

ФИНАНСОВЫЕ И БУХГАЛТЕРСКИЕ КОНСУЛЬТАЦИИ

Спорные вопросы учета в целях
налогообложения прибыли
отдельных внереализационных
расходов

Передача исключительных прав
по сублицензионному договору:
особенности оформления и риски

Использование фотографий
и персональных данных
физического лица при оказании
услуг

По вопросам подписки на электронный журнал
«Финансовые и бухгалтерские консультации»
обращайтесь к Светашеву Владимиру
по адресу: dso_admin@fbk.ru

По поводу сотрудничества с электронным
журналом можно связываться с координатором
проекта Скотниковым Александром
тел.: +7 (495) 737-5353, e-mail: infopress@fbk.ru

СОДЕРЖАНИЕ

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

- 3** ОБЩИЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ /
УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГОВ И СБОРОВ / НАЛОГ
НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ / НАЛОГ
НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ / СПЕЦИАЛЬНЫЕ
НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ / ПРОЧИЕ НАЛОГИ И СБОРЫ /
НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ / ОТВЕТСТВЕННОСТЬ /
ОТЧЕТНОСТЬ / ХОЗЯЙСТВЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ /
ЦЕННЫЕ БУМАГИ / ФИНАНСОВЫЙ РЫНОК /
ТАМОЖЕННОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО / БАНКОВСКОЕ
ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- 13** СПОРНЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА В ЦЕЛЯХ
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ ОТДЕЛЬНЫХ
ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫХ РАСХОДОВ

Ю.М. ЛЕРМОНТОВ

ПОЗИЦИЯ КОМПАНИИ «ФБК»

- 22** ПЕРЕДАЧА ИСКЛЮЧИТЕЛЬНЫХ ПРАВ
ПО СУБЛИЦЕНЗИОННОМУ ДОГОВОРУ:
ОСОБЕННОСТИ ОФОРМЛЕНИЯ И РИСКИ

С.С. ЕРМОЛЕНКО, Н.Д. РЯБОВА, А.С. ЕРМОЛЕНКО

КОРПОРАТИВНЫЙ ЮРИСТ**27** ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ФОТОГРАФИЙ И ПЕРСОНАЛЬНЫХ ДАННЫХ
ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА ПРИ ОКАЗАНИИ УСЛУГ**В.Э. ПОЛЯКОВА, Д.А. КУДРИН****НОВОСТИ КОМПАНИИ «ФБК»****30** КОНФЕРЕНЦИИ / НОВЫЕ ПРОЕКТЫ ФБК / НАШИ СОБЫТИЯ

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ



1. Общие вопросы налогообложения
2. Уплата и возврат налогов и сборов
3. Налог на добавленную стоимость
4. Налог на прибыль организаций
5. Специальные налоговые режимы
6. Прочие налоги и сборы
7. Налоговый контроль
8. Ответственность
9. Отчетность
10. Хозяйственная деятельность
11. Ценные бумаги / Финансовый рынок
12. Таможенное законодательство
13. Банковское законодательство

§ ОБЩИЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

- » Письмо Минфина России от 12 сентября 2013 г. № 03-01-11/37767 <О совершенствовании налогового администрирования в части привлечения к налогообложению лиц, уклоняющихся от него посредством «фирм-однодневок»>

Сообщается, что Основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов предусмотрено совершенствование налогового администрирования в части обеспечения привлечения к налогообложению лиц, уклоняющихся от исполнения обязанностей налогоплательщика, в том числе посредством использования схем с участием «фирм-однодневок».

В целях дальнейшего совершенствования налогового администрирования и осуществления контроля за соблюдением законодательства РФ о налогах и сборах предполагается законодательная регламентация ряда практических вопросов, определенных в Основных направлениях налоговой политики.

Предложения по реформированию налоговой системы будут рассмотрены в рамках мероприятий по совершенствованию налоговой системы Российской Федерации.

§ УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГОВ И СБОРОВ

- » Письмо ФНС России от 2 сентября 2013 г. № ММВ-18-15/970 <О возврате госпошлины при наличии вынесенного решения об отказе в выдаче разрешения (лицензии)>

По мнению ФНС России, если организация (физическое лицо) уплатила государственную пошлину, но в дальнейшем не обратилась в уполномоченный орган (к должностному лицу) за выдачей разрешения (лицензии), то в этом случае уплаченная сумма государственной пошлины подлежит возврату.

Если организация (физическое лицо) уплатила государственную пошлину и представила в уполномоченный орган (должностному лицу) документы для выдачи разрешения (лицензии), на основании которых вынесен мотивированный отказ в выдаче разрешения (лицензии), то в этом случае уплаченная сумма государственной пошлины возврату не подлежит.

- » Письмо ФНС России от 6 сентября 2013 г. № ЗН-3-1/3228 <О порядке исполнения обязанности по уплате налога в случае неправильного указания номера счета Федерального казначейства в поручении на перечисление налога>

Статьей 45 НК РФ не устанавливается возможность уточнения реквизитов счета Федерального казначейства. Налогоплательщику следует повторно уплатить налог, указав в платежном поручении правильные реквизиты получателя платежа.

Денежные средства, ошибочно перечисленные на счет УФК другого субъекта, могут быть возвращены в порядке, определенном приказом Минфина России от 5 сентября 2008 г. № 92н.

Для возврата указанных денежных средств необходимо обратиться в налоговый орган по месту своего учета.

§ НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

» Письмо ФНС России от 6 августа 2013 г. № ЕД-4-3/14347 <О корректировке налоговой базы по НДС при предоставлении поставщиком покупателю премий за выполнение условий договора в 2009—2011 гг.>

В целях корректировки налоговой базы по НДС первичный учетный документ, на основании которого оформляются премии (поощрительные выплаты), предоставляемые продавцом покупателю, налогоплательщик-продавец вправе регистрировать по своему выбору в книге продаж текущего налогового периода или в дополнительном листе книги продаж, составляемом за налоговый период, в котором отражена реализация товаров (работ, услуг), в отношении которых предоставлена премия (поощрительная выплата). При этом показатели строк книги продаж или дополнительного листа книги продаж следует указывать с отрицательным значением.

В отношении уменьшения суммы заявленных покупателем вычетов отмечается, что корректировка налоговых вычетов может производиться путем регистрации покупателем в книге продаж первичного учетного документа, на основании которого оформляются предоставляемые продавцом покупателю премии (поощрительные выплаты), за тот налоговый период, в котором данный первичный документ получен покупателем.

» Письмо Минфина России от 19 августа 2013 г. № 03-07-11/33756 <О применении НДС в отношении денежных средств, получаемых продавцом от покупателя при реализации товаров по договору, предусматривающему рассрочку оплаты этих товаров, а также в отношении сумм, полученных продавцами от покупателей за нарушение условий договоров>

По мнению Минфина России, денежные средства, полученные продавцом от покупателя за предоставление коммерческого кредита в виде рассрочки оплаты реализуемых товаров, являются денежными средствами, связанными с оплатой этих товаров. Поэтому указанные суммы должны включаться у продавца в налоговую базу по НДС.

По вопросу применения НДС в отношении сумм, полученных продавцами от покупателей за нарушение условий договоров, Минфин России рекомендует руководствоваться письмом от 4 марта 2013 г. № 03-07-15/6333.

» Письмо ФНС России от 30 августа 2013 г. № АС-4-3/15798 <О порядке заполнения графы 11 счета-фактуры, применяемого при расчетах по НДС>

В графе 11 «Номер таможенной декларации» счета-фактуры следует указывать номер таможенной декларации. Данная графа заполняется в отношении товаров, страной происхождения которых не является Российская Федерация.

После выпуска таможенным органом РФ конкретного товара номером грузовой таможенной декларации (ГТД), в которой заявлены сведения об этом товаре, следует считать регистрационный номер грузовой таможенной декларации, присваиваемый должностным лицом таможенного органа РФ при ее принятии (из графы 7 ГТД), с указанием через знак дроби «/» порядкового номера товара из графы 32 основного или добавочного листа ГТД либо из списка товаров, если при декларировании вместо добавочных листов использовался список товаров.

Номер таможенной декларации указывается не в графе 7 ГТД, а в первой строке графы «А» основного и добавочного листов.

§ НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

» Письмо Минфина России от 29 апреля 2013 г. № 03-03-10/15072 <О порядке признания для целей налога на прибыль расходов (доходов) в виде процентов по долговым обязательствам>

Постановлением Президиума ВАС РФ от 24 ноября 2009 г. № 11200/09 расходы на проценты в целях исчисления налога на прибыль отнесены к тем периодам, в которых возникает обязательство по их уплате.

На основании указанного Постановления начинает формироваться судебная практика, в соответствии с которой равномерный учет организациями процентов по долговым обязательствам в ряде случаев признается неправомерным (Постановление ФАС Московского округа от 5 июля 2012 г. по делу № А41-20293/11 и др.).

При заключении кредитного договора стороны предусматривают, например, уплату всей суммы процентов за пользование займом одновременно с погашением основного долга. При этом организация-кредитор должна учесть в составе доходов всю предусмотренную кредитным договором сумму процентов единовременно на дату погашения основного долга, а организация-заемщик должна будет включить в состав расходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли, сумму процентов по такому кредитному договору также единовременно на дату погашения основного долга.

В связи с ограничениями, установленными ст. 269 НК РФ, организация-заемщик часть процентов вынуждена будет

0Б3ОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

погасить за счет прибыли, оставшейся после уплаты налога на прибыль.

Позиция Минфина России заключается в том, что проценты по всем видам заимствования должны признаваться равномерно в течение всего срока действия договора займа, вне зависимости от наступления срока фактической уплаты процентов (письмо от 17 марта 2010 г. № 3-2-06/22). Вместе с тем из анализа правоприменительной практики следует, что территориальные налоговые органы придерживаются иной позиции.

- » Письмо Минфина России от 26 августа 2013 г. № 03-03-06/2/34843 <Об учете доходов в виде пеней для целей налогообложения прибыли>

Кредитор учитывает пени, начисленные согласно кредитному договору за нарушение заемщиком обязательств по возврату кредита и уплате процентов по нему, для целей налогообложения прибыли на дату их признания заемщиком. По мнению Минфина России, обстоятельством, свидетельствующим о признании должником (заемщиком) обязанности уплатить пени, являются как фактическая их уплата кредитору, так и письменное признание должником задолженности по уплате соответствующих сумм пеней.

- » Письмо Минфина России от 26 августа 2013 г. № 03-03-06/2/34843 <Об учете затрат на услуги нотариуса>

Расходы в виде платы нотариусу за нотариальное оформление могут учитываться в расходах для целей налогообложения прибыли в порядке, предусмотренном подп. 16 п. 1 ст. 264 НК РФ. Расходы организации в виде платы нотариусу за оказание услуг правового и технического характера могут быть включены в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в зависимости от вида осуществленной нотариусом услуги при условии их соответствия критериям, установленным ст. 252 НК РФ.

- » Письмо Минфина России от 15 августа 2013 г. № 03-03-06/1/33241 <О порядке учета расходов, связанных с выпуском корпоративной газеты, не являющейся рекламным изданием>

Расходы, связанные с выпуском или приобретением тиража корпоративной газеты, могут учитываться для целей налогообложения прибыли, если отвечают критериям, установленным ст. 252 НК РФ, в соответствующих группах расходов.

Если указанная газета распространяется на безвозмездной основе, расходы в виде стоимости такой продукции не учитываются для целей налогообложения на основании п. 16 ст. 270 НК РФ.

- » Письмо Минфина России от 15 августа 2013 г. № 03-04-06/33238 <О вопросах налогообложения>

Расходы на оплату услуг зала повышенной комфортности (зала официальных делегаций), оборудованного дополнительными средствами связи, могут учитываться для целей налогообложения прибыли в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, при условии, что данные расходы документально подтверждены надлежащим образом и экономически обоснованы.

- » Письмо Минфина России от 16 августа 2013 г. № 03-03-06/1/33413 <О порядке налогообложения прибыли при предоставлении прав на использование программ для ЭВМ>

Если получение права на использование программы для ЭВМ не связано с возникновением у налогоплательщика обязанности передать имущество (имущественные права), выполнить работы, оказать исполнителю услуги, стоимость права, определяемая с учетом положений ст. 105³ НК РФ, будет признаваться доходом для целей налогообложения прибыли на основании п. 8 ст. 250 НК РФ.

- » Письмо Минфина России от 19 августа 2013 г. № 03-03-07/33656 <О возможности подтверждения расходов на покупку электронного авиабилета маршрут/квитанцией, в которой отсутствует отчество пассажира>

Если авиабилет приобретен в бездокументарной форме (электронный билет), то оправдательными документами, подтверждающими расходы на приобретение авиабилета для целей налогообложения, являются сформированная автоматизированной информационной системой оформления воздушных перевозок маршрут/квитанция электронного документа (авиабилета) на бумажном носителе, в которой указана стоимость перелета, и посадочный талон, подтверждающий перелет подотчетного лица по указанному в электронном авиабилете маршруту. Расходы на приобретение авиабилета в бездокументарной форме (электронный билет) могут быть приняты в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль при условии соответствия критериям, предусмотренным ст. 252 НК РФ. Отмечается, что расходы могут подтверждаться в том числе документами, косвенно свидетельствующими о том, что расходы были произведены.

- » Письмо Минфина России от 28 августа 2013 г. № 03-03-06/2/35300 <О налогообложении дивидендов, выплачиваемых реорганизованному в форме присоединения юридическому лицу>

При определении 365-дневного периода владения вкладом (долей) для целей применения налоговой ставки 0%, преду-

смотренной подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ, по мнению Минфина России, учитывается период владения вкладом (долей) присоединенной организацией. При этом период продолжительностью не менее 365 календарных дней, в течение которого организация непрерывно владела на праве собственности не менее чем 50-процентным вкладом (долей) в уставном капитале выплачивающей дивиденды организации, должен соблюдаться в совокупности как для присоединенной, так и для реорганизованной организации.

§ СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

» Письмо Минфина России от 19 августа 2013 г. № 03-03-06/1/33676 <Об учете процентов по депозитам и векселям, передаваемым в результате реорганизации новой выделенной организации>

Доходы в виде процентов по депозитам и по векселям ежемесячно учитываются у реорганизуемой организации в составе внереализационных доходов в порядке, установленном п. 6 ст. 271 НК РФ, до момента их передачи выделенной организации.

По мнению Минфина России, организация, выделенная в процессе реорганизации, применяющая УСН, включает в налоговую базу только те полученные проценты по вкладам и векселям, которые по правилам налогового учета по методу начисления не были включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль реорганизуемой организацией.

