 03-03-06/1/7). Нет оснований учитывать задолженность в составе резерва по сомнительным долгам, если риск убытков от предпринимательской деятельности из-за нарушения обязательств контрагентами застрахован, поскольку в таком случае сумма возникшей просроченной задолженности должна покрываться за счет страхового возмещения (письма Минфина России от 10.07.2017 г. N 03-03-06/1/43647, от 24.05.2017 N 03-03-06/1/31890).

Если у организации есть встречное обязательство (кредиторская задолженность) перед контрагентом, то сомнительным долгом признается только та часть дебиторской задолженности контрагента, которая превышает кредиторскую задолженность организации перед этим контрагентом (ст. 266 НК РФ). Минфин России и раньше высказывал такое же мнение (письмо от 06.08.2010 № 03-03-06/1/528). Однако эта позиция была спорной. В частности, Президиум ВАС РФ в постановлении от 19.03.13 № 13598/12 отмечал, что Налоговый кодекс не содержит условия корректировать сомнительный долг на величину встречной кредиторской задолженности. С 2017 года все сомнения по этому вопросу Налоговым кодексом устранены.

Поскольку Налоговый кодекс не конкретизирует, в отношении каких операций следует проводить зачет встречной задолженности, при расчете сомнительного долга организация должна уменьшить дебиторскую задолженность на кредиторскую задолженность перед соответствующим контрагентом по любым операциям. С 2018 года при наличии задолженностей контрагентов с разными сроками

возникновения их уменьшение на кредиторскую задолженность данной организации следует производить, начиная с первой по времени возникновения (Федеральный закон от 27.11.2017 №335-ФЗ). Минфин и раньше высказывал такую точку зрения (письмо Минфина России от 20.04.2017 N 03-03-06/1/23835).

Дебиторская задолженность учитывается в размерах, предъявленных продавцом покупателю, в том числе с учетом НДС (письмо Минфина России от 12.11.2009 № 03-03-06/1/745). Безнадежная задолженность, списываемая за счет созданного резерва или внереализационных расходов, также учитывается с НДС (письмо Минфина России от 21.10.2008 г. № 03-03-06/1/596).

Для формирования резерва по сомнительным долгам необходимо на последнее число отчетного и налогового периода провести инвентаризацию дебиторской задолженности. Результаты инвентаризации оформляются актом по форме, разработанной организацией самостоятельно с учетом положений ст. 9 Закона N 402-ФЗ, либо с использованием унифицированной формы ИНВ-17, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 N 88. На основе анализа дебиторской задолженности выявляются долги, которые в соответствии с п. 1 ст. 266 НК РФ следует признать сомнительными. Следует отметить, что при создании резерва по сомнительным долгам организация не должна учитывать те суммы дебиторской задолженности, которые возникли в период применения системы налогообложения, отличной от общего режима, например, при упрощенной системе налогообложения или ЕНВД (письмо Минфина России от 21.12.2012 N 03-11-06/3/90).

По каждому сомнительному долгу определяется процент отчислений в резерв по следующему принципу:

- если с момента возникновения сомнительного долга прошло более 90 дней, то задолженность включается в резерв в полной сумме (100%),
- если срок сомнительной задолженности составляет от 45 до 90 дней (включительно), то в резерв включается 50% от суммы долга,
- если задолженность возникла менее 45 дней назад, то по ней резерв не создается.

При формировании резерва по сомнительным долгам необходимо проверять ограничение:

- сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам, исчисленного по итогам налогового периода, не может превышать 10 % от выручки за налоговый период.
- при исчислении резерва по сомнительным долгам по итогам отчетных периодов его сумма не может превышать большую из величин – 10% от выручки за предыдущий налоговый период или 10 % от выручки за текущий отчетный период.

При этом выручка от реализации определяется в соответствии с порядком, указанным в статье 249 Налогового Кодекса (письмо Минфина России от 13.03.2017 г. N 03-03-06/1/13762).