» Письмо Минфина России от 21 августа 2013 г. № 03-11-06/2/34243 <О порядке учета в 2013 г. для целей налога, уплачиваемого при применении УСН, денежных средств, поступивших за 2012 г. от деятельности, в отношении которой в 2012 г. уплачивался ЕНВД>

В случае перехода налогоплательщика с уплаты ЕНВД на применение УСН в налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, следует включить доходы от реализации товаров (работ, услуг), поступившие налогоплательщику в период применения УСН за товары (работы, услуги), реализованные (т.е. фактически переданные на возмездной основе) в период применения УСН. Указанные доходы следует учесть в целях налогообложения на дату их поступления.

Если переход права собственности на товары (работы, услуги) произошел в период применения системы налогообложения в виде ЕНВД, то доходы от реализации указанных товаров (работ, услуг), поступившие налогоплательщику в период применения УСН, при определении налоговой базы по УСН не учитываются.

Расходы на приобретение (оплату) товаров для дальнейшей реализации, произведенные в период применения системы налогообложения в виде ЕНВД, при применении УСН не учитываются.

» Письмо ФНС России от 16 августа 2013 г. № АС-4-3/14960® <Об учете в целях налога, уплачиваемого при применении УСН, расходов на оплату услуг массажа в случае привлечения на возмездной основе для оказания данной услуги работников сторонней организации>

Расходы на оплату услуг по предоставлению работниками сторонними организациями для участия в производственном процессе либо для выполнения иных функций, связанных с производством и (или) реализацией услуг, при определении налоговой базы по УСН не учитываются.

» Письмо Минфина России от 9 сентября 2013 г. № 03-11-06/2/36949 <О признании дохода, полученного в виде премии (скидки, бонуса) от поставщика, при совмещении организацией систем налогообложения в виде ЕНВД и УСН>

Доход организации, применяющей одновременно систему налогообложения в виде ЕНВД в отношении розничной торговли и УСН в отношении оптовой торговли, полученный в виде премии (скидки, бонусов), предоставленной организацией-поставщиком за выполнение определенных условий договора поставки товаров, может быть признан частью дохода, полученного в связи с осуществлением деятельности в сфере розничной торговли, облагаемой ЕНВД, на основании соответствующего раздельного учета имущества, обязательств и хозяйственных операций.

» Письмо Минфина России от 4 сентября 2013 г. № 03-11-11/36391 <Об определении доходов и расходов арендодателем, применяющим УСН с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов>

1. Налогоплательщики, применяющие УСН, могут уменьшать доходы, полученные от предпринимательской деятельности в сфере оказания услуг по передаче в аренду нежилых помещений, на затраты на оплату услуг связи и Интернета, если договором аренды указанные затраты возложены на арендодателя.

2. Если автономное программно-аппаратное устройство (ОТР-токен) отвечает требованиям п. 1 ст. 256 НК РФ и является амортизируемым имуществом, то расходы организации на его приобретение могут учитываться при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН. Такие расходы принимаются с момен-

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

та ввода соответствующих основных средств в эксплуатацию и в течение налогового периода принимаются за отчетные периоды равными долями.

Если автономное программно-аппаратное устройство (ОТР-токен) не является амортизируемым имуществом, то расходы на его приобретение учитываются при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, на дату их оплаты.

3. В книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, все показатели следует указывать в полных рублях.

- » Письмо Минфина России от 9 сентября 2013 г. № 03-11-06/2/36986 <Об учете арендодателем, применяющим УСН, неотделимых улучшений, безвозмездно полученных по окончании срока договора аренды, если они произведены без его согласия>

По мнению Минфина России, полученные безвозмездно по окончании срока аренды неотделимые улучшения, произведенные без согласия арендодателя, после окончания срока аренды учитываются в составе внереализационных доходов арендодателя в качестве безвозмездно полученных работ. При этом в составе внереализационных доходов учитываются только те неотделимые улучшения в арендованное имущество, которые носят капитальный характер, т.е. связаны с реконструкцией, модернизацией, техническим перевооружением.

§ ПРОЧИЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

- » Письмо ФНС России от 12 июля 2013 г. № ЕД-3-3/2473® <Об обложении НДС компенсации, полученной физическим лицом в рамках программы лояльности>

Сообщается, что письмом от 19 апреля 2012 г. № 03-04-08/0-78, направленным в адрес ФНС России, Минфин России разъяснил, что ввиду возмездного характера получаемого физическим лицом поощрения предоставление физическим лицам товаров (работ, услуг), имущественных прав, стоимость которых полностью или частично оплачена бонусными баллами, а также возврат физическому лицу части средств от суммы произведенных операций с использованием банковских (платежных) карт не приводят к возникновению объекта обложения НДС.

- » Письмо ФНС России от 6 августа 2013 г. № АС-4-3/14318® «О регулярных платежах за пользование недрами»

По мнению ФНС России, при уменьшении площади лицензионного участка недр в течение квартала сумма регулярного платежа за пользование недрами должна быть рассчитана исхо-

дя из уменьшенной площади участка недр, начиная с квартала, следующего за кварталом изменения площади участка недр.

- » Письмо Минфина России от 15 августа 2013 г. № 03-04-06/33238 <О вопросах налогообложения>

При направлении работников в командировку расходы организации на оплату услуг бизнес-зала в аэропорту для указанных лиц, относящиеся к расходам сотрудников на проезд до места назначения, не подлежат обложению НДС.

Под объектом недвижимого имущества необходимо понимать единый конструктивный объект капитального строительства как совокупность указанных в п. 2 ст. 2 Федерального закона от 30 декабря 2009 г. № 384-ФЗ «Технический регламент о безопасности зданий и сооружений» объектов, функционально связанных со зданием (сооружением) так, что их перемещение без причинения несоразмерного ущерба назначению объекта недвижимого имущества невозможно.

- » Письмо Минфина России от 22 августа 2013 г. № 03-04-06/34374 <Об обложении НДС материальной помощи, оказываемой налогоплательщикам в связи со стихийным бедствием>

Если организация приняла решение о выплате материальной помощи гражданам, пострадавшим от лесных пожаров, для приобретения предметов первой необходимости, а позднее в соответствии с другим распоряжением организации указанным лицам была выплачена еще одна материальная помощь в целях компенсации ущерба, причиненного их имуществу, то в данном случае выплаты материальной помощи физическим лицам в связи с одним и тем же событием, производимые в соответствии с разными распоряжениями организации, не могут рассматриваться как единовременные.

- » Письмо Минфина России от 26 августа 2013 г. № 03-04-06/34872 <Об обложении НДС суточных, выплачиваемых работникам организации, переехавшим на работу в другую местность, за время следования к новому месту работы>

Суточные, выплачиваемые работникам организации, переехавшим на работу в другую местность, за время следования к новому месту работы, освобождаются от обложения НДС в размерах, определенных соглашением сторон трудового договора.

- » Письмо Минфина России от 28 августа 2013 г. № 03-05-05-02/35283 <О ставке, применяемой для расчета земельного налога>

По мнению Минфина России, если организацией по договорам об отступном приобретены в собственность земельные

участки с разрешенным использованием «для ведения личного подсобного хозяйства», а также «для жилищного строительства», «индивидуального жилищного строительства», на которых не планируется вести строительные работы, то в отношении таких земельных участков при исчислении земельного налога должна применяться налоговая ставка, устанавливаемая в соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 394 НК РФ, размер которой не может превышать 1,5% кадастровой стоимости земельного участка.

» Письмо Минфина России от 5 сентября 2013 г. № 03-05-05-02/36540 <Об исчислении земельного налога в случае внесения изменения в государственный кадастр недвижимости в части установления кадастровой стоимости земельных участков>

Если изменения в части установления кадастровой стоимости земельного участка, равной рыночной стоимости, внесены в государственный кадастр недвижимости в течение налогового периода на основании решения суда или комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости земельного участка, а также в результате перевода земель из одной категории в другую или изменения вида разрешенного использования земельного участка, то указанная кадастровая стоимость, по мнению Минфина России, применяется в целях определения налоговой базы по земельному налогу по состоянию на 1 января года, следующего за налоговым периодом, в котором были внесены такие изменения в кадастр.

Однако если изменения в государственный кадастр недвижимости в части установления кадастровой стоимости земельного участка, равной рыночной стоимости, внесены по состоянию на 1 января года, являющегося текущим или предшествующим налоговым периодом, то исчисление земельного налога должно осуществляться с применением указанной кадастровой стоимости за весь налоговый период, по состоянию на 1 января которого были внесены изменения в кадастр, а также за все последующие налоговые периоды.

» Письмо ФНС России от 17 сентября 2013 г. № БС-4-11/16736® «О предоставлении стандартного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц»

Право на получение стандартного налогового вычета возникает у налогоплательщика при условии, что он является родителем (супругом родителя) и ребенок находится на его обеспечении.

Если брак между родителями расторгнут, то родитель, проживающий отдельно от детей, свое участие в их содержании подтверждает фактом уплаты алиментов.

Поскольку к имуществу, нажитому супругами во время брака (общему имуществу супругов), относятся доходы каж-

дого из супругов, в том числе и та часть доходов, которая затем перечисляется в виде алиментов на обеспечение ребенка, супруга имеет право на получение стандартного налогового вычета на ребенка родителя.

Позиция согласована с Минфином России.

§ НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

» Письмо ФНС России от 8 августа 2013 г. № АС-4-2/14488 <О праве налогового органа направлять поручение об истребовании документов, касающихся деятельности проверяемой организации, в налоговый орган по месту учета ее обособленного подразделения>

Налоговый орган, осуществляющий мероприятия налогового контроля, направляет поручение об истребовании документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика, в налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы указанные документы (информация).

Налоговый орган вправе направить документ, который использует при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, по любому месту учета лица налоговым органом, в том числе в налоговый орган по месту учета обособленного подразделения организации.

Предполагаемое местонахождение истребуемого документа налоговый орган определяет исходя из имеющейся информации о сделке или операции, которая оформлена этим документом, иных имеющихся сведений. Правильное определение местонахождения документа способствует своевременности исполнения требования лицом, у которого документ потребуются, а также своевременности получения его налоговым органом, т.е. в интересах обеих сторон.

Если обособленное подразделение организации не располагает истребуемым документом, полученное требование может быть передано на исполнение в другое обособленное подразделение организации. Во всяком случае ответственной за исполнение требования налогового органа является организация в целом, обстоятельства, связанные с внутренними процедурами документооборота в организации, во внимание приниматься не должны. Отказ в представлении документа на указанном основании будет являться неправомерным.

» Письмо Минфина России от 20 августа 2013 г. № 03-02-08/33970 <О получении информации об исполнении контрагентом обязанности по уплате налогов>

ВАС РФ в Определении от 1 декабря 2010 г. № ВАС-16124/10 признал правомерными выводы судов, что сведения об

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

исполнении налогоплательщиками своих обязательств по уплате налогов не являются налоговой тайной, в связи с чем у инспекции отсутствовали правовые основания для отказа в предоставлении заявителю информации о выполнении потенциальными контрагентами своих налоговых обязательств, отметив, что запрашиваемая информация обусловлена необходимостью проявления должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента.

Одновременно сообщается, что налогоплательщики вправе проводить самостоятельную оценку рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности с учетом Критериев оценки рисков, используемых налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, утвержденных приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333®.

Информация о способах ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском размещается на официальном сайте ФНС России www.nalog.ru в разделе «Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков».

На сайте ФНС России размещаются сведения об адресах, указанных при государственной регистрации в качестве местонахождения несколькими юридическими лицами (так называемые адреса массовой регистрации, характерные, как правило, для «фирм-однодневок»), а также наименования юридических лиц, в состав исполнительных органов которых входят дисквалифицированные лица.

ФНС России издано письмо от 11 февраля 2010 г. № 3-7-07/84 о проявлении должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагентов с учетом критериев оценки налоговых рисков, а также о работе ФНС России по предупреждению налогоплательщиков от партнерства с неблагонадежными субъектами коммерческой деятельности.

» Письмо ФНС России от 6 сентября 2013 г. № БС-4-11/16221 <О постановке организации на учет в налоговых органах по местонахождению недвижимого имущества, если не завершена процедура госрегистрации права собственности на имущество>

У налоговых органов отсутствуют основания для постановки на учет организации по местонахождению имущества, право на которое не зарегистрировано в установленном порядке.

Вместе с тем налоговые органы на основе имеющихся данных и сведений о налогоплательщиках обязаны обеспечить постановку их на учет (снятие их с учета) и учет сведений о налогоплательщиках.

При возникновении у организации обязанности по уплате налога на имущество организаций в отношении недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации и ее обособленных подразделений, имеющих отдельный баланс, и, следовательно, обязанности по представлению в налоговый орган по местонахождению этого

имущества налоговых деклараций по налогу на имущество организаций (налоговых расчетов по авансовым платежам по налогу) до завершения процедуры государственной регистрации прав на недвижимое имущество организации может быть рекомендовано в целях ее учета в налоговом органе по местонахождению указанного недвижимого имущества подать в данный налоговый орган в произвольной форме заявление об учете с приложением документа, подтверждающего факт подачи документов на государственную регистрацию прав.

Налоговым органом будет осуществлена процедура учета организации в налоговом органе по местонахождению недвижимого имущества с присвоением КПП «41».

При поступлении в последующем сведений от органов Росреестра о государственной регистрации прав на указанное недвижимое имущество постановка на учет по данному основанию должна быть осуществлена в установленном порядке.

§ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ

» Письмо ФНС России от 16 сентября 2013 г. № ОА-4-13/16590® <Об ответственности за отсутствие апостиля на сертификатах о подтверждении статуса иностранного налогоплательщика, представленных для устранения двойного налогообложения по НДФЛ и налогу на прибыль>

Сертификаты, подтверждающие статус налогоплательщика в качестве резидента соответствующей страны, подлежат апостилированию, если иное прямо не предусмотрено международным договором, регулирующим вопросы налогообложения.

Большинство международных договоров Российской Федерации об избежании двойного налогообложения подобных положений не содержит. В связи с этим в последние годы при проработке проектов протоколов к договорам об избежании двойного налогообложения Россией предлагается включение пункта, согласно которому сертификат о резидентстве или любой иной документ, выданный компетентным органом Договаривающегося государства или его уполномоченным представителем, не требует легализации или апостиля для целей применения в другом Договаривающемся государстве, включая использование в судах или административных органах.

Согласно положениям ст. 232 и 312 НК РФ обязанность по представлению упомянутых сертификатов возлагается на иностранных налогоплательщиков. Поэтому отсутствие апостиля на таких документах не может служить основанием для привлечения налогового агента — российской организации к ответственности, предусмотренной частью первой НК РФ.

§ ОТЧЕТНОСТЬ

- » Письмо ФНС России от 5 сентября 2013 г. № БС-4-11/16088 «О порядке представления налоговым агентом по НДФЛ сведений о доходах физических лиц по телекоммуникационным каналам связи в случае выявления ошибок в протоколе приема сведений»

Если при представлении сведений по телекоммуникационным каналам связи в протоколе приема сведений выявлены сведения, содержащие ошибки, то повторно представляются только скорректированные (исправленные) сведения. Весь файл повторно не представляется.

- » Письмо ФНС России от 12 сентября 2013 г. № БС-4-11/16569 «О налоге на имущество организаций»

ФНС России разъясняет порядок корректного отражения КПП в налоговых декларациях по налогу на имущество организаций, представляемых крупнейшими налогоплательщиками в отношении имущества обособленных подразделений, имеющих отдельный баланс, и объектов недвижимого имущества, расположенных вне местонахождения организации и указанных обособленных подразделений.

Сообщается, в частности, что в представляемой крупнейшим налогоплательщиком налоговой декларации (налоговых расчетах по авансовым платежам) в отношении сумм налога, подлежащих уплате в бюджеты субъектов Российской Федерации, в которых у организации имеются выделенные на отдельный баланс обособленные подразделения и объекты недвижимого имущества (находящиеся вне местонахождения организации и указанных обособленных подразделений), должны быть указаны КПП, присвоенные налоговыми органами по местонахождению указанных обособленных подразделений и объектов недвижимого имущества.

§ ХОЗЯЙСТВЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

- » Приказ Минпромторга России от 14 июня 2013 г. № 916 «Об утверждении Правил организации производства и контроля качества лекарственных средств»

Правилами устанавливаются требования к организации производства и контроля качества лекарственных средств для медицинского применения и ветеринарного применения.

Правила распространяются на все виды лекарственных средств и устанавливают общие требования к организации их производства и контроля качества, а также специальные

требования к организации производства отдельных видов лекарственных средств.

Правила не распространяются на вопросы охраны труда персонала, занятого в производстве, на обеспечение промышленной безопасности, пожарной безопасности, взрывобезопасности, химической безопасности, санитарно-гигиенической безопасности и иной безопасности при производстве лекарственных средств, а также не затрагивают вопросы охраны окружающей среды. Принятие необходимых мер в указанных случаях является непосредственной обязанностью производителя в соответствии с нормативными правовыми актами РФ.

§ ЦЕННЫЕ БУМАГИ / ФИНАНСОВЫЙ РЫНОК

- » Приказ ФСФР России от 4 июля 2013 г. № 13-55/пз-н «Об утверждении Стандартов эмиссии ценных бумаг и регистрации проспектов ценных бумаг»

Стандартами регулируются эмиссия акций, опционов эмитента, российских депозитарных расписок и облигаций юридических лиц, а также порядок регистрации проспектов указанных ценных бумаг.

Действие Стандартов не распространяется на эмиссию государственных и муниципальных ценных бумаг, а также на эмиссию облигаций Банка России.

Стандарты содержат в том числе разделы, которыми регламентированы:

- процедура эмиссии ценных бумаг;
- внесение изменений в решение о выпуске (дополнительном выпуске) ценных бумаг и (или) в проспект ценных бумаг;
- эмиссия акций, размещаемых при учреждении акционерного общества;
- эмиссия дополнительных акций акционерного общества, размещаемых путем распределения среди акционеров;
- эмиссия акций, размещаемых путем конвертации при изменении номинальной стоимости, при изменении прав, при консолидации и дроблении;
- эмиссия ценных бумаг, размещаемых путем подписки;
- эмиссия ценных бумаг, размещаемых путем конвертации в них конвертируемых ценных бумаг;
- эмиссия ценных бумаг, подлежащих размещению при реорганизации юридических лиц;
- уведомление об изменении сведений, связанных с выпуском (дополнительным выпуском) ценных бумаг, их эмитентом и (или) лицом, предоставившим (предоставляющим) обеспечение по облигациям эмитента;
- регистрация проспекта ценных бумаг; регистрация основной части и дополнительной части проспекта ценных бумаг.

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

§ ТАМОЖЕННОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

- » Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 17 сентября 2013 г. № 196 «О введении обязательного предварительного информирования о товарах, ввозимых на единую таможенную территорию Таможенного союза железнодорожным транспортом»

С 1 октября 2014 г. вводится обязательное предварительное информирование о товарах, ввозимых на единую таможенную территорию Таможенного союза железнодорожным транспортом.

Перевозчик, в том числе таможенный перевозчик, осуществляющий ввоз товаров железнодорожным транспортом на единую таможенную территорию Таможенного союза, обязан представить предварительную информацию не менее чем за два часа до их перемещения через таможенную границу Таможенного союза. Уполномоченные экономические операторы, таможенные представители, экспедиторы, лица, имеющие право владения, пользования и (или) распоряжения товарами, иные заинтересованные лица представляют сведения о товарах, необходимые для осуществления предварительного информирования, перевозчику государства — члена Таможенного союза, на территории которого расположено место перемещения товаров через таможенную границу Таможенного союза, не менее чем за четыре часа до прибытия товаров. Перевозчик осуществляет прием указанных сведений от данных лиц и их консолидацию.

- » Постановление Правительства РФ от 30 августа 2013 г. № 754 «Об утверждении ставок вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из Российской Федерации за пределы государств — участников соглашений о Таможенном союзе, и о признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации»

В целях приведения ставок вывозных таможенных пошлин в соответствие с обязательствами Российской Федерации после ее присоединения к Всемирной торговой организации утверждены ставки вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из РФ за пределы государств — участников соглашений о Таможенном союзе.

- » Приказ ФТС России от 2 июля 2013 г. № 1225 «Об утверждении Порядка совершения таможенных операций в отношении экспресс-грузов, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза»

Порядком определяются особенности совершения таможенных операций в первоочередном порядке на территории Российской Федерации в отношении экспресс-грузов, пере-

мещаемых через таможенную границу Таможенного союза коммерческой организацией или несколькими коммерческими организациями, объединенными в рамках единой сети перевозок воздушным и автомобильным видами транспорта, предназначенной для доставки отправок в минимально возможный заявленный срок с использованием электронной информационной системы организации и отслеживания перевозок, а также агентами или подрядчиками экспресс-перевозчика.

§ БАНКОВСКОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

- » Письмо Минфина России, Федерального казначейства от 10 сентября 2013 г. № 02-03-10/37209/42-7.4-05/5.2-554 «О правомерности перечисления денежных средств, выдаваемых под отчет, на банковские счета сотрудников организации для оплаты ими с использованием банковских карт расходов, связанных с деятельностью организации, а также компенсации сотрудникам документально подтвержденных расходов»

В целях минимизации наличного денежного обращения, а также принимая во внимание нецелесообразность выдачи карт организации каждому сотруднику, направляемому в командировку, и специфику осуществления расходов, связанных с компенсацией сотрудникам документально подтвержденных расходов, Минфин России и Федеральное казначейство считают возможным перечисление средств на банковские счета физических лиц — сотрудников организации в целях осуществления ими с использованием карт физических лиц, выданных в рамках «зарплатных» проектов, оплаты командировочных расходов и компенсации сотрудникам документально подтвержденных расходов.

В нормативном акте, определяющем учетную политику организации, по мнению Минфина России и Федерального казначейства, должны быть предусмотрены положения, определяющие порядок расчетов с подотчетными лицами.

- » Информация Банка России от 13 сентября 2013 г. «О процентных ставках по операциям Банка России»

Совет директоров Банка России 13 сентября 2013 г. принял решение снизить процентную ставку по кредитам «овернайт» и по кредитам, обеспеченным нерыночными активами или поручительствами, на срок один день до уровня 6,50% годовых и повысить максимальную процентную ставку по депозитным операциям на аукционной основе на срок одна неделя до уровня 5,50% годовых, сохранив без изменения уровень ставок по другим операциям Банка России и ставки рефинансирования. Одновременно система инструментов процентной политики дополнена аукционом по предостав-

лению кредитов, обеспеченных нерыночными активами, по плавающей процентной ставке на срок три месяца. По решению Совета директоров Банка России минимальный спред к уровню единой процентной ставки по операциям предоставления и абсорбирования ликвидности на аукционной основе на срок одна неделя (ключевой ставки) для кредитных аукционов на срок три месяца устанавливается в размере 0,25 процентного пункта.

Указанное решение принято на основе оценки инфляционных рисков и перспектив экономического роста и является нейтральным с точки зрения направленности денежно-кредитной политики.

Обзор подготовлен специалистами «ФБК Право».
Полная версия обзора — на сайте компании «ФБК»
<http://www.fbk.ru/library/publications>



Спорные вопросы учета в целях налогообложения прибыли отдельных внереализационных расходов



Ю.М. Лермонтов
консультант Минфина
России
советник государственной
гражданской службы РФ

Между налогоплательщиками и налоговыми органами нередко возникают споры по вопросам, связанным с признанием в целях налогообложения прибыли внереализационных расходов. В данной статье автор с учетом последних разъяснений Минфина России и налоговых органов, а также судебной практики рассматривает наиболее волнующие налогоплательщиков вопросы учета внереализационных расходов.

Помимо расходов, связанных с реализацией, в целях налогообложения прибыли учитываются внереализационные расходы, соответствующие критериям п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ: существенными условиями признания их в целях налогообложения прибыли являются экономическая обоснованность расходов, факт наличия соответствующих оправдательных документов, служащих основанием для признания таких расходов, а также связь с деятельностью, направленной на получение доходов. Внереализационные расходы регулируются ст. 265 НК РФ.

Проценты по долговым обязательствам

В подпункте 2 п. 1 ст. 265 НК РФ указаны расходы в виде процентов по долговым обязательствам. Статьей 269 Кодекса установлен порядок определения предельного размера процентов, учитываемых организацией-заемщиком для целей налогообложения прибыли.

Согласно подп. 2 п. 2.2 Положения «О порядке предоставления (размещения) кредитными организациями денежных средств и их возврата (погашения)» (утверждено Банком России 31 августа 1998 г. № 54-П) предоставление (размещение) банком денежных средств клиентам банка осуществляется открытием кредитной линии, т.е. заключением соглашения (договора), на основании которого клиент-заемщик приобретает право на получение и использование в течение обусловленного срока денежных средств, при соблюдении одного из условий, установленных подп. 2 п. 2.2 названного Положения.

Таким образом, если комиссионное вознаграждение организации-кредитора за открытие ею кредитной линии выражено в процентном соотношении, то расходы в виде такого комиссионного вознаграждения организации-заемщику следует учитывать для целей налогообложения прибыли на основании подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ.

Если указанное комиссионное вознаграждение представляет собой фиксированную величину, выраженную в абсолютном выражении, то расходы в виде такого комиссионного вознаграждения организации-заемщику следует учитывать для целей налогообложения на основании подп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Такую позицию озвучило финансовое ведомство в письме от 27 августа 2012 г. № 03-03-06/1/432 (см. также письма Минфина России от 29 августа 2011 г. № 03-03-06/1/534, от 16 февраля 2011 г. № 03-07-08/43).

Затраты по выпуску и обслуживанию ценных бумаг

В подпункте 3 п. 1 ст. 265 НК РФ указаны расходы, связанные с организацией выпуска собственных ценных бумаг.

В рамках указанной нормы в качестве внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, правомерно, в частности, учитывать оплату услуг агента, с которым заключен договор для увеличения уставного капитала и привлечения внимания инвесторов к выпуску акций. Поскольку такая оплата связана с эмиссией ценных бумаг, то она может уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль (письмо Минфина России от 8 июля 2011 г. № 03-03-06/1/111).

В подпункте 4 п. 1 ст. 265 НК РФ указаны расходы, связанные с обслуживанием приобретенных налогоплательщиком ценных бумаг.

Как разъясняет Минфин России в письме от 10 сентября 2012 г. № 03-03-06/1/474, банк, осуществляющий принудительный выкуп акций у акционеров на основании ст. 84⁸ Закона об АО¹ (выкуп ценных бумаг открытого общества по требованию лица, которое приобрело более 95% акций) и несущий в связи с этим расходы, связанные с выкупом оставшегося пакета ценных бумаг (компенсация расходов регистратору, нотариальные расходы, расходы, связанные с переводом денежных средств физическим лицам, и т.д.), не может учесть эти расходы одновременно в момент перехода права собственности на ценные бумаги согласно подп. 4 п. 1 ст. 265 НК РФ.

Так, пунктом 1 ст. 84⁸ Закона об АО установлено, что лицо, которое приобрело более 95% акций открытого акционерного общества, вправе направить в общество требование о выкупе у акционеров — владельцев акций, а также у владельцев эмиссионных ценных бумаг, конвертируемых в такие акции, указанные ценные бумаги.

На основании п. 3 ст. 84⁸ Закона об АО расходы, понесенные открытым обществом и регистратором, подлежат возмещению лицом, которое приобрело более 95% акций открытого общества и по требованию которого осуществляется выкуп ценных бумаг.

Учитывая изложенное, расходы банка, осуществляющего принудительный выкуп ценных бумаг, не уменьшают его налогооблагаемую прибыль, поскольку такие расходы в соответствии с п. 3 ст. 84⁸ Закона об АО подлежат возмещению лицом, по требованию которого осуществляется выкуп ценных бумаг.

Отрицательная курсовая и суммовая разница

В подпункте 5 п. 1 ст. 265 НК РФ указаны расходы в виде отрицательной курсовой разницы.

Как поясняет финансовое ведомство в письме от 17 октября 2012 г. № 03-03-06/1/556, курсовые разницы в связи с переоценкой непогашенной суммы долгового обязательства в виде кредита, выданного в иностранной валюте, учитываются для целей налогообложения прибыли российской организацией-заемщиком и определяются на дату прекращения (исполнения) долгового обязательства по возврату кредита и (или) на последнее число отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше.

При этом, исходя из письма Минфина России от 23 апреля 2012 г. № 03-03-06/2/43, банк должника не должен фиксировать сумму задолженности в рублях на дату вынесения судебного решения и учитывать при исчислении налога на прибыль суммы переоценки и курсовой разницы, ведь оснований для прекращения переоценки требований, выраженных в иностранной валюте, при вынесении решения суда о взыскании суммы соответствующей задолженности из положений главы 25 НК РФ не усматривается.