Если сумма резерва, рассчитанная с учетом периода просрочки дебиторской задолженности, превышает установленную предельную величину, то резерв формируется в размере, соответствующем предельной выручке. Если же расчетная сумма резерва меньше предельной выручки, то резерв формируется исходя из расчетной суммы.

Суммы отчислений в резерв по сомнительным долгам включаются в состав внереализационных расходов на последний день отчетного (налогового) периода (п. 3 ст. 266, пп. 7 п. 1 ст. 265, пп. 2 п. 7 ст. 272 НК РФ).

За счет созданного резерва списываются долги, признанные безнадежными. Причем в случае создания резерва по сомнительным долгам, за счет него может быть списана любая задолженность, признанная безнадежной в соответствии со статьей 266 Налогового кодекса (письмо Минфина России от 25.04.2018 N 03-03-06/2/28038).

Если сумма созданного резерва меньше суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, непокрытый резервом убыток подлежит включению в состав внереализационных расходов.

Сумма резерва, не полностью использованная организацией в отчетном периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, может быть перенесена на следующий отчетный период. При этом вновь создаваемый резерв должен быть скорректирован на остаток неиспользованного резерва предыдущего периода. Если сумма резерва, который необходимо создать по итогам отчетного периода, меньше, чем остаток резерва предыдущего периода, то разница включается в состав внереализационных доходов. А если сумма создаваемого по результатам инвентаризации резерва больше, чем остаток резерва предыдущего периода, то разница включается во внереализационные расходы.

13. Ошибочное включение в состав внереализационных расходов дебиторской задолженности без подтверждения ее безнадежности, а также задолженности, которая должна быть списана за счет резерва по сомнительным долгам

В соответствии со статьей 265 НК РФ к внереализационным расходам приравниваются убытки в виде долгов, признанных безнадежными.

Налоговый кодекс предусматривает следующие основания признания дебиторской задолженности безнадежной (п. 2 ст. 266 НК РФ):

- истек установленный срок исковой давности (ст. 196 ГК РФ); в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения (ст. 416 ГК РФ);
- в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено на основании акта государственного органа (ст. 417 ГК РФ). При этом имеются в виду законодательные и нормативные правовые акты органов государственной власти и местного самоуправления (законы, указы, постановления, распоряжения, положения и т.п.);
- обязательство прекращено ликвидацией организации (ст. 419 ГК РФ). При этом долги, нереальные ко взысканию, списываются в составе внереализационных расходов с даты исключения налогоплательщика-должника из ЕГРЮЛ.
- невозможность взыскания долга подтверждена постановлением судебного пристава-исполнителя об окончании исполнительного производства, в случаях, когда невозможно установить место нахождения должника и его имущества либо у должника отсутствует имущество, на которое может быть обращено взыскание, а все принятые судебным приставом-исполнителем меры по отысканию его имущества оказались безрезультатными.

Безнадежными признаются также долги гражданина, признанного банкротом, по которым он освобождается от дальнейшего исполнения требований кредиторов в соответствии с Федеральным законом от 26 октября 2002 года N 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)».

Для выявления сумм долгов, которые следует признать безнадежными, организация должна по окончании отчетного и налогового периода провести инвентаризацию дебиторской задолженности.

Прежде всего, необходимо проверить, не прошел ли срок исковой давности по просроченной дебиторской задолженности.

Срок исковой давности составляет три года с даты, когда кредитор узнал о нарушении своих прав (п. 1 ст. 196 ГК РФ). При этом данный срок прерывается, если контрагент признал свою задолженность. Максимальный срок давности с учетом его возможного прерывания - 10 лет с момента нарушения права кредитора. По договору аренды, процентного займа и т. п. срок давности считают по каждому ежемесячному платежу. Отдельно от основного долга считают срок исковой давности по неустойке (ст. 330 ГК РФ) и по процентам (статьи 395 и 317.1 ГК РФ). Но если прошел срок по основному долгу, то и дополнительные платежи компания требовать уже не вправе. Исключение касается договоров займа: если должник должен вернуть заем раньше процентов, то сроки давности для основного долга и процентов исчисляются отдельно.

Если контрагент не погашает долги и не отвечает на предъявленные претензии, следует проверить, не ликвидирован ли он.

Можно признать безнадежными и списать при расчете налога на прибыль долги организаций, фактически прекративших свою деятельность и исключенных по этой причине из ЕГРЮЛ. В частности, организацию могут исключить из ЕГРЮЛ, если она признается недействующей, то есть не сдает отчетность в течение последних 12 месяцев и не проводит операции по банковским счетам. В этом случае долги ликвидированного контрагента признаются безнадежными. Следовательно, пострадавшая сторона вправе их списать при расчете налога на прибыль (письма Минфина от 23.01.2015 № 03-01-10/1982, от 24.07.2015 N 03-01-10/42792).

Если же в отношении должника открыто конкурсное производство, кредитор может признать дебиторскую задолженность безнадежной и включить ее в состав расходов только после того, как в ЕГРЮЛ появится соответствующая запись о ликвидации контрагента-должника и исключении его из реестра (письмо Минфина России от 06.06.2016 № 03-03-06/1/32678).

Но в случае, когда должником организации является предприниматель, его долг может быть признан безнадежным только по истечении срока исковой давности, или признания судом банкротства данного

физического лица и завершения расчетов с кредиторами, или при вынесении судебным приставом-исполнителем постановления об окончании исполнительного производства в связи с невозможностью взыскать долг (письма Минфина России от 27.04.2017 №03-03-06/1/25384, от 16.09.2015 №3-03-06/53157). Это объясняется тем, что индивидуальный предприниматель продолжает отвечать по долгам всем принадлежащим ему имуществом даже в случае снятия с учета (ст. 24 ГК РФ). Следовательно, организация по-прежнему вправе требовать с него долг. Предприниматель, признанный банкротом, освобождается от исполнения обязательств, связанных с предпринимательской деятельностью, только после завершения расчетов с кредиторами (п. 4 ст. 25 ГК РФ).

По мнению Минфина России (письмо от 19.05.2008 г. № 03-03-06/1/323), если организация добилась судебного решения о взыскании дебиторской задолженности с контрагента, но это решение не было исполнено, то списать долг в налоговом учете можно только через три года после принятия судом данного решения. Это объясняется тем, что согласно статье 196 ГК РФ общий срок исковой давности равен трем годам, при этом течение данного срока прерывается предъявлением иска (статья 203 ГК РФ). Следовательно, течение нового срока исковой давности начинается с даты вынесения судом решения о взыскании долга. Вместе с тем, достаточным основанием для списания дебиторской задолженности в налоговом учете является наличие акта судебного пристава о невозможности взыскания долга (п. 2 ст. 266 НК РФ, определение ВАС от 07.03.2008 №2727/08),

Безнадежным может быть признан, в том числе, долг по договору процентного и беспроцентного займа. Однако, по мнению Минфина России, средства по договору уступки права требования долга не являются безнадежной задолженностью в силу пункта 3 статьи 279 НК РФ (письмо Минфина России от 24.04.2015 г. № 03-03-06/1/23763).

Следует подчеркнуть, что Налоговый кодекс не связывает безнадежность долга с попытками кредитора вернуть его. Достаточно выполнить основания, установленные п. 2 ст. 266 НК РФ (Постановления ФАС Московского округа от 14.09.2012 г. № А40-85915/ 11-91-367, ФАС Поволжского округа от 20.01.2011 г. № А72-2931/2010, письмо Минфина России от 21.02.2008 г. № 03-03-06/1/12). Верховный суд отметил, что списание безнадежной к взысканию задолженности в состав расходов является по своей природе способом корректировки доходов, ранее отраженных в налоговом учете, но фактически не полученных налогоплательщиком. Поэтому непринятие организацией мер по взысканию задолженности не означает, что данные расходы не отвечают критериям, установленным п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ, равно как не свидетельствует и о том, что действия налогоплательщика направлены на получение необоснованной налоговой экономии (Определение ВС от 19.01.2018 по Делу № А41-17865/2016).