В случае взыскания задолженности в судебном порядке налогоплательщик учитывает в составе внереализационных доходов (расходов) сумму курсовой разницы в виде разницы между суммой задолженности по официальному курсу иностранной валюты, установленному Банком России на дату погашения задолженности, и суммой задолженности, подлежащей взысканию на основании решения суда, вступившего в законную силу, в рублях по курсу на дату вынесения судебного решения.

В подпункте 5¹ п. 1 ст. 265 НК РФ указаны расходы в виде суммовой разницы.

На основании письма УФНС России по г. Москве от 11 апреля 2012 г. № 16-15/031771[®] для определения и учета в налоговых целях суммовых разниц необходимо установить в договоре согласованную сторонами дату, на которую будет определяться цена. При этом если договором такая цена определена в условных единицах и также сторонами в договоре согласована дата, на которую определяется цена договора исходя из курса условной единицы, то суммовые разницы возникают, только если момент реализации товаров приходится на более раннюю дату, чем установлена сторонами для определения цены договора.

Когда цена договора определена сторонами в условных единицах на дату оплаты, суммовые разницы возникают только по той части стоимости товара (работ, услуг, имущественных прав), которая оказалась неоплаченной после получения права собственности на товар, имущественное право, результаты работ, получения услуг. При предварительной оплате суммовые разницы не возникают (письма Минфина России от 30 августа 2012 г. № 03-03-06/1/439, от 10 августа 2012 г. № 03-03-06/1/403).

Погашение векселя не признается реализацией товара, в связи с чем суммовых разниц, учитываемых на основании подп. 11¹ ст. 250 и подп. 5¹ п. 1 ст. 265 НК РФ, у налого-

¹ Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

плательщика не возникает (письмо Минфина России от 15 ноября 2011 г. № 03-03-06/2/172).

Расходы на резервы по сомнительным долгам

В подпункте 7 п. 1 ст. 265 НК РФ указаны расходы на формирование резервов по сомнительным долгам. Сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последнее число отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и исчисляется в соответствии с п. 4 ст. 266 НК РФ.

В главе 25 НК РФ сомнительный долг рассматривается как любая просроченная и необеспеченная дебиторская задолженность и не устанавливается никаких дополнительных требований для признания задолженности перед налогоплательщиком сомнительным долгом.

Вместе с тем, как отмечает ФНС России в письме от 16 января 2012 г. № ЕД-4-3/269[®], в соответствии со ст. 410 Гражданского кодекса РФ обязательство прекращается полностью или частично зачетом встречного однородного требования, срок которого наступил либо срок которого не указан или определен моментом востребования. Для зачета достаточно заявления одной стороны.

Следовательно, просроченная и необеспеченная дебиторская задолженность при наличии у налогоплательщика просроченной кредиторской задолженности перед тем же контрагентом не может быть признана сомнительным долгом в связи с возможностью налогоплательщика осуществить в одностороннем порядке зачет встречных обязательств.

Другими словами, при наличии права на зачет спорная задолженность не может учитываться при формировании резерва. Данный вывод также подтверждается Определением ВАС РФ от 31 декабря 2009 г. № ВАС-16876/09.

Таким образом, налогоплательщик вправе сформировать резерв по сомнительным долгам в отношении указанной дебиторской задолженности в той ее части, которая превышает просроченную кредиторскую задолженность налогоплательщика перед тем же контрагентом. Указанная позиция нашла свое отражение в письмах Минфина России от 21 сентября 2011 г. № 03-03-06/1/579 и от 6 августа 2010 г. № 03-03-06/1/528.

Согласно п. 3 ст. 266 НК РФ налогоплательщик вправе создавать резервы по сомнительным долгам в порядке, предусмотренном ст. 266 НК РФ. Суммы отчислений в эти резервы включаются в состав внереализационных расходов на последнее число отчетного (налогового) периода. Настоящее положение не применяется в отношении расходов по формированию резервов по долгам, образовавшимся в связи

с невыплатой процентов, за исключением банков. Банки вправе формировать резервы по сомнительным долгам в отношении задолженности, образовавшейся в связи с невыплатой процентов по долговым обязательствам, а также в отношении иной задолженности, за исключением ссудной и приравненной к ней.

Например, организация, получающая денежные средства от агентов по сбору платежей за оказанные ею покупателям (абонентам) услуги связи, не вправе создавать резерв по сомнительным долгам в случае неисполнения в срок агентом по сбору платежей обязанности по перечислению ей денежных средств, собранных от абонентов (письмо Минфина России от 4 апреля 2012 г. № 03-03-06/1/178). По аналогичному основанию и кредитный потребительский кооператив, выдающий займы, не вправе создавать резерв по сомнительным долгам под эти займы и под соответствующие проценты по ним независимо от наличия или отсутствия обеспечения в виде залога, поручительства, банковской гарантии по выданным займам (письмо Минфина России от 5 марта 2012 г. № 03-03-06/4/17).

Затраты на ликвидацию основных средств

Согласно подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств (ОС), на списание нематериальных активов, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества), охрану недр и другие аналогичные работы учитываются в составе внереализационных расходов. Расходы в виде сумм недоначисленной амортизации включаются в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, только по объектам амортизируемого имущества, по которым амортизация начисляется линейным методом. Объекты амортизируемого имущества, по которым амортизация начисляется нелинейным методом, выводятся из эксплуатации в порядке, установленном п. 13 ст. 259² НК РФ.

В случае частичной ликвидации объект ОС не выводится из эксплуатации, следовательно, положения подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ неприменимы в отношении учета недоначисленной амортизации по той части объекта ОС, которая подлежала ликвидации. Сумма недоначисленной амортизации по ликвидированной части объекта ОС подлежит включению в состав внереализационных расходов на основании подп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ при условии соответствия таких расходов п. 1 ст. 252 Кодекса (письма Минфина России от 3 августа 2012 г. № 03-03-06/1/378 и от 19 августа 2011 г. № 03-03-06/1/503).

Не учитывается для целей налогообложения прибыли в составе расходов организации и стоимость ликвидируе-

мого недостроенного объекта (письма Минфина России от 23 ноября 2011 г. № 03-03-06/1/772, от 7 мая 2007 г. № 03-03-06/1/261 и УФНС России по г. Москве от 29 декабря 2011 г. № 16-15/126138®).

При этом доходов в виде стоимости полученных материалов в ходе демонтажа или разборки при ликвидации недостроенного объекта ОС не возникает.

В случае реализации материалов, полученных при демонтаже или разборке в ходе ликвидации недостроенного объекта ОС, полученная выручка будет являться доходом от реализации, который подлежит обложению налогом на прибыль на общих основаниях.

Затраты на консервацию основных средств

В подпункте 9 п. 1 ст. 265 НК РФ указаны расходы, связанные с консервацией и расконсервацией мощностей и объектов.

Порядок консервации ОС налоговым законодательством не регламентируется. Согласно п. 63 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств (утверждены приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н) порядок консервации объектов ОС, принятых к учету, устанавливается руководителем организации.

Управление ФНС России по г. Москве в письме от 2 сентября 2005 г. № 20-12/62488 пришло к выводу, что при отнесении расходов к затратам на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов следует иметь в виду, что порядок консервации ОС, числящихся на балансе, устанавливается и утверждается руководителем организации. На консервацию переводятся, как правило, ОС, находящиеся в определенном комплексе или объекте и имеющие законченный цикл производства. При этом составляется смета расходов на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов.

Документами для оформления консервации объектов ОС должны быть:

- приказ руководителя о создании комиссии по переводу объектов ОС на консервацию и о порядке консервации. В задачи комиссии входят осмотр объектов, оценка экономической целесообразности консервации и оформление соответствующих документов;
- приказ на проведение инвентаризации по выявлению неиспользуемых объектов ОС (ИНВ-22);
- инвентаризационная опись (ИНВ-1);
- приказ, в котором указываются причины (например, финансовые трудности, отсутствие арендаторов) и основания для консервации объектов ОС;
- акт о переводе объектов ОС на консервацию, содержащий наименование ОС, его инвентарный номер, первоначальную стоимость, сумму начисленной амортизации, остаточную стоимость, причины и сроки консервации;

- смета расходов на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов, утвержденная руководителем организации.

Поскольку унифицированной формы акта нет, организация должна самостоятельно разработать форму и утвердить ее в учетной политике.

Судебные расходы

В подпункте 10 п. 1 ст. 265 НК РФ предусмотрено, что в состав внереализационных расходов включаются судебные расходы и арбитражные сборы. В статье 101 Арбитражного процессуального кодекса РФ установлено, что судебные расходы состоят из государственной пошлины и судебных издержек, связанных с рассмотрением дела арбитражным судом.

Распределение судебных расходов между лицами, участвующими в деле, и возврат государственной пошлины осуществляются в порядке, определенном ст. 104 и 110 АПК РФ, ст. 333⁴⁰ НК РФ.

Расходы организации признаются для целей налогообложения прибыли в зависимости от выбранного метода признания доходов и расходов, установленного ст. 272 и 273 НК РФ.

На основании п. 1 ст. 272 НК РФ организации, применяющие метод начисления, принимают расходы в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты. Дата признания в целях налогообложения прибыли осуществленных внереализационных и прочих расходов определяется на основании положений п. 7 ст. 272 НК РФ (письмо Минфина России от 20 сентября 2010 г. № 03-03-06/1/597).

Исходя из нормы подп. 10 п. 1 ст. 265 НК РФ госпошлина, ранее уплаченная при подаче искового заявления и возмещаемая по решению суда должником, по нашему мнению, учитывается в составе внереализационных доходов также на дату вступления в законную силу решения суда (письмо УФНС России по г. Москве от 13 апреля 2012 г. № 16-15/032820®).

Затраты на аннулированные заказы

В подпункте 11 п. 1 ст. 265 НК РФ указаны затраты на аннулированные производственные заказы.

Отметим, что расходы на прекращенное строительство в качестве затрат на производство, не давшее продукции, учитываются, если имеются экономическая обоснованность таких расходов, наличие у организации соответствующих оправдательных документов, служащих основанием для признания таких расходов, а также связь с деятельностью организации, направленной на получение доходов (письма Минфина России от 29 марта 2012 г. № 03-03-06/1/163, от 14 ноября 2011 г. № 03-03-06/1/754).

По мнению финансового ведомства, высказанному в письме от 5 мая 2012 г. № 03-03-06/1/234, в ситуации, когда орга-

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

низация планировала строительство жилого дома и последующую реализацию квартир и в указанных целях ею были понесены расходы на проектные и изыскательские работы, однако в связи с экономическими затруднениями право аренды земельного участка, на котором планировалось строительство, было передано сторонней организации в счет долгов по мировому соглашению, неправомерно учитывать в составе внереализационных расходов для целей исчисления налога на прибыль списанные расходы как затраты на производство, не давшее продукции, согласно подп. 11 п. 1 ст. 265 НК РФ.

ВАС РФ в Определении от 29 октября 2010 г. № ВАС-13906/10 рассмотрел спор относительно правомерности учета в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, затрат, которые учитывались у налогоплательщика как незавершенное производство и были понесены им до создания новой организации в целях возделывания сельскохозяйственных культур и выращивания поголовья животных. Налоговый орган, установив, что уборку указанных сельскохозяйственных культур осуществляла новая организация, которая и получила соответствующий доход в результате завершения производства, а также то, что поголовье животных, для выращивания которых были понесены спорные расходы, также было передано налогоплательщиком организации, пришел к выводу, что названные расходы подлежали отражению в качестве таковых для целей налогообложения у новой организации, а не у налогоплательщика.

Суд, соглашаясь с изложенной позицией налогового органа, также пришел к выводу, что спорные расходы, учтывавшиеся комбинатом как незавершенное производство, не могут быть квалифицированы согласно подп. 11 п. 1 ст. 265 НК РФ в качестве затрат на производство, не давшее продукции (поскольку к названной категории относятся затраты, связанные с продукцией, которая не была произведена в силу тех или иных объективных причин, что в рассматриваемом случае отсутствует).

Судом установлено, что соответствующий результат работ получен новой организацией и именно она была вправе учесть спорные расходы при исчислении налога на прибыль.

Спорные расходы подлежали учету налогоплательщиком при оценке вносимого им вклада в имущество организации (под которым в рассматриваемом случае следовало понимать переданное поголовье животных, а также результат работ по возделыванию сельскохозяйственных культур). Расходы, понесенные налогоплательщиком в целях осуществления вклада в имущество учрежденной им организации, в силу п. 16 ст. 270 НК РФ не учитываются при налогообложении.

Санкции за нарушение обязательств

Подпунктом 13 п. 1 ст. 265 НК РФ к внереализационным расходам отнесены расходы 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 или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба.

Статьей 1082 ГК РФ установлено, что, удовлетворяя требование о возмещении вреда, суд в соответствии с обстоятельствами дела обязывает лицо, ответственное за причинение вреда, возместить вред в натуре (предоставить вещь того же рода и качества, исправить поврежденную вещь и т.п.) или возместить причиненные убытки.

Понятие убытков раскрывается в п. 2 ст. 15 ГК РФ: под убытками понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб) и неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода).

Следовательно, единовременные выплаты в счет возмещения морального вреда не могут быть приравнены к возмещению причиненного ущерба и соответственно не могут учитываться в целях налогообложения по основаниям, предусмотренным подп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ (письма ФНС России от 16 июля 2012 г. № ЕД-4-3/11629[®], от 16 мая 2012 г. № ЕД-4-3/8057).

Отметим, что в отношении рассматриваемых выплат ст. 265 НК РФ не установлены лимиты или пределы, в которых налогоплательщик может учитывать указанные расходы.

В связи с этим не ясен вопрос об учете подобных затрат, в отношении которых предусмотрено производство выплат сверх установленного действующим законодательством РФ размера возмещения вреда. Например, Федеральным отраслевым соглашением по угольной промышленности Российской Федерации на 2010—2012 гг. предусмотрены выплаты в случае гибели работника в результате несчастного случая на производстве, смерти инвалида, которая наступила вследствие трудового увечья. В этих случаях работодатель обеспечивает возмещение вреда сверх установленного действующим законодательством РФ размера.

Финансовое ведомство при таких обстоятельствах посчитало, что если организация подписала указанное Соглашение, то в случае гибели ее работника в результате несчастного случая на производстве или смерти инвалида, которая наступила вследствие трудового увечья, расходы на выплату единовременного пособия, предусмотренного Соглашением, могут быть включены в состав внереализационных расходов для целей налогообложения прибыли на основании подп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ, поскольку указанные выплаты предусмотрены Федеральным законом от 20 июня 1996 г. № 81-ФЗ «О государственном регулировании в области добычи и использования угля, об особенностях социальной защиты работников организаций угольной промышленности» (письма Минфина России от 22 ноября 2012 г. № 03-03-06/1/602,

от 22 ноября 2012 г. № 03-03-06/1/603, от 22 ноября 2012 г. № 03-03-06/1/604, от 16 ноября 2012 г. № 03-03-06/1/590).

Другой пример. При решении вопроса о правомерности признания в целях исчисления налога на прибыль в качестве расходов на возмещение причиненного ущерба суммы выплаты другому юридическому лицу по решению суда за необоснованное обогащение от пользования земельным участком следует учитывать нормы п. 1 ст. 1102 ГК РФ, определяющие, что лицо, которое без установленных законом, иными правовыми актами или сделкой оснований приобрело или сберегло имущество (приобретатель) за счет другого лица (потерпевшего), обязано возратить последнему неосновательно приобретенное или сбереженное имущество (неосновательное обогащение), за исключением случаев, предусмотренных ст. 1109 ГК РФ.

Как указано в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 12 марта 2007 г. № А43-15380/2006-32-601, присужденные к выплате суммы в виде неосновательного обогащения нельзя отнести ни к штрафам (пеням), ни к иным санкциям, подлежащим уплате за нарушение договорных обязательств, ни к расходам на возмещение причиненного ущерба.

Следовательно, в силу приведенных норм действующего законодательства и правоприменительной практики отношение к внереализационным расходам сумм присужденного неосновательного обогащения неправомерно. К такому выводу пришла УФНС России по г. Москве в письме от 3 сентября 2012 г. № 16-15/082389®.

Рассмотрим еще одну ситуацию: согласно п. 1 ст. 14 Федерального закона от 29 ноября 2010 г. № 326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации» страховая медицинская организация осуществляет отдельные полномочия страховщика в соответствии с данным Законом и договором о финансовом обеспечении обязательного медицинского страхования, заключенным между территориальным фондом и страховой медицинской организацией.

Пунктом 9 Формы типового договора о финансовом обеспечении обязательного медицинского страхования (утверждена приказом Минздравсоцразвития России от 9 сентября 2011 г. № 1030н) установлено, что при выявлении нарушений договорных обязательств территориальный фонд при возмещении страховой медицинской организации затрат на оплату медицинской помощи уменьшает платежи на сумму выявленных нарушений или неисполненных договорных обязательств и применяет штрафные санкции.

В связи с этим некоторые налогоплательщики полагают, что их расходы в виде санкций, предусмотренных договором о финансовом обеспечении обязательного медицинского страхования, могут учитываться в целях исчисления налога на прибыль в соответствии с подп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ.

Однако при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде пеней, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды),

а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством РФ предоставлено право наложения указанных санкций (п. 2 ст. 270 НК РФ).

Таким образом, штраф, уплаченный страховой медицинской организацией территориальному фонду в силу договора о финансовом обеспечении обязательного медицинского страхования, не может быть учтен страховой медицинской организацией для целей налогообложения (письма Минфина России от 18 мая 2012 г. № 03-03-06/3/7, УФНС России по г. Москве от 20 июня 2012 г. № 16-15/053960®).

Много вопросов вызывает обязанность соблюдения требований обоснованности и документального подтверждения расходов. Так, в случае, когда хранитель не обеспечил сохранность товара на складе и удовлетворил претензию покупателя о возмещении ущерба, в силу рассматриваемой нормы сумму ущерба на дату признания претензии представляется возможным относить в налоговом учете к внереализационным расходам.

Вместе с тем утрата товара на складе может возникнуть вследствие различных обстоятельств: нарушения условий приемки, хранения или продажи товаров, халатных действий складского персонала и пр. В то же время в целях признания расходов обоснованными подп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ не устанавливает обязанность лица, возмещающего ущерб, проводить какие-либо обязательные мероприятия по расследованию причин утраты товара, установлению виновных и взысканию с них ущерба.

В такой ситуации необходимо учитывать, что расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Согласно ст. 238 Трудового кодекса РФ работник обязан возместить работодателю причиненный ему прямой действительный ущерб. Неполученные доходы (упущенная выгода) взысканию с работника не подлежат.

Под прямым действительным ущербом понимается реальное уменьшение наличного имущества работодателя или ухудшение состояния указанного имущества (в том числе имущества третьих лиц, находящегося у работодателя, если работодатель несет ответственность за сохранность этого имущества), а также необходимость для работодателя произвести затраты либо излишние выплаты на приобретение, восстановление имущества или на возмещение ущерба, причиненного работником третьим лицам (письмо Минфина России от 24 мая 2012 г. № 03-03-06/1/269).

Условием учета суммы выплаченной неустойки в расходах при исчислении налога на прибыль является признание должником суммы выплаченной неустойки (письмо Минфина России от 25 мая 2012 г. № 03-03-06/1/272). Признание должником суммы неустойки (штрафа, пеней) свидетельствует о подтверждении им факта существования с контрагентом определенных правоотношений, наличия с его стороны

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

нарушения (неисполнения или ненадлежащего исполнения) принятых на себя договорных обязательств, а также желания добровольного возмещения заранее оговоренных с контрагентом сумм штрафных санкций за совершение этих нарушений.

При этом обстоятельством, свидетельствующим о признании должником обязанности уплатить указанную сумму неустойки (штрафа, пеней), является как фактическая уплата кредитору, так и письменное подтверждение, выражающее готовность заплатить штраф.

Налоги по списанным товарам

В подпункте 14 п. 1 ст. 265 НК РФ указаны налоги, относящиеся к поставленным материально-производственным запасам, работам, услугам, если кредиторская задолженность по такой поставке списана в отчетном периоде в соответствии с п. 18 ст. 250 НК РФ.

Следовательно, налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль на сумму НДС только по кредиторской задолженности по МПЗ, работам, услугам, списанной в отчетном периоде в соответствии с п. 18 ст. 250 НК РФ в состав внереализационных доходов.

При этом возможность учесть в составе внереализационных расходов суммы НДС по полученным авансам, списанным в связи с истечением срока исковой давности, главой 25 НК РФ не предусмотрена (письма Минфина России от 7 декабря 2012 г. № 03-03-06/1/635, от 10 февраля 2010 г. № 03-03-06/1/58).

Работы по мобилизации

Федеральным законом от 29 ноября 2012 г. № 206-ФЗ «О внесении изменений в главы 21 и 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» были внесены изменения, в частности, в подп. 17 п. 1 ст. 265 и п. 1 ст. 256 НК РФ. Указанные изменения вступили в силу 1 января 2013 г.

Согласно измененной редакции подп. 17 п. 1 ст. 265 НК РФ в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются расходы на проведение работ по мобилизационной подготовке, включая затраты на содержание мощностей и объектов, необходимых для выполнения мобилизационного плана, за исключением расходов на приобретение, создание, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение амортизируемого имущества, относящегося к мобилизационным мощностям. При этом п. 1 ст. 256 НК РФ дополнен абзацем, согласно которому имущество, относящееся к мобилизационным мощностям, подлежит амортизации в порядке, установленном главой 25 НК РФ.

Таким образом, расходы, связанные с приобретением, созданием, реконструкцией, модернизацией, техническим перевооружением амортизируемого имущества, относящегося к мобилизационным мощностям, будут учитываться при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций через механизм начисления амортизации в порядке, установленном главой 25 НК РФ.

Другие расходы (некапитального характера), включая затраты на содержание мощностей и объектов, необходимых для выполнения мобилизационного плана, подлежат учету одновременно в составе внереализационных расходов на основании подп. 17 п. 1 ст. 265 НК РФ.

Обязанность по согласованию с уполномоченными органами исполнительной власти и органами местного самоуправления перечня видов работ по мобилизационной подготовке, расходы на проведение которых не подлежат компенсации из бюджетов, включая затраты на содержание мощностей и объектов, загруженных (используемых) в производстве частично, но необходимых для выполнения мобилизационных заданий (заказов), возложена на организацию Федеральным законом от 26 февраля 1997 г. № 31-ФЗ «О мобилизационной подготовке и мобилизации в Российской Федерации» (п. 2 ст. 14).

Как поясняет Минфин России в письме от 26 сентября 2012 г. № 03-03-10/115, к расходам по мобилизации исходя из сложившейся арбитражной практики относятся расходы капитального характера.

Дата признания указанных затрат в целях налогообложения прибыли организаций НК РФ не определена. В то же время расходы, учитываемые в целях налогообложения прибыли организаций, должны отвечать критериям п. 1 ст. 252 НК РФ, в частности быть подтвержденными документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

В настоящее время перечень и порядок оформления документов, дающих право на включение расходов на проведение работ по мобилизационной подготовке, не подлежащих компенсации из бюджета, в состав внереализационных расходов, содержатся:

- в Положении о порядке экономического стимулирования мобилизационной подготовки экономики (утверждено Минэкономразвития России, Минфином России, МНС России 2 декабря 2002 г. № ГГ-181/13-6-5/9564/БГ-18-01/3; далее — Положение);
- Рекомендациях по форме документов, подтверждающих право организаций, имеющих мобилизационные задания (заказы) и (или) задачи по мобилизационной работе, на налоговые льготы, а также на включение в состав внереализационных расходов обоснованных затрат на проведение работ по мобилизационной подготовке (утверждены Минэкономразвития России и Минфином России, направлены для использования в работе письмом Минфина России от 17 августа 2005 г. № 03-06-02-02/68; далее — Рекомендации).

В соответствии с Рекомендациями для подтверждения права на включение во внереализационные расходы указанных затрат организация представляет в налоговый орган по месту постановки на учет согласованные с уполномоченным федеральным органом власти документы либо по формам № 4 «План проведения работ по мобилизационной подготовке, выполняемых за счет собственных средств» и № 5 «Смета затрат на проведение работ по мобилизационной подготовке, выполняемых за счет собственных средств» из Положения, либо по форме № 3 «Перечень работ по мобилизационной подготовке, расходы на проведение которых не подлежат компенсации из бюджета» из Рекомендаций.

Таким образом, для признания в целях налогообложения прибыли указанных затрат в качестве расходов на проведение работ по мобилизационной подготовке необходимо:

- 1) наличие согласованного с уполномоченным федеральным органом исполнительной власти перечня видов работ по мобилизационной подготовке (документы по формам № 4 и № 5 из Положения или по форме № 3 из Рекомендаций);
- 2) включение объекта в перечень имущества мобилизационного назначения;
- 3) подтверждение выполнения работ по реконструкции соответствующими актами приема-передачи работ.

При этом указанные затраты уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль одновременно.

Как показывает складывающаяся арбитражная практика, документальное подтверждение права на включение не подлежащих компенсации из бюджета расходов на проведение работ по мобилизационной подготовке в состав внереализационных суды не увязывают с моментом ввода объекта в эксплуатацию после проведения работ по реконструкции (Решения Арбитражного суда г. Москвы от 17 августа 2011 г. № А40-26487/11-20-115, от 24 марта 2011 г. № А40-549/11-115-3).

В силу нормы п. 5 ст. 252 НК РФ суммы, отраженные в составе расходов налогоплательщика, не подлежат повторному включению в состав его расходов. Следовательно, налогоплательщику, который в предыдущем налоговом периоде учитывал расходы на реконструкцию ОС в общеустановленном порядке через амортизационные отчисления, а в текущем налоговом периоде признал их как расходы на проведение работ по мобилизационной подготовке и учел их одновременно на основании подп. 17 п. 1 ст. 265 НК РФ, следует подать уточненную налоговую декларацию. В ней амортизационные отчисления должны быть рассчитаны исходя из первоначальной стоимости ОС без учета затрат на реконструкцию.

При выбытии объекта ОС, затраты на реконструкцию которого были учтены одновременно по подп. 17 п. 1 ст. 265 НК РФ, или в случае исключения данного объекта из перечня имущества мобилизационного назначения остаточная

стоимость такого объекта определяется без учета затрат на реконструкцию, учтенных в качестве расходов на проведение работ по мобилизационной подготовке.

Если организация в рамках проведения работ по мобилизационной подготовке приобретает (создает) объекты ОС, амортизация по ним не начисляется. В случае выбытия таких ОС их стоимость признается равной нулю, если затраты на их приобретение (создание) при выполнении вышеуказанных условий учтены одновременно как затраты на проведение работ по мобилизационной подготовке (письмо Минфина России от 26 сентября 2012 г. № 03-03-10/115).

Отчисления в ДОСААФ России

В подпункте 19 п. 1 ст. 265 НК РФ указаны отчисления в структуру ДОСААФ России. Для применения указанного подпункта необходимо, чтобы организация, которая производит данные отчисления, в обязательном порядке входила в структуру ДОСААФ.

При этом НК РФ не содержит норм по обязательному несению налогоплательщиками — организациями, входящими в структуру ДОСААФ, указанных расходов, а также по размеру таких расходов.

При применении подп. 19 п. 1 ст. 265 НК РФ необходимо учитывать следующее. На основании подп. 10 п. 2 ст. 251 НК РФ к доходам, не учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль, относятся целевые поступления в виде использованных по назначению средств, полученных структурными организациями ДОСААФ от организаций, входящих в структуру ДОСААФ, используемые в соответствии с учредительными документами на подготовку согласно законодательству РФ граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта.

При этом в соответствии с общим порядком, установленным в п. 34 ст. 270 НК РФ, для целей налогообложения прибыли организаций не учитываются расходы в виде сумм целевых отчислений, произведенных налогоплательщиком на цели, указанные в п. 2 ст. 251 НК РФ.

Вместе с тем, поскольку в отношении расходов в виде отчислений организаций, входящих в структуру ДОСААФ, в ст. 265 НК РФ установлена специальная норма, такие расходы организации учитываются для целей налогообложения прибыли независимо от включения отчислений в состав целевых поступлений их получателями.

Премии (скидки)

В соответствии с подп. 19¹ п. 1 ст. 265 НК РФ в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются, в частности, расходы в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) про-

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

давцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, например объема покупок.

Таким образом, доходы от реализации товаров учитываются в полном объеме, а затем премии (скидки) включаются в состав расходов в целях определения налогооблагаемой прибыли, если указанные скидки (премии) предусмотрены условиями соответствующего договора купли-продажи (без изменения цены), а основанием их предоставления является выполнение определенных условий договора. При этом произведенные расходы должны отвечать критериям ст. 252 НК РФ в части экономической обоснованности и документального подтверждения (письма Минфина России от 28 декабря 2012 г. № 03-01-18/10-200, от 17 августа 2012 г. № 03-03-06/1/414, от 31 июля 2012 г. № 03-03-06/1/372).