Если в соответствии с нормами Налогового кодекса задолженность признается безнадежной, следует оформить приказ о ее списании.

По мнению Минфина России, списание безнадежной задолженности должно производиться именно в том отчетном периоде, когда истек срок исковой давности или задолженность признана безнадежной по другим основаниям. А если это не сделано своевременно, при получении всех необходимых подтверждающих документов организация должна внести изменения в декларацию по налогу на прибыль за тот отчетный (налоговый) период, в котором возникла безнадежная задолженность (письма Минфина России от 28.12.2015 N 03-03-06/2/76834, от 28.01.2013 № 03-03-06/1/38).

Однако положения пункта 1 статьи 54 НК РФ предусматривают право налогоплательщика произвести перерасчет налоговой базы и суммы налога за период, в котором ошибки были выявлены, если они привели к излишней уплате налога. Исправление такой ошибки не посредством подачи уточненной декларации за предыдущий налоговый период, а посредством отражения исправленных сведений в текущей налоговой декларации признается допустимым. При этом предполагается, что к моменту исправления ошибки (подачи налоговой декларации) не истек установленный статьей 78 Налогового кодекса трехлетний срок возврата (зачета) переплаты, учитывая, что лишь в течение указанного срока налогоплательщик вправе распоряжаться соответствующей суммой излишне уплаченного в бюджет налога. В связи с этим Верховный суд указал, что налоговые органы не вправе доначислить недоимку при списании организацией безнадежного долга в более позднем периоде (Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 19.01.2018 №№ 305-КГ17-14988, А41-17865/2016).

Следует подчеркнуть, что если организация формирует резерв по сомнительным долгам, то любая задолженность, признанная безнадежной, должны списываться за счет этого резерва. И только при

недостаточности суммы резерва разница (убыток) учитывается непосредственно в составе внереализационных расходов (письмо Минфина России от 25.04.2018 N 03-03-06/2/28038).

Нередко для получения с должника хотя бы какой-то суммы стороны заключают мировое соглашение, в рамках которого часть долга списывается. По мнению Минфина России, организация не может учесть убыток от прощения долга для налога на прибыль, поскольку освобождение кредитором должника от имущественной обязанности является разновидностью дарения (статья 572 ГК РФ) и рассматривается в рамках главы 25 Налогового кодекса как безвозмездная передача (письмо Минфина России от 12.09.2016 N 03-03-06/2/53125). Однако в Постановлении Президиума ВАС от 15.07.2010 №2833/10 было указано, что прощение долга признается дарением только в том случае, если судом установлено намерение кредитора освободить должника от обязанности по уплате долга в качестве дара. Если же организацией представлены доказательства направленности действий по прощению долга на получение дохода, то полученные в результате таких действий убытки могут быть признаны для налогообложения. О цели действий кредитора при освобождении должника от лежащих на нем обязанностей может свидетельствовать наличие у него коммерческого интереса в прощении долга, который может выражаться в достижении соответствующего мирового соглашения, направленного на урегулирование взаимных требований.

С учетом судебной практики ФНС в письме от 21.01.2014 г. N ГД-4-3/617 высказал следующее мнение: по общему правилу, задолженность, списанная на основании соглашения о прощении долга, не может рассматриваться в качестве обоснованных расходов в смысле статьи 252 Налогового кодекса и, следовательно, в составе расходов для целей налогообложения не учитывается. Но окончательный вывод о том, что организация - кредитор правомерно включила в состав расходов дебиторскую задолженность, списанную в результате заключения с должником мирового соглашения, можно сделать только после получения от этой организации пояснений относительно целей заключения мирового соглашения.