Необходимо учитывать, что приведенная норма применяется только в отношении договоров поставки и купли-продажи.

Федеральный закон от 28 декабря 2009 г. № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» (далее — Закон № 381-ФЗ) не использует такие понятия, как скидка, премия и бонус. В целях налогообложения прибыли учитываются только те премии (скидки), предоставление которых не противоречит законодательству РФ.

Так, согласно п. 4 ст. 9 Закона № 381-ФЗ соглашением сторон договора поставки продовольственных товаров может предусматриваться включение в его цену вознаграждения, выплачиваемого хозяйствующему субъекту, осуществляющему торговую деятельность, в связи с приобретением им у хозяйствующего субъекта, осуществляющего поставки продовольственных товаров, определенного количества продовольственных товаров. Размер указанного вознаграждения подлежит согласованию сторонами этого договора, включению в его цену и не учитывается при определении цены продовольственных товаров. Размер вознаграждения не может превышать 10% цены приобретенных продовольственных товаров.

Таким образом, вознаграждение, выплачиваемое хозяйствующему субъекту, осуществляющему торговую деятельность, в связи с приобретением им у хозяйствующего субъекта, осуществляющего поставки продовольственных товаров, определенного количества товаров, предусмотренное изложенной выше нормой Закона № 381-ФЗ, тождественно премии (скидке), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий

договора, в частности объема покупок, и предусмотренной подп. 19¹ п. 1 ст. 265 НК РФ.

Пункт 6 ст. 9 Закона № 381-ФЗ содержит положение, согласно которому включение в цену договора поставки продовольственных товаров иных видов вознаграждений за исполнение хозяйствующим субъектом, осуществляющим торговую деятельность, условий этого договора и (или) его изменение не допускаются.

Таким образом, расходы хозяйствующего субъекта, осуществляющего поставки продовольственных товаров, в виде вознаграждения, выплачиваемого на основании договора поставки хозяйствующему субъекту, осуществляющему торговую деятельность, и не предусмотренного п. 4 ст. 9 Закона № 381-ФЗ, в целях налогообложения прибыли не учитываются (письма Минфина России от 12 октября 2011 г. № 03-03-06/1/665, УФНС России по г. Москве от 2 июля 2012 г. № 16-15/057968[®], от 2 июля 2012 г. № 16-15/057945[®], от 28 мая 2012 г. № 16-15/046878[®]).

Отчисления организаторов лотерей

В подпункте 19² п. 1 ст. 265 НК РФ указаны целевые отчисления от лотерей.

Подпунктом 2 п. 1 ст. 10 Закона о лотереях¹ установлены обязательные нормативы лотереи, к числу которых отнесен размер целевых отчислений от лотереи, который должен составлять не менее чем 10% выручки от проведения лотереи. При этом положение подп. 2 п. 1 ст. 10 данного Закона не распространяется на государственные лотереи.

Пунктом 2 ст. 10 Закона о лотереях установлено, что требования к нормативам не распространяются на стимулирующие лотереи. Статьей 11 названного Закона определен перечень социально значимых объектов и мероприятий, на финансирование которых используются целевые отчисления от лотереи.

Таким образом, осуществляемые в размере и порядке, предусмотренных ст. 10 и 11 Закона о лотереях, целевые отчисления от лотерей, не являющихся стимулирующими и государственными, на основании подп. 19² п. 1 ст. 265 НК РФ включаются в состав внереализационных расходов и учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Аналогичная позиция изложена в письме Минфина России от 14 февраля 2011 г. № 03-03-06/1/95. **ФБК**

¹ Федеральный закон от 11 ноября 2003 г. № 138-ФЗ «О лотереях».



Передача исключительных прав по сублицензионному договору: особенности оформления и риски



С.С. Ермоленко
старший юрисконсульт
«ФБК Право»
канд. юрид. наук



Н.Д. Рябова
менеджер «ФБК Право»



А.С. Ермоленко
партнер ФБК
руководитель практики
корпоративного права
«ФБК Право»
канд. юрид. наук

При заключении договора с государственным заказчиком исполнитель зачастую вынужден использовать форму договора, предложенную заказчиком. Не являются исключением и сублицензионные договоры. Такая же ситуация может сложиться и при оформлении сублицензии не только с государственным заказчиком, но и с другой коммерческой организацией. В этой ситуации возникает вопрос об объеме прав и обязанностей, которые могут быть переданы лицензиатом в пользу сублицензиата с учетом условий, указанных в основном лицензионном договоре. Рассмотрим проблемы, связанные с особенностями передачи прав по сублицензионному договору, а также проанализируем сопутствующие риски с гражданско-правовой и налоговой точек зрения.

Приведем условную ситуацию. Исполнитель (далее также — лицензиат) является стороной лицензионного договора, по которому приобретает неисключительные права на программное обеспечение (ПО) с целью последующей передачи этих прав государственному заказчику (далее также — заказчик, сублицензиат) по сублицензионному договору.

Лицензионным договором предусмотрено, что лицензиат имеет право на передачу прав на использование программного обеспечения по сублицензионному договору. В этом случае сублицензионный договор должен соответствовать условиям, предусмотренным в лицензионном договоре.

Лицензиат заключил с государственным заказчиком сублицензионный договор, условия которого не в полной мере соответствуют требованиям лицензионного договора. При этом лицензиату необходимо определить, существует ли риск признания заключенного сублицензионного договора нелегитимным и каковы вследствие этого риски доначисления НДС на стоимость переданных прав (льгота по НДС предусмотрена подп. 26 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса РФ).

Оценка гражданско-правовых рисков

Риск перекалфикации сублицензионного договора в иной вид договора

В силу п. 5 ст. 1238 Гражданского кодекса РФ к сублицензионному договору применяются правила о лицензионном договоре. Согласно п. 1 ст. 1235 ГК РФ по лицензионному договору одна сторона — обладатель исключительного права на результат интеллектуальной деятельности (лицензиар) — предоставляет или обязуется предоставить другой стороне (лицензиату) право использования такого результата в предусмотренных договором пределах. В соответствии с п. 6 ст. 1235

ПОЗИЦИЯ КОМПАНИИ «ФБК»

ГК РФ лицензионный договор должен предусматривать предмет договора и способы использования результата интеллектуальной деятельности.

В рассматриваемой ситуации сублицензиату передаются права на воспроизведение, инсталляцию, копирование, запуск и использование ПО в соответствии с его функциональным назначением.

В силу того что по лицензионному договору передаются права на определенный результат интеллектуальной деятельности, содержащийся на различных физических носителях, отношения по отчуждению прав могут смешиваться с отношениями по отчуждению носителя, и в этом случае существующая между сторонами договоренность может быть квалифицирована в отношении по купле-продаже (поставке).

Вместе с тем в Постановлении ФАС Московского округа от 1 сентября 2011 г. № КА-А40/9419-11 указано, что когда программное обеспечение передается не по лицензионному (сублицензионному) договору, а по договору поставки, то такой договор не содержит указания на способы использования продукта. Таким образом, если в лицензии (сублицензии) прописаны способы использования, то по данному критерию рассматриваемый сублицензионный договор следует относить к лицензионному типу договоров.

Кроме того, аналогичный вывод можно сделать исходя из того, что лицензиат обладал соответствующим правом на передачу прав на программное обеспечение в силу лицензионного договора с правообладателем. Реализация программных продуктов по договору поставки не предполагает передачу прав в обязательном порядке.

При этом отсутствие в сублицензионном договоре некоторых условий, предусмотренных в лицензионном договоре, не должно свидетельствовать об изменении гражданско-правовой природы сублицензионного договора, если в документе отражены существенные условия сублицензионного договора, предусмотренные для такого вида договоров законодательством (предмет, а также способы использования результата интеллектуальной деятельности).

Таким образом, вероятность переквалификации сублицензионного договора в гражданско-правовой договор иного типа можно оценивать как низкую.

Риск признания сублицензионного договора незаключенным или недействительным

1. В силу п. 1 ст. 432 ГК РФ договор считается заключенным, если между сторонами в требуемой в надлежащих случаях форме достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора. Существенными являются условия о предмете договора, условия, которые названы в законе или подзаконных правовых актах как существенные или необходимые для договоров данного вида, а также все те условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение.

В соответствии с п. 5 ст. 1235 ГК РФ по лицензионному договору лицензиат обязуется уплатить лицензиару обусловленное договором вознаграждение, если договором не предусмотрено иное. При отсутствии в возмездном лицензионном договоре условия о размере вознаграждения или порядке его определения договор считается незаключенным.

Как было указано ранее, существенными условиями лицензионного договора являются предмет и способы использования результата интеллектуальной деятельности, права на который передаются. С учетом п. 5 ст. 1235 ГК РФ к существенным для возмездного лицензионного договора следует отнести также условие о размере вознаграждения лицензиара.

Следовательно, если в сублицензионном договоре указаны предмет, способы использования результата интеллектуальной деятельности, а также размер вознаграждения, данный договор следует рассматривать как заключенный. Риски признания такого договора незаключенным отсутствуют.

2. Действующее законодательство предусматривает основания для признания сделок недействительными. Данные основания — так называемые пороки сделки — перечислены в ст. 168—179 ГК РФ. В частности, в силу ст. 168 ГК РФ сделка, нарушающая требования закона или иного правового акта, является оспоримой, если из закона не следует, что должны применяться другие последствия нарушения, не связанные с недействительностью сделки.

В силу п. 2 ст. 1238 ГК РФ по сублицензионному договору могут быть предоставлены права на использование ПО только в пределах тех прав и способов, которые предусмотрены лицензионным договором. В связи с этим определяющее значение для оценки риска признания сублицензионного договора недействительным имеет соответствие его условий указанной императивной норме ГК РФ. Иными словами, риск признания сублицензионного договора недействительным зависит от того, в какой степени условия данного договора нарушают положения лицензионного договора о способах и пределах использования ПО. При этом нарушение условий лицензионного договора в части норм, не связанных с указанными положениями, следует рассматривать как основание для договорной ответственности, но не как предпосылку для признания договора недействительным.

Лицензионный договор может содержать ряд условий, которые следует включить в сублицензионный договор между лицензиатом и сублицензиатом. Данные условия в общем виде могут быть классифицированы в зависимости от того, направлены они на ограничение способов и пределов использования ПО или же они преследуют иную цель (например, информирование сублицензиата о порядке реализации сублицензионного договора, об особенностях эксплуатации ПО, не связанных с ограничением способов и пределов его использования).

К первому типу условий, по нашему мнению, можно отнести, например, такое положение лицензионного договора,

которое разрешает использовать ПО только тому юридическому лицу, которое заключило сублицензионный договор. Особое внимание следует обратить на этот момент в случае, если сублицензионный договор предусматривает, что права на использование ПО передаются сублицензиату, а также территориальному органу сублицензиата (или его дочерним структурам — в случае с коммерческими организациями). При этом следует учитывать, что территориальные подразделения органов государственной власти в Российской Федерации, как правило, являются самостоятельными юридическими лицами¹. В этом случае предмет сублицензионного договора направлен на предоставление права использования ПО не только сублицензиату, но и другим юридическим лицам (его территориальным управлениям), что нарушает ограничение, установленное в обозначенном выше положении лицензионного договора. Таким образом, существует вероятность того, что лицензиат в указанной части нарушит пределы использования прав, предоставленных ему лицензионным договором, нарушив при этом императивную норму п. 2 ст. 1238 ГК РФ.

Как указал Тринадцатый ААС в Постановлении от 4 июня 2010 г. по делу № А56-29323/2009, исключительные права и права использования на программу для ЭВМ не являются абсолютными, они являются производными от результата интеллектуальной деятельности, т.е. их наличие или отсутствие у конкретного лица подлежит доказыванию, если данное лицо не является автором результата интеллектуальной деятельности. Следовательно, если у лица нет соответствующих полномочий, все его дальнейшие действия по осуществлению и распоряжению отсутствующими у него полномочиями ничтожны и не влекут за собой никаких юридических последствий, за исключением последствий их ничтожности (недействительности). Аналогичная позиция высказывается и в юридической литературе².

Таким образом, те условия сублицензионного договора, в которых лицензиат распорядился отсутствующими у него правами на ПО (например, предоставление права на использование ПО территориальным органам или дочерним компаниям сублицензиата в нарушение условий лицензионного договора), можно рассматривать как недействительные. Иные условия лицензионного договора, пусть даже и не отраженные в сублицензионном договоре, но вместе с тем не нарушающие способов и пределов использования ПО, установленных лицензионным договором, не могут являться основанием для признания сублицензионного договора недействительным.

¹ Данный вывод сделан на основе анализа территориальной структуры органов исполнительной власти Федеральной антимонопольной службы. Территориальные управления ФАС России являются самостоятельными юридическими лицами, поскольку имеют реквизиты, отличные от центрального аппарата ФАС России (другой ОГРН, ИНН).

² Козубенко Ю.В. Защита авторских прав на программы для ЭВМ в уголовном, административном и гражданском судопроизводстве: Монография // СПС Консультант Плюс.

Важно отметить, что в соответствии со ст. 180 ГК РФ недействительность части сделки не приводит к недействительности прочих ее частей, если можно предположить, что сделка была бы совершена и без включения недействительной ее части. Поскольку в рассматриваемой ситуации сублицензиатом по сублицензионному договору выступает орган государственной власти, необходимость предоставления прав на использование ПО территориальным управлениям или дочерним компаниям может являться существенным условием для сублицензиата, и в отсутствие такой возможности сублицензионный договор не был бы заключен. Подобные требования к этому договору могли быть отражены в конкурсной (аукционной) документации, если право на заключение договора было предоставлено по результатам торгов.

Таким образом, сублицензионный договор может быть признан недействительным либо в той части, которая предоставляет сублицензиату больший объем прав, нежели принадлежащий лицензиату (по способам и пределам использования ПО), либо целиком, если будет установлено, что в отсутствие недействительных положений сублицензионный договор вообще не был бы заключен.

Отметим, что в соответствии с п. 3 ст. 1237 ГК РФ превышение способов и пределов использования результата интеллектуальной деятельности влечет за собой гражданско-правовую ответственность (компенсация по п. 3 ст. 1252 ГК РФ). Кроме того, как указали суды высших инстанций, применение гражданско-правовой ответственности не исключает возможности применения мер административно-правовой или уголовной ответственности³. При этом признание договора недействительным, по нашему мнению, является самостоятельным последствием нарушения императивных норм законодательства. Вопрос о действительности договора должен рассматриваться обособленно от применения указанных видов юридической ответственности, поскольку недействительность сделки нельзя рассматривать в качестве одного из видов юридической ответственности.

Оценка налоговых рисков

Возможность обжалования сделки налоговым органом

Защита интеллектуальных прав может осуществляться по требованию правообладателей, организаций по управлению правами на коллективной основе, а также иных лиц в случаях, установленных законом. Одним из способов защиты интеллектуальных прав является применение последствий недействительности ничтожной сделки. Требование о применении таких последствий может быть предъявлено любым заинтересованным лицом (п. 2 ст. 166 ГК РФ), в том числе,

³ Пункт 15 совместного Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 26 марта 2009 г. № 5/29 «О некоторых вопросах, возникших в связи с введением в действие части четвертой Гражданского кодекса Российской Федерации».

ПОЗИЦИЯ КОМПАНИИ «ФБК»

как это следует из Закона о налоговых органах¹, налоговым органом. Согласно правовой позиции Пленума ВАС РФ (Постановление от 10 апреля 2008 г. № 22) при установлении в ходе налоговой проверки факта занижения налоговой базы вследствие неправильной юридической квалификации налогоплательщиком совершенных сделок и оценки налоговых последствий их исполнения налоговый орган, руководствуясь подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ, вправе самостоятельно изменить юридическую квалификацию сделок, статус и характер деятельности налогоплательщика и обратиться в суд с требованием о взыскании доначисленных налогов (начисленных пеней, штрафов). Однако, по мнению ВАС РФ, данное право может быть реализовано только в рамках контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

Таким образом, право налогового органа на обращение в суд с требованием о признании сделки недействительной должно быть непосредственным образом связано с достижением налоговых целей — определением должной квалификации отношений сторон с целью применения соответствующих налоговых последствий. Однако в рассматриваемой ситуации признание факта передачи sublicензиату большего объема прав, нежели принадлежат лицензиату, не влечет за собой перекалфикации налоговых последствий сделки, поскольку суть правоотношений сторон остается неизменной — передача прав по лицензионному договору. Поэтому нет оснований для оспаривания сделки с позиции нарушения налогового законодательства.

Налоговые последствия признания сделки недействительной

Рассмотрим вариант, когда сделка будет признана недействительной по иску иного заинтересованного лица (п. 2 ст. 166 ГК РФ). В этом случае правовая теория и правоприменительная практика признают, что, если сделка фактически исполнена, ее несоответствие нормам законодательства, регулирующим хозяйственную деятельность, значения для налогообложения не имеет (если иное прямо не предусмотрено НК РФ).

Само по себе заключение sublicензионного договора, без его реального исполнения, не влечет за собой налоговых последствий. Правовая теория исходит из того, что гражданско-правовая сделка не может признаваться в качестве юридического факта налогового права, поскольку иное означало бы, что налоговые последствия являются тем правовым результатом, на который она направлена, к которому устремлена воля участников сделки при ее совершении².

¹ Федеральный закон от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации».

² Овсянников С.В. К вопросу о соотношении материального и формального в налоговых спорах // Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам II Международной научно-практической конференции 21—22 ноября 2008 г. С. 231.

Поэтому базой для налогообложения являются не сделки, а фактические действия, совершаемые во исполнение обязательств, возникших из сделок: передача вещей, уплата денег, выполнение работ и оказание услуг³.

Данная позиция находит подтверждение и в арбитражной практике. Согласно правовой позиции Президиума ВАС РФ (информационное письмо от 17 ноября 2011 г. № 148) по смыслу п. 1 ст. 54 НК РФ налоговые последствия влекут за собой не сами гражданско-правовые сделки, а совершаемые во исполнение этих сделок финансово-хозяйственные операции, отражаемые в бухгалтерском учете. При этом налогообложению подвергается финансовый результат, формируемый по итогам налогового (отчетного) периода на основе данных регистров бухгалтерского учета, в том числе совокупности совершенных в этом периоде названных операций.

Как разъяснено в п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 10 апреля 2008 г. № 22, оценка налоговых последствий финансово-хозяйственных операций, совершенных во исполнение сделок, должна производиться налоговыми органами в порядке, предусмотренном налоговым законодательством. Если арбитражный суд пришел к выводу, что организация для целей налогообложения отразила операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем ее прав и налоговых обязанностей исходя из подлинного содержания спорной операции (п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53).

В Постановлении ФАС Московского округа от 11 сентября 2012 г. по делу № А40-98646/11-99-438 отмечается, что согласно правовой позиции ВАС РФ отраслевое нормативное регулирование и нарушение этого регулирования сами по себе не ведут к возникновению негативных налоговых последствий, за исключением случаев, когда налоговое законодательство прямо устанавливает необходимость соблюдения соответствующих положений отраслевого законодательства (см., в частности, Постановление Президиума ВАС РФ от 18 сентября 2007 г. № 5600/07, от 19 апреля 2005 г. № 13591/04). В связи с этим ФАС Московского округа признал, что в данном деле при квалификации выплат положения ГК РФ не могут быть приняты во внимание.

Таким образом, даже в случае признания sublicензионного договора недействительным налогообложение операций, совершенных во исполнение указанной сделки, должно производиться с учетом ее действительного экономического смысла: налогообложению подлежит финансовый результат, формируемый по итогам налогового (отчетного) периода на основе данных регистров бухгалтерского учета, в том числе совокупности совершенных в этом периоде во исполнение сделки операций, независимо от того, какой объем прав был передан sublicензиату.

³ Белов В.А. К вопросу о недобросовестности налогоплательщика: критический анализ правоприменительной практики. — М., 2006. С. 43.

В заключение еще раз подчеркнем, что при наличии в сублицензионном договоре пороков, связанных с нарушением способов и пределов использования результатов интеллектуальной деятельности, имеются формальные основания для признания такого сублицензионного договора недействительным целиком или в части по ст. 168 ГК РФ.

Налоговый орган может реализовать свое право обжалования сделки лишь постольку, поскольку удовлетворение соответствующего требования направлено на выполнение

задач налоговых органов, определенных в ст. 6 Закона о налоговых органах. Поэтому в рассматриваемой ситуации, на наш взгляд, риск признания сублицензионного договора недействительным целиком или в части по иску налогового органа следует оценивать как «ниже среднего».

Для получения дополнительной информации по вопросам, сходным с поднятыми в данном материале, обращайтесь в департамент маркетинга компании «ФБК» по адресу marketing@fbk.ru.



Использование фотографий и персональных данных физического лица при оказании услуг

ВОПРОСЫ

1. Имеется ли в соответствии с действующим законодательством необходимость получить от физического лица согласие в какой-либо форме на использование сделанных им фотографий для целей оказания услуг? Если такая необходимость имеется, то в какой форме должно быть оформлено подобного рода согласие?

ОТВЕТЫ

Российским законодательством определены два направления правового регулирования использования фотографий: охрана авторских прав и охрана изображения гражданина.

Охрана авторских прав. В силу п. 1 ст. 1259 Гражданского кодекса РФ фотографические произведения и произведения, полученные способами, аналогичными фотографии, признаются объектами авторских прав. При этом законодательно определено, что фотографические произведения являются произведениями науки, литературы и искусства *независимо от достоинств и назначения произведения*.

Судебная практика свидетельствует о том, что в силу приведенных норм законодательства фотографические произведения подлежат охране независимо от их художественной ценности¹ (т.е. любительские фотографии подлежат защите как объекты авторского права наравне с профессионально сделанными фотографиями).

Согласно п. 1 ст. 1270 ГК РФ автору произведения или иному правообладателю принадлежит исключительное право использовать произведение. Под использованием произведения в том числе понимается:

- переработка произведения (подп. 9 п. 2 ст. 1270 ГК РФ), под которой также понимается создание производного произведения (т.е. получение в результате ретуширования, применения различных фильтров, корректировки оригинального изображения другого изображения может рассматриваться как переработка. — *Прим. авт.*);
- воспроизведение произведения — изготовление одного и более экземпляров произведения или его части в любой материальной форме (подп. 1 п. 2 ст. 1270 ГК РФ) (для фотографий воспроизведением может считаться их печать).

Таким образом, для совершения с фотографией перечисленных действий требуется получить согласие автора фотографии. Вместе с тем, если какие-то из этих действий будут совершаться с целью оказания услуг самому автору (например, печать фотографий по заказу автора), получения согласия не потребуется, так как согласие автора на их переработку (воспроизведение) в этом случае следует из совершения им действий, направленных на заключение договора, в рамках которого предполагается переработка (воспроизведение) фотографий.

Охрана изображения гражданина. В соответствии с абз. 1 ст. 152¹ ГК РФ обнаружение и дальнейшее использование изображения гражданина (в том числе его фотографии, а также видеозаписи или произведения изобразительного искусства, в которых он изображен) допускаются только с согласия этого гражданина.

¹ Апелляционное определение Московского городского суда от 30 июля 2012 г. по делу № 11-1726.

В приведенной норме не раскрывается, что следует понимать под обнародованием изображения. В то же время понятие термина «обнародование» сформулировано законодательно в отношении объектов авторских прав. Как уже отмечалось, фотографические изображения охраняются не только с точки зрения воспроизведения на них изображения гражданина, но и как объект авторских прав. В связи с этим, по нашему мнению, при определении содержания термина «обнародование» возможно обратиться к нормам законодательства о защите авторских прав.

Согласно п. 1 ст. 1268 ГК РФ под обнародованием произведения (объекта авторского права) понимается действие, которое впервые делает произведение *доступным для всеобщего сведения* путем его опубликования, публичного показа, публичного исполнения, сообщения в эфир или по кабелю либо любым другим способом.

Следовательно, для совершения этих действий также требуется получение согласия физического лица.

Возвращаясь к примеру с печатью фотографий, можно сделать вывод, что типография не будет нарушать прав физического лица, если она не будет:

- выступать самостоятельным инициатором печати фотографий (а будет делать это по договору с физическим лицом);
- осуществлять обнародование и дальнейшее использование фотографий (все отпечатанные образцы будут переданы заказчику — физическому лицу).

Данные выводы также подтверждаются и материалами судебной практики. Так, в п. 13 Постановления от 19 июня 2006 г. № 15 Пленум ВС РФ указал, что надлежащим ответчиком по делу о защите авторского права и (или) смежных прав является лицо, осуществившее действие по *использованию* объектов авторского права или смежных прав в соответствии со ст. 15, 16, 37, 38, 40, 41 Закона РФ от 9 июля 1993 г. № 5351-1 «Об авторском праве и смежных правах»¹.

Например, осуществляющая издательскую деятельность организация, предоставившая в типографию оригинал-макет произведения для печатания книги, будет являться надлежащим ответчиком в случае нарушения прав автора произведения. Типография в данном случае осуществляет только техническое содействие при издании книги. Однако если типография по своей инициативе превысит заказанный тираж произведения, то в этом случае она будет нести ответственность за нарушение авторского права. Следовательно, техническое содействие не рассматривается судебными органами в качестве противоправного использования объекта авторских прав.

ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ: приведенный вывод сделан в отношении законодательных актов, утративших силу. Между тем действующее законодательство содержит аналогичные

нормы, а обозначенный подход в настоящее время также применяется российскими судами².

Таким образом, типографии не потребуется получение дополнительного согласия пользователя на печать фотографий.

2. Многие компании (например, интернет-магазины) используют при работе фамилию, имя, отчество физических лиц и их адрес. Являются ли эти сведения персональными данными и как следует оформлять согласие на использование этих сведений?

В силу п. 1 ст. 3 Закона о персональных данных³ под персональными данными понимается любая информация, относящаяся к прямо или косвенно определенному или определяемому физическому лицу (субъекту персональных данных). При этом в законодательстве не приводится исчерпывающий перечень сведений, которые могут быть отнесены к персональным данным⁴.

Полагаем, что сведения о фамилии, имени, отчестве и контактом (почтовом) адресе физического лица следует рассматривать как персональные данные. Материалы судебной практики косвенно свидетельствуют о том, что эти данные гражданина могут быть отнесены к числу персональных⁵. Кроме того, фамилия, имя, отчество и адрес физического лица прямо были перечислены в качестве персональных данных в ранее действовавшей редакции Закона о персональных данных⁶.

Согласие на обработку персональных данных. По общему правилу обработка⁷ персональных данных осуществляется с согласия субъекта персональных данных (п. 1 ст. 6 Закона о персональных данных) (под субъектом в Законе понима-

² Постановление ФАС Центрального округа от 25 июля 2012 г. по делу № А64-5347/2010.

³ Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 152-ФЗ «О персональных данных».

⁴ Судебная практика свидетельствует о том, что к персональным данным могут быть отнесены сведения, которые необходимы для расчета и взимания платы за жилое помещение и коммунальные услуги и заполнения платежного документа (Апелляционное определение Верховного суда Республики Татарстан от 3 сентября 2012 г. по делу № 33-8809/2012); информация о том, что гражданин не производит оплату услуг по водоснабжению с указанием его фамилии, инициалов (Апелляционное определение Саратовского областного суда от 14 августа 2012 г. по делу № 33-4479/2012).

⁵ Определение Московского городского суда от 18 июля 2011 г. по делу № 33-19918.

⁶ См., например, редакцию Закона от 4 июня 2011 г.

⁷ Под обработкой персональных данных понимается любое действие (операция) или совокупность действий (операций), совершаемых с использованием средств автоматизации или без использования таких средств с персональными данными, включая сбор, запись, систематизацию, накопление, хранение, уточнение (обновление, изменение), извлечение, использование, передачу (распространение, предоставление, доступ), обезличивание, блокирование, удаление, уничтожение персональных данных (п. 3 ст. 3 Закона о персональных данных).

¹ Документ утратил силу с 1 января 2008 г. в связи с введением в действие части четвертой ГК РФ.

ется физическое лицо, к которому относятся персональные данные).

При этом получение согласия не требуется, если обработка персональных данных необходима для исполнения договора, стороной которого либо выгодоприобретателем или поручителем по которому является субъект персональных данных, а также для заключения договора по инициативе субъекта персональных данных или договора, по которому субъект персональных данных будет являться выгодоприобретателем или поручителем (подп. 5 п. 1 ст. 6 Закона о персональных данных).

Таким образом, при оказании физическому лицу услуг (теми же интернет-магазинами) получать согласие на обработку информации о фамилии, имени, отчестве и адресе физического лица не требуется.

Вместе с тем возможна ситуация, при которой физическое лицо будет передавать персональные данные третьего лица (например, закажет доставку из интернет-магазина не на свой адрес). В этом случае формально исполнитель услуг не вправе осуществлять обработку таких данных без согласия третьего лица — субъекта этих персональных данных, так как он не связан с этим третьим лицом договором (что являлось бы основанием для их обработки без получения согласия).

О форме получения согласия на обработку персональных данных. В силу п. 1 ст. 9 Закона о персональных данных согласие на обработку данных может быть дано субъектом персональных данных или его представителем в любой позволяющей подтвердить факт его получения форме, если иное не установлено федеральным законом. При этом обязанность предоставить доказательство получения согласия субъекта на обработку его персональных данных возлагается на оператора (п. 3 ст. 9 указанного Закона).

Согласие на обработку персональных данных может быть оформлено в том числе и с помощью использования электронных средств связи.

О необходимости направления уведомления в Роскомнадзор. По общему правилу оператор до начала обработки персональных данных обязан уведомить уполномоченный орган по защите прав субъектов персональных данных (далее —

Роскомнадзор) о своем намерении осуществлять их обработку (п. 1 ст. 22 Закона о персональных данных).

При этом уведомлять Роскомнадзор не требуется в случае обработки персональных данных, полученных оператором в связи с заключением договора, стороной которого является субъект персональных данных, если эти данные не распространяются, а также не предоставляются третьим лицам без согласия субъекта и используются оператором исключительно для исполнения указанного договора и заключения договоров с субъектом (подп. 2 п. 2 ст. 22 указанного Закона).

Другими словами, при обработке персональных данных физического лица в рамках оказания услуг направлять уведомление в Роскомнадзор не требуется (подп. 2 п. 2 ст. 22 Закона о персональных данных).

Однако, если планируется осуществлять обработку персональных данных третьих лиц, не связанных с компанией-исполнителем договором, такое уведомление должно быть направлено в Роскомнадзор.

В силу ст. 13.11 Кодекса РФ об административных правонарушениях нарушение установленного законом порядка сбора, хранения, использования или распространения информации о гражданах (персональных данных) влечет за собой предупреждение или наложение административного штрафа в размере: на должностных лиц — от 500 до 1000 руб.; на юридических лиц — от 5000 до 10 000 руб.

В случае невыполнения обязанности по уведомлению Роскомнадзора компания может быть привлечена к ответственности в соответствии со ст. 19.7 КоАП РФ в виде предупреждения или наложения административного штрафа в размере: на должностных лиц — от 300 до 500 руб.; на юридических лиц — от 3000 до 5000 руб.

Ответы подготовили
юрисконсульт «ФБК Право» В.Э. Полякова
и старший юрисконсульт «ФБК Право» Д.А. Кудрин

Для получения дополнительной информации по вопросам, сходным с поднятыми в данном материале, обращайтесь в департамент маркетинга компании «ФБК» по адресу marketing@fbk.ru.



Конференции

Эксперты Экономического клуба ФБК: суммы компенсаций за моральный вред являются заниженными

В Москве 24 сентября 2013 г. прошло очередное заседание Экономического клуба ФБК на тему «Экономика морального вреда: как это делается в России». Директор Института стратегического анализа ФБК Игорь Николаев представил аналитический доклад, в котором с экономической и юридической точек зрения исследовалась проблема компенсации морального вреда.

В своем выступлении И. Николаев остановился на проблеме неразвитости института компенсации, который мог бы стать одним из факторов повышения конкурентоспособности российской экономики. Эксперт сделал вывод, что суммы компенсаций в России являются заниженными, а назначению более обоснованных компенсаций могло бы способствовать применение стандартизированных методических подходов, тем более что соответствующие наработки (к примеру, методика А.М. Эрделевского) имеются. В итоге заниженные размеры компенсаций морального вреда не способствуют должным образом выполнению основных функций возмещения: компенсационной и штрафной.

Декан экономического факультета МГУ, профессор Александр Аузан отметил, что институт возмещения морального вреда, особенно в сфере защиты прав



потребителей, сыграл колоссальную роль в развитии российской судебной системы и правосознания россиян, которые в 1990-е гг. стали активно отстаивать в судах свои потребительские права. При определении сумм компенсаций, считает профессор, переход к тарифной системе мог бы стать более простым, «массовым» решением. При этом, как полагает А. Аузан, институт компенсации должен играть не только сдерживающую от неправового поведения функцию, но и функцию поощрения правильного поведения.

Замначальника Управления защиты прав потребителей Роспотребнадзора Светлана Мухина обратила внимание на то, что закон о защите прав потребителей, принятый еще в советское время, а затем переформатированный в российский закон,

стал по-настоящему «народным»: потребители, защищавшие свои права, почувствовали себя гражданами. Она полагает, что проблема применения компенсации морального вреда — комплексная, а не только правовая или экономическая. «Необходимо формировать культуру компенсации морального вреда», — отметила С. Мухина.

Профессор Юридической академии Александр Эрделевский, автор одной из немногих методик измерения компенсаций, используемой, в частности, на Украине, остановился на сложностях «перевода» неимущественного вреда как причиненного страдания в имущественную форму компенсации. «Необходима унификация подхода», — отметил он. Трактую правовую категорию «страдания», необходимо исходить из презумпции «претерпевания страдания»: если в отношении граждани-

на совершены неправомерные действия, значит, имеет место страдание и включается в действие институт компенсации. При определении размеров компенсаций А. Эрделевский рекомендовал обращать внимание на практику Европейского суда по правам человека.

Руководитель практики корпоративного права «ФБК Право» Александр Ермоленко обратил внимание на необходимость формирования культуры «взыскивать много» за моральный вред. «Дело здесь не только в методике расчета компенсации, — отметил он. — Это и проблема ментальности судей и участников процесса».

[Текст аналитического доклада](#)

<http://www.fbk.ru/press-center/press-release/9962/>

«Имущественные налоги: порядок уплаты». Управляющий партнер «ФБК Право» Надежда Орлова приняла участие в пресс-конференции РИА Новости

В ходе конференции 4 сентября 2013 г. управляющий партнер «ФБК Право» Надежда Орлова, принимавшая участие в дискуссии в качестве гостя и эксперта, разъяснила вопросы, касающиеся спорных моментов уплаты налога на землю и на имущество физических лиц.

«Если вы не согласны с кадастровой стоимостью своей недвижимости, вы имеете право провести независимую оценку и с ее результатами обратиться в Росреестр», — отметила Н. Орлова. В регионах созданы комиссии при Росреестре для досудебного разрешения споров. Решение Росреестра может быть обжаловано в суде. Изменения в кадастровой стоимости недвижимости отразятся на налогоплательщиках только начиная со следующего налогового периода, т.е. года.

Также управляющий партнер «ФБК Право» напомнила, что, если вся или часть недвижимости физических лиц, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН, фактически используется ими для ведения предпринимательской деятельности, стоимость этой недвижимости может быть исключена из налогообложения, о чем следует подать заявление в свою инспекцию. Это касается такой недвижимости, как, например, жилые или нежилые помещения.

В пресс-конференции также принимали участие начальник отдела налогообложения физических лиц № 2 УФНС России по г. Москве Александр Меньков, заместитель директора Института налогового менеджмента и экономики недвижимости НИУ ВШЭ Татьяна Школьная и руководитель Центра бизнес-образования Московского налогового института Джамиля Шакирова.

<http://www.fbk.ru/press-center/news/4-sentyabrya-2013-goda-upravlyayushchiy-partner-fbk-pravo-nadezhdaorlova-prinyala-uchastie-v-press-k/>

Новые проекты ФБК

Компания «ФБК» предоставит консультационные услуги ОАО «Московская объединенная электросетевая компания»

ОАО «Московская объединенная электросетевая компания» заключило 27 августа 2013 г. договор с компанией «ФБК» на оказание консультационных услуг, связанных с формированием консолидированной финансовой отчетности по МСФО. Данный договор был заключен по результатам победы ФБК в открытых конкурентных переговорах.

ОАО «МОЭСК» (входит в ОАО «Россети») — одна из крупнейших распределительных электросетевых компаний России. Основные виды деятельности — оказание услуг по передаче электрической энергии и технологическое присоединение потребителей к электрическим сетям на территории Москвы и Московской области.

Деятельность ОАО «МОЭСК» направлена на повышение надежности электрообеспечения потребителей, увеличение пропускной способности сетей, модернизацию линий электропередачи, устранение дефицита мощности в Московском регионе в условиях прогнозируемого роста электропотребления, сокращение издержек.

<http://www.fbk.ru/press-center/news/kompaniya-fbk-predostavit-konsultatsionnyye-uslugi-oao-moskovskaya-obedinennaya-elektrosetevaya-kompa/>

Инвестиционно-строительная компания «М.О.Р.Е.-Плаза» стала клиентом «ФБК Право»

Инвестиционно-строительная компания «М.О.Р.Е.-Плаза» заключила 6 августа 2013 г. договор с компанией «ФБК» на оказание услуг в области консалтинга и налогового консалтинга.

Основным направлением деятельности ЗАО «М.О.Р.Е.-Плаза» являются организация и управление инвестиционными проектами в области строительства жилых объектов на территории Москвы и Московской области. Юристы «ФБК Право» окажут клиенту [консультационно-правовую поддержку](#) по вопросам налогообложения инвестиционных операций.

<http://www.fbk.ru/press-center/news/investitsionno-stroitelnyaya-kompaniya-m-o-r-e-plaza-stala-klientom-fbk-pravo/>

Юристы «ФБК Право» защищают интересы «МЗК-Ростов»

Юристы «ФБК Право» начали работу по [представительству клиента в арбитражном суде](#) по налоговому спору по результатам выездной налоговой проверки «МЗК-Ростов» за 2009—2010 гг. Сотрудничество с «МЗК-Ростов» осуществляется с 2007 г.

ООО «МЗК-Ростов» — дочерняя компания ООО «МЗК», которое, в свою очередь, является дочерней компанией *Glencore International AG* — крупнейшего в мире сырьевого трейдера.

<http://www.fbk.ru/press-center/news/fbk-pravo-zashchishchayut-interesy-mzk-rostov/>

Компания «ФБК» проверила расчеты рейтинга для исследования журнала «Секрет фирмы»

Эксперты ФБК ознакомились с материалами исследования российских программ МВА, проведенного журналом «Секрет фирмы», и проверили расчеты рейтинга.

«Секрет фирмы» уже семь лет проводит исследования российского рынка делового образования, опрашивая выпускников бизнес-школ о качестве обучения.

Рейтинг МВА РФ — первое в России исследование бизнес-образования, в котором опрашиваются сами выпускники.

[Заключение ФБК о проверке расчетов рейтинга](#)

<http://www.fbk.ru/press-center/news/kompaniya-fbk-proverila-raschety-reytinga-dlya-issledovaniya-zhurnala-sekret-firmy-/>

Наши события

Ассоциация Менеджеров России и газета «Коммерсантъ» опубликовали новый рейтинг российских менеджеров «ТОП-1000»

Рейтинг основан на простой и прозрачной методологии. В ее основе лежит принцип «лучшие выбирают лучших», позволяющий получить максимально объективную оценку профессиональной репутации менеджера.

Руководители компании «ФБК» ежегодно признаются одними из лучших управленцев России. Президент компании С.М. Шапигузов вошел в список лучших высших руководителей, заняв 3-е место.

Вице-президент ФБК по экономике и финансам С.Л. Ломизе и вице-президент ФБК по вопросам корпоративного развития И.А. Сухова названы в числе лауреатов в рейтингах лучших финансовых директоров и директоров по маркетингу соответственно.

Лучшим среди ИТ-директоров признан директор департамента поддержки и развития информационных технологий ФБК Ю.И. Немченинов, который занял 1-е место.

Рейтинг Ассоциации Менеджеров «ТОП-1000 российских менеджеров» является инструментом объективной оценки профессиональной репутации ведущих российских менеджеров высшего эшелона. Рейтинг подводит итоги работы за год и выявляет наиболее профессиональных управленцев России, лидеров в своих отраслях и функциональных направлениях.

<http://www.fbk.ru/press-center/news/assotsiatsiya-menedzherov-i-gazeta-kommersant-opublikovali-novyy-reyting-rossiyskikh-menedzherov-top/>

Вице-президент ФБК Андрей Тихоновский вошел в состав финансового комитета Российского футбольного союза

Генеральным директором Российского футбольного союза (РФС) стал Андрей Соколов. Это решение принял исполком РФС, сообщил президент союза Николай Толстых.

Также на исполкоме по предложению президента ЦСКА Евгения Гинера был сформирован новый состав финансового комитета. Комитет возглавляет Е. Гинер, в состав также вошли Сулейман Керимов («Нафта-Москва»), Игорь Кобыленко, Петр Авен (Альфа-банк), Александр Базаров (Сбербанк), Данил Хачатуров («Росгосстрах»), Юрий Соловьев, Дмитрий Бакатин (группа «Спутник»), Андрей Тихоновский (ФБК), Игорь Селиванов и Елена Ефимова.

<http://www.fbk.ru/press-center/news/vitse-prezident-fbk-andrey-tikhonovskiy-voshel-v-sostav-finansovogo-komiteta-rossiyskogo-futbolnogo-/>

Генеральный директор ЭПШ ФБК Сергей Пятенко дал комментарий в рубрике «Экономика. Итоги» на радио «Вести FM»

Не так давно Минфин России выступил с предложением совершить так называемый бюджетный маневр, с тем чтобы сделать бюджет более сбалансированным. Помимо 5-процентного ежегодного сокращения всех бюджетных расходов предлагается провести в 2016 г. дополнительное 3-процентное сокращение государственных закупок, госпрограммы вооружения и инвестиционных расходов. В 2014 году предлагается отказаться от индексации заработных плат бюджетников и военнослужащих и отменить нефтяные льготы для Белоруссии, в 2015 г. — отменить льготный НДС, в 2016 г. —

изъять в бюджет средства от продажи 19,5% акций «Роснефти». Кабинет и президент договорились также о том, что газ и электричество в 2014 г. не подорожают.

Генеральный директор Экономико-правовой школы ФБК Сергей Пятенко комментирует, насколько эффективными являются предложения по корректировке российского бюджета и что правительство еще может сделать в этой области: «Разумной можно считать идею прекратить бесконечный рост зарплат бюджетополучателей, не важно, как это назвать — госслужащие или бюджетники. Дело в том, что те, кто живет за счет средств налогоплательщиков, не должны получать больше самих налогоплательщиков. Этому могут помочь сокращение роста расходов и прекращение на какие-то разумные сроки роста зарплат, получаемых из бюджета, и прозрачность госзакупок, в том числе набившая оскомину задача — по каким же ценам у нас покупать автомобили для госслужащих».

<http://www.fbk.ru/press-center/news/generalnyy-direktor-epsh-fbk-sergey-pyatenko-dal-kommentariy-v-rubrike-ekonomika-itogi-na-radio-vest/> **ФБК